AIX-MARSEILLE UNIVERSITE

FACULTE DE DROIT ET DE SCIENCE POLITIQUE

LA POLITIQUE FISCALE AU CAMEROUN
(Etude sur l'exercice de la compétence fiscale des Etats depuis la décennie 1980)

THESE DE DOCTORAT EN DROIT

(Arrêté du 07 août 2006)

Présentée et soutenue publiquement par

Richard EVINA OBAM

JURY

Michel BOUVIER

Professeur à l'Ecole de droit de Panthéon-Sorbonne

Vincent DUSSART (Rapporteur)

Professeur à l'Université de Toulouse 1- Capitole

Thierry LAMBERT (Directeur de recherche)

Professeur Aix-Marseille Université

Gilbert ORSONI

Professeur Aix-Marseille Université

Laurence VAPAILLE (Rapporteur)

Maître de conférences-HDR à l'Université d'Evry-Val d'Essonne

A mes chers parents

Remerciements

A mon épouse Caroline ainsi qu'à tous mes enfants pour le soutien apporté et les sacrifices consentis,

A Monsieur le Professeur Thierry LAMBERT, pour avoir suivi avec rigueur et surtout patience, les phases successives de ce travail de recherche,

A Messieurs les Professeurs qui ont bien voulu accepter de siéger dans le jury de thèse,

A mes amis, le Doyen André AKAM AKAM, Robert Zachée BENGA, Fred EBONGUE MAKOLLE et Roland ATANGA FONGUE qui n'ont cessé de m'encourager pour la finalisation de ce travail.

LISTE DES ABREVIATIONS

A.T.T.A.F : African tax administration forum

B.E.A.C : Banque des Etats de l'Afrique Centrale

B.M : Banque mondiale

C.A.F.C.A.M : Cercle d'affaires français du Cameroun

C.A.T.A: Commonwealth association of tax administrators

C.E.E.A.C: Communauté économique des Etats de l'Afrique centrale

C.E.M.A.C : Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale

C.O.B.A.C : Commission bancaire de l'Afrique centrale

C.R.E.D.A.F : Cercle de réflexion et d'échanges des dirigeants des administrations fiscales

C.E : Conseil d'Etat

C.E.T.C : Code de l'enregistrement, du timbre et de la curatelle

C.G.I : Code général des impôts

C.I.M.E : Centre des impôts des moyennes entreprises

D.A. : Droits d'accise

D.F : Revue de droit fiscal

D.F.I : Dialogue fiscal international

D.G.E : Direction des grandes entreprises

D.G.I : Direction générale des impôts

D.P.O : Direction par objectifs

D.S.A : Dimension sociale de l'ajustement

D.S.R.P : Document stratégique de réduction de la pauvreté

D.S.C.E : Document de stratégie pour la croissance et l'emploi

E.N.A : Ecole nationale d'administration

E.N.A.M : Ecole nationale d'administration et de magistrature

Ed : Edition

F.M.I : Fonds monétaire international

G.A.T.T : Accord général sur les tarifs et le commerce

G.I.C.A.M : Groupement interpatronal du Cameroun

I.C.A.I : Impôt sur le chiffre d'affaires intérieur

Ibid. : Au même endroit

I.D.E : Investissements directs étrangers

I.R : Impôt sur le revenu

I.R.C.M : Impôt sur les revenus des capitaux mobiliers

I.R.P.P : Impôt sur le revenu des personnes physiques

I.S. : Impôt sur les sociétés

L.G.D.J : Librairie générale de droit et de jurisprudence

L.P.F : Livre des procédures fiscales

M.I.N.F.I : Ministère des finances

O.C.D.E : Organisation de coopération et de développement économiques

O .N.C.F.C : Ordre national des conseils fiscaux du Cameroun

O.N.E.C.C.A : Ordre national des experts-comptables du Cameroun

O.N.G : Organisation non gouvernementale

O.N.U : Organisation des nations unies

O.M.C : Organisation mondiale de commerce

O.H.A.D.A : Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires

P.A.S : Plan d'ajustement structurel

P.M.E : Petites et moyennes entreprises

P.S.R.P : Programmes stratégiques de réduction de la pauvreté

P.P.T.E : Initiative en faveur des pays pauvres très endettés

P.U.F : Presses universitaires de France

R.F.D.A : Revue française de droit administratif

R.F.F.P : Revue française de finances publiques

R.G.D.I.P. : Revue générale de droit international public

T.C.A : Taxe sur le chiffre d'affaires

T.E.C : Tarif extérieur commun

T.P.G. : Tarif préférentiel généralisé

T.S.R. : Taxe spéciale sur les revenus

T.V.A : Taxe sur la valeur ajoutée

S.N.H. : Société nationale des hydrocarbures

SYNDUSTRICAM : Syndicats des industriels du Cameroun

U.D.E.A.C : Union douanière et économique de l'Afrique centrale.

SOMMAIRE

PREMIERE PARTIE : LA POLITIQUE FISCALE : EXPRESSION D'UNE DESAGREGATION DES SOURCES DES DECISIONS DE L'ETAT

TITRE I : LA POLITIQUE FISCALE DE L'ETAT, UNE TRADUCTION DE L'HETEROGENEITE INSTITUTIONNELLE ET NORMATIVE

Chapitre I Les dispositifs fiscaux de droit national, reflet des malformations du système politique camerounais

Chapitre II Le système normatif camerounais, panachage d'instruments juridiques propices au morcellement de la décision fiscale

TITRE II LES DECISIONS DE POLITIQUE FISCALE, PRODUIT D'UNE STRATEGIE NATIONALE DE REPONSE A LA CRISE

Chapitre I Une politique fiscale de sortie de crise : La priorité de l'Etat pour la vocation budgétaire de l'impôt

Chapitre II La politique fiscale d'après-crise : pour une réaffirmation de la compétence fiscale de l'Etat par une rupture de paradigme

DEUXIEME PARTIE : LA POLITIQUE FISCALE AU CAMEROUN : LA TRADUCTION INTERNE D'UNE IMPULSION DECISIONNELLE D'ORIGINE INTERNATIONALE

TITRE I LA POLITIQUE FISCALE NATIONALE, UN PROCESSUS DOMINE PAR L'ORDRE JURIDIQUE INTERNATIONAL

Chapitre I La contribution du droit supranational à la construction de la politique fiscale de l'Etat

Chapitre II Des normes nationales de politique fiscale inspirées des standards internationaux de gouvernance

TITRE II LA POLITIQUE FISCALE DU CAMEROUN DANS L'ECONOMIE MONDIALISEE : UN QUESTIONNEMENT FECOND SUR LE NOUVEAU ROLE DE L'ETAT

Chapitre I La compétence fiscale de l'Etat à l'épreuve de la mondialisation : Le repli par une politique fiscale défensive

Chapitre II La mondialisation au service de la compétence fiscale de l'Etat : L'option pour une politique fiscale offensive

CONCLUSION GENERALE

INTRODUCTION

I LA POLITIQUE FISCALE

1 Le Doyen Georges VEDEL considérait à juste titre la fiscalité comme une « affaire de l'homme et une chose de l'homme »[1]. Ces mots traduisent en la résumant, cette représentation symbolique de la place essentielle qu'occupe l'impôt dans la vie des hommes en société. En effet, le phénomène du prélèvement fiscal est consubstantiel à l'organisation du lien social en tant qu'instrument privilégié de cohésion, d'intégration et de solidarité au sein des groupements humains. La fiscalité apparaît ainsi comme la contribution de tous au financement des dépenses publiques, l'outil de réalisation du bien-être et de l'intérêt général, nécessaire à l'organisation ainsi qu'à la pérennité de la vie collective[2]. Elle entretient ainsi des liens très étroits entre l'univers politique et l'environnement économique, culturel et social.

2 Pour des auteurs comme Bernard BOBE et Pierre LLAU, la fiscalité n'est qu'un des modes opératoires par lesquels la puissance publique exprime, dans un champ particulier, l'état des conflits économiques, politiques, idéologiques et sociaux qui sous-tendent la société dans sa totalité[3]. Aussi l'impôt occupe-t-il une place centrale dans les transformations qui sont à l'œuvre au sein des sociétés contemporaines. Dans cette perspective, « la naissance de nouveaux Etats, la réorganisation administrative et économique des Etats, la mondialisation des échanges, la montée en puissance des réseaux internet et des nouvelles technologies, le changement des mentalités sont à l'origine, sur toute la surface du globe, d'une interrogation générale sur la fiscalité », constate avec pertinence M. BOUVIER. En analysant à large spectre le phénomène fiscal, ce dernier conclut qu'il en résulte « un entrelacs extrêmement diversifié et même disparate de dispositions et de procédures qui ne sont toutefois que le reflet et la résultante de la complexité de l'organisation sociale »[4]. Le prélèvement fiscal est en somme un phénomène politique en tant qu'il demeure au centre des préoccupations prioritaires de parties prenantes de l'organisation de la vie commune en société. Il constitue un facteur structurant de

---

[1] BELTRAME (Pierre), *Hommage à Lucien MEHL*, in RFFP, N°93, Février 2006, p.236.

[2] "*A responsible government is one that is elected to represent its community members. It is a basic premise of the relationship between community members that they will share the burden of funding their common government. Taxes are the way in which those community members are, at least initially, obliged to share that burden. More particularly, taxes are a compulsory contribution levied by government to raise funds to be spent for public purposes (public services), including the support of the government"*... HARRIS Peter and OLIVIER David, International commercial tax, Cambridge tax law series, 2010.p.8.

[3] BOBE (Bernard) et LLAU (Pierre), *Fiscalité et choix économiques*, Calmann-Lévy, 1978, p.7.

[4] BOUVIER (Michel), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Coll., Systèmes, 9ème édition, 2008, p.14. Pour cet auteur, les origines de la fiscalité montrent des liens intimes entre celle-ci et la formation du pouvoir. Le pouvoir fiscal, celui de décider de l'impôt, a toujours été étroitement associé au pouvoir politique.

la compétition politique, voire un élément central du constitutionnalisme moderne et démocratique[5].

3 Sous ce rapport, l'agenda des forces politiques en compétition dans une démocratie a très souvent réservé une place de choix au débat sur les prélèvements obligatoires[6] en général et sur l'impôt en particulier. Les stratèges en finissent par situer les questions de politique fiscale au cœur des modalités de conquête, d'exercice et de conservation du pouvoir[7]. S'imposant par son évocation récurrente dans le vocabulaire des universitaires et autres professionnels de la recherche, la politique fiscale constitue aussi une composante permanente du discours des praticiens chargés de la mise en œuvre des prélèvements obligatoires aussi bien au sein des administrations et que dans la sphère privée[8]. Les services fiscaux, les opérateurs économiques, les cabinets d'expertises, les groupements socioprofessionnels, les organisations internationales et la société civile se montrent particulièrement engagés dans l'œuvre permanente d'élaboration des mesures de politique fiscale qui ne semble plus constituer l'apanage du seul pouvoir régalien de l'Etat. La problématique des prélèvements obligatoires devient une question de société qui intéresse tout le monde, des citoyens aux gouvernants[9].

4 Pourtant, l'expression « politique fiscale », aussi usuelle qu'elle puisse paraître, n'a pas toujours fait l'objet d'une définition universellement acceptée et scientifiquement reconnue[10].

---

[5] C. JACKSON (Vicki), *Fédéralisme-Normes et territoires*, in *Traité international de droit constitutionnel*, Dalloz, Coll : Traités Dalloz, Tome II, 2012, p.26.

[6] Lire BOUVIER (Michel), *« Les transformations de la légitimité de la gouvernance financière publique »,* in Mélanges en l'honneur de Pierre BELTRAME, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2010, p.120.

[7] Dès le début des années 1980, période de départ de l'objet de notre étude, le débat fiscal a été activement ranimé dans les opinions publiques occidentales : en France à propos de l'imposition des plus-values, de l'impôt sur les grandes fortunes et par les propositions de la Commission Dautresme concernant les encouragements à l'épargne ; au plan international, les réductions d'impôts accompagnées de contractions de dépenses publiques qui étaient un des pôles essentiels de la politique Reagan, mais aussi par les réductions d'impôts directs et la majorations de la TVA auxquelles ont recouru aussi bien les gouvernements Thatcher que le gouvernement Schmidt. URI (Pierre), *Les points forts du débat fiscal,* in *Ou en est l'impôt* ?, RFFP, 1983. pp.9-16. De même, SPAHN (Bernd), *La réforme fiscale aux Etats-Unis : un modèle pour le monde industrialisé*, RFFP, N°24, LGDJ, Paris, 1988 pp.3-10

[8] Si de façon classique, l'administration est le bras séculier des gouvernements pour l'application de ses politiques, en matière fiscale, les autres praticiens relèvent du secteur privé et se recrutent dans les cabinets d'avocats, d'experts, de conseils qui contribuent de manière significative en amont, en relation avec les pouvoirs publics, à la construction de la politique fiscale à sa mise en œuvre ainsi qu'à son évaluation en aval.

[9] SLEMROD (Joel), *Why people pay taxes, Tax compliance and enforment*, The University of Michigan, 1992.

[10] Le parcours des dictionnaires et lexiques les plus récents des disciplines voisines à la fiscalité ne fait pas ressortir des précisions communes sur la notion de « politique fiscale » ALBERT (Jean Luc) PIERRE (Daniel), (sous la direction), *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, ellipses, 2007 ; SIERACZEK-ABITAN (Manon), *Termes de droit fiscal*, Gualino éditeur, 2007 ; DEBBASCH (Charles), BOURDON (Jacques), Jean PONTIER (Marie), RICCI (Jean Claude), *Lexique de politique*, Dalloz, 2001 ; GUILLIEN (Raymond), VINCENT (Jean), *Lexique des termes juridiques*, Dalloz, 2001.

Son usage est fonction des disciplines ainsi que de la position sociale des utilisateurs.[11] La politique fiscale vue du fonctionnaire au sein de l'administration n'a pas nécessairement la même acception que lui réserve le stratège de l'entreprise ou le professionnel de la politique. En effet, la notion de politique fiscale dégage un intérêt certain pour les différents champs de connaissance notamment en ce qui concerne l'espace pluriel des sciences sociales. C'est un champ de connaissances qui intéresse juristes[12], économistes[13], sociologues[14] ainsi que l'ensemble des praticiens[15] confrontés aux questions fiscales dans l'exercice quotidien de leurs métiers.

5 Entreprendre une réflexion dans un domaine aussi complexe et sur un terme aussi plurivoque appelle au préalable, une démarche circonspecte de précisions terminologiques. Il convient d'apporter une définition de la politique fiscale qui sans prétendre à une quelconque exhaustivité d'éléments ou faire une certaine unanimité, constitue une réponse opérationnelle à la recherche sur l'exercice par l'Etat de sa compétence fiscale. Par ailleurs, il semble indiqué d'apporter des éclaircissements sur la différence voire les nuances entre la notion de politique fiscale et les notions voisines qui s'en rapprochent tout en demeurant fondamentalement différentes notamment, la politique budgétaire, la technique fiscale, la législation fiscale ainsi que la gouvernance fiscale, expression à la mode et très proche de la politique fiscale.

1. La politique fiscale : une composante de la politique budgétaire

6 L'on a tendance à confondre surtout en milieux anglo-saxons, la politique fiscale et la politique budgétaire. Si la manipulation du budget dans cadre de la politique économique apparaît comme le point de ralliement entre les deux notions[16], leurs spécificités demeurent. Comme le souligne M. Jean Baptiste GEFFROY[17], l'expression « politique fiscale » a assez souvent été assimilée à tort au concept anglo-saxon de *fiscal Policy*[18] qui en réalité recouvre

[11] La politique fiscale du gouvernement n'est pas perçue comme la politique fiscale d'une entreprise. Mais dans notre étude, seuls seront considérés, les éléments intégrant la politique fiscale conçue par le Gouvernement en faisant de la politique fiscale des entreprises ainsi que celle pensée par les collectivités décentralisées.
[12] CASTAGNEDE (Bernard), *La politique fiscale*, Coll. Que sais-je ?, PUF, 2008.
[13] MONNIER (Jean Marie), *les prélèvements obligatoires*, Coll. Economie poche, Economica, Paris, 1998.
[14] LEROY (Marc), *La sociologie de l'impôt*, Coll. Que sais-je ?, PUF, 2002.
[15] MATHIEU (Jean-Luc), *La politique fiscale*, Economica, 1999.
[16] Malgré leurs spécificités, politique fiscale et politique budgétaire peuvent contribuer dans le cadre de la politique économique menée par l'Etat, à la manipulation du budget à travers les recettes et les dépenses dans le but d'exercer une action sur les variables économiques essentielles que sont la croissance, l'emploi, l'inflation et l'équilibre extérieur. MONTEL-DUMONT (Olivia), *La politique budgétaire*, in *La politique économique et ses instruments*, La documentation française, les notices, 2010, p.95.
[17] GEFFROY (Jean-Baptiste.), *Grands problèmes fiscaux contemporains*, Presses universitaires de France, 1993.
[18] Le recours aux anglicismes est parfois source de divergences dans la compréhension de certains termes, surtout lorsqu'il faut le rattacher à une discipline comme celle de la politique fiscale.

plutôt la réalité beaucoup plus étendue de la politique budgétaire dont le prélèvement fiscal n'en constitue qu'une composante[19]. En effet, si la politique budgétaire porte sur le niveau des prélèvements obligatoires et sur le solde du budget, la politique fiscale quant à elle, est axée sur la répartition des recettes publiques entre différents impôts, ainsi que l'assiette et les taux de ces derniers[20].

7 A ce stade, des clarifications restent à apporter sur les sentiers propres à ces deux piliers relevant de la politique économique dans son ensemble. Pour M. Jean Marie MONNIER, la politique fiscale est aujourd'hui au cœur de l'action économique publique et de manière générale, l'impôt figure désormais au premier rang des instruments mobilisés par l'Etat pour mener à bien ses projets de transformations économiques et sociales[21]. Bien que politique budgétaire et politique fiscale soient deux composantes de la politique économique en tant que vecteurs d'intervention publique en raison des imperfections du marché, les deux notions ne sauraient se confondre, l'une et l'autre couvrant chacune en ce qui la concerne un champ d'action bien déterminé[22]. La politique budgétaire constitue un ensemble coordonné de

---

-Le terme « Policy » renvoie à l'idée d'un ensemble d'actions (et d'inactions) motivées, sur la base d'un jugement rationnel. On désigne ainsi un programme d'actions poursuivi de manière cohérente par un acteur collectif ou individuel. Cet acteur peut être politique ou pas. On parle ainsi de politique sociale du gouvernement.
-Le terme « politics » renvoie à la lutte entre les acteurs individuels ou collectifs notamment les partis polis politiques pour la détention, l'exercice et le contrôle du pouvoir politique.
-Le terme « polity », dérivé du grec « polis » et « politeia » au sens de la chose publique c'est-à-dire l'ensemble des acteurs et institutions composant la cité, renvoie au politique au sens large. HASSENTEUFEL (Patrick), *Sociologie politique : l'action publique*, Armand Colin, Coll. U. Sociologie, 2008, p.7.

[19] Certains auteurs recommandent d'ailleurs de ne pas confondre la politique fiscale avec la *fiscal policy* qui désigne la politique budgétaire comprenant à la fois la politique fiscale et la politique des dépenses publiques. AHMED (Silem) ALBERTINI, (Jean Marie), *Lexique d'économie*, Dalloz 9ème édition, 2006 ;

[20] Cette vision des choses est empruntée de HECKLY Christophe, in *Fiscalité et mondialisation*, coll. Systèmes LGDJ, 2006. Pour cet auteur, la principale divergence entre ces deux types de politiques porte sur leur incidence. En ce qui concerne la politique budgétaire, l'Administration est en mesure d'identifier les bénéficiaires de ses transferts et prévoir le volume global de ceux-ci. Par contre, l'incidence de l'impôt est encore mal connue dans la plupart des cas, de même le coût des exonérations fiscales pour le budget de l'Etat. Du même auteur, lire *la Politique fiscale dans les pays industrialisés*, Dunod, 1999. C'est aussi l'opinion que partage le Syndicat national unifié des impôts en estimant « la politique fiscale détermine à la fois le niveau et la structure des ressources publiques », Voir SNUI, *Quels impôts demain ? Etat de l'impôt et réformes fiscales*, coll. ; « Arguments et Mouvements », Ed. Syllepses, Paris, 2007. p.10.

[21] Pour cet auteur, la notion de politique fiscale connaît plusieurs acceptions, mais les économistes la positionnent par référence à la politique budgétaire, définie comme l'ensemble des actions menées par les pouvoirs publics avec le support financier, qu'il s'agissent des dépenses ou des recettes : la politique fiscale apparaît dès lors comme l'un des volets de cet ensemble ; En fait dans la mesure où la politique fiscale détermine les principales caractéristiques du système fiscal, il faut prendre en compte la double nature , juridique et économique, des prélèvements obligatoires. MONNIER (Jean Marie), « *La politique fiscale »*, In *La politique économique et ses instruments,* Sous la direction d'Olivia MONTEL-DUMONT, coll. Les notices, la documentation française, 2010.p.111.

[22] Il faut bien préciser ici que la politique budgétaire correspond à la manipulation du budget de l'Etat certes à travers les recettes et les dépenses, dans le but d'exercer une action sur des variables économiques que sont la croissance, l'emploi, l'inflation et l'équilibre extérieur. MONTEL-DUMONT (Olivia), *La politique budgétaire,* in *La politique économique et ses instruments,* la documentation française, coll. Les notices, 2010, pp.95-105.

décisions stratégiques et tactiques que prend un Etat en matière de revenus et de dépenses de fonctionnement et d'investissement.

8 Comme le pensait M Maurice LAURE, la politique fiscale commence là où se termine la politique budgétaire dans la mesure où une fois décidé le recours à l'impôt comme un des modes de financement de l'Etat, il convient d'en établir les caractéristiques fondamentales notamment le mode et la périodicité des prélèvements, les objets soumis à imposition, les personnes assujetties[23]. La politique budgétaire, quant à elle, s'intéresse au niveau des dépenses publiques à autoriser par le Parlement en vue de dégager le solde par rapport aux ressources publiques alors que la politique fiscale renseigne sur les dépenses fiscales à consentir au profit des opérateurs économiques en vue d'encourager certains secteurs d'activités. Une fois prises les décisions de politique fiscale à l'échelon stratégique, il convient de pouvoir en assurer la mise en œuvre sur le plan opérationnel. C'est le rôle joué par la technique fiscale, qui constitue un accompagnement pour la politique fiscale.

2. La technique fiscale : un outil de mise en œuvre de la politique fiscale

9 Il ne suffit pas pour les pouvoirs publics d'arrêter le principe du prélèvement fiscal. Encore faut-il pouvoir en assurer l'application. En matière d'administration de l'impôt, un risque de confusion est souvent redouté lorsqu'on évoque à côté de la « politique fiscale », la notion de « technique fiscale ». Celle-ci consiste, dans le cadre des opérations fiscales, à fixer les modalités pratiques d'assiette, de contrôle et de recouvrement de l'impôt. En effet, la technique fiscale constitue la substance même de l'impôt et sa connaissance est indispensable non seulement pour la mise en œuvre de l'imposition, mais plus généralement à la compréhension du phénomène fiscal et de la politique fiscale[24]. A ce titre, la technique fiscale apparaît comme la face la plus visible du phénomène fiscal qui introduit entre l'Administration et les contribuables, une relation permanente.

10 Contrairement à la technique fiscale qui consiste à fixer les modalités d'assiette, de contrôle et de recouvrement de l'impôt, on s'accorde avec Jean Luc MATTHIEU qui précise que la politique fiscale prend en considération des impératifs aussi bien des objectifs sociaux,

[23] LAURE (Maurice), *Traité de politique fiscale*, PUF, 1956, p.16.

[24]Pour une étude d''ensemble des politiques et techniques fiscales, lire l'ouvrage BELTRAME (Pierre) et MEHL (Lucien), *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Presses Universitaires de France, 1997. Si la fiscalité est l'expression d'une politique économique et sociale, le droit fiscal doit être en harmonie avec les buts que s'assigne le pouvoir. La technique fiscale se présente comme un ensemble de règles générales de mise en œuvre du droit fiscal par des outils juridique de base. Sans leur existence, la politique fiscale n'aurait pas un cadre juridique suffisamment solide pour être correctement appliquée aux contribuables. SCHMIDT (Jean), *L'impôt*, coll. Connaissance du droit, Dalloz, 1994. pp.3-11.

économiques, voire écologiques[25]. La politique fiscale est davantage située sur le terrain de la conception et de l'élaboration tandis la technique se situe dans le champ de l'administration et des opérations. Les règles de la technique fiscale figurent dans les législations et réglementations élaborées par les Etats. M Jean SCHMIDT, soutient à ce titre que la technique fiscale se présente comme un ensemble de règles générales de mise en œuvre du droit fiscal. Ce sont les outils juridiques de base de la fiscalité. Sans leur existence, la politique fiscale n'aurait pas un cadre juridique suffisamment solide pour être correctement appliquée aux contribuables[26]. La législation fiscale sert ainsi d'instruments à la fois pour la politique fiscale, mais aussi pour la technique fiscale. Pour autant, on saurait raisonnablement assimiler la politique fiscale à la législation fiscale.

3. La législation fiscale, support normatif de la politique fiscale

11 Tout en s'éloignant de la technique fiscale dont elle est la nourricière par la voie de la conception, la « politique fiscale » va bien au- delà de la « législation fiscale », expression largement utilisée, mais demeurée restrictive, car perçue de manière circonscrite à travers l'élaboration ainsi que l'écriture des textes régissant la matière fiscale au sein des administrations. La législation fiscale peut ainsi se résumer en cet ensemble d'instruments et outils juridiques mis à contribution pour l'élaboration et la mise en œuvre de la politique fiscale. C'est l'armature juridique constituée par l'ensemble des textes de toutes valeurs rentrant dans l'ordre fiscal national. Elle intègre en son sein, outre les textes normatifs législatifs et réglementaires, les instruments internationaux s'appliquant dans le domaine de la fiscalité.

12 Dans la plupart des systèmes administratifs, la législation fiscale consiste en l'élaboration en amont d'études techniques qui permettent au Gouvernement de déterminer sa politique fiscale, la conception et l'édiction de textes législatifs et réglementaires concernant la fiscalité, la rédaction et la publication des instructions et circulaires, la négociation en vue de la conclusion de conventions fiscales bilatérales. La politique fiscale va bien au-delà de la législation fiscale bien que cette dernière en soit le support de matérialisation et d'insertion dans l'ordre juridique. C'est ainsi que dans l'organisation de l'exercice du pouvoir fiscal, la définition de la politique fiscale en amont incombe au gouvernement tandis que le travail de préparation de la législation fiscale revient à une technostructure relevant de l'Administration

[25] MATHIEU (Jean Luc), *La politique fiscale*, Economica, 1999, p.2.
[26] SCHMIDT (Jean), *L'impôt*, Dalloz, 2ème édition, 1995, p.8.

fiscale[27]. C'est du moins le schéma d'organisation qu'a choisi le Cameroun en rattachant le service de la législation fiscale à l'administration fiscale. Mais, il convient de relever que c'est aussi au sein de ce service que sont pensées les mesures de politique fiscale à insérer dans les textes normatifs en voie d'élaboration. Le travail de législation fiscale est étroitement imbriqué à la mission d'élaboration de la politique fiscale. Mais l'intrication des deux domaines ne saurait entraîner une confusion dans leurs perceptions respectives[28]. La politique fiscale se rapproche aussi de l'expression plus large de gouvernance fiscale.

4. La gouvernance fiscale, conception à large spectre de la politique fiscale

[13] La définition de la politique fiscale a connu une évolution contrastée au gré de la doctrine ainsi que des différentes disciplines intéressées par le domaine de l'impôt. De même, la question se pose de savoir s'il existe dans le cadre d'un pays, « une politique fiscale » ou plutôt des « politiques fiscales» au regard de la diversité des objectifs recherchés par le biais de prélèvement fiscal et la pluralité des secteurs à fiscaliser. La doctrine, par la voix de certains auteurs, opte parfois pour l'utilisation du pluriel[29] tandis que d'autres auteurs, en majorité, préfèrent l'utilisation du singulier pour marquer l'unicité conceptuelle de cette politique particulière au niveau de l'Etat. C'est cette dernière orientation qui emporte notre adhésion dans la mesure où la politique fiscale semble de plus en plus s'inscrire dans le cadre d'un rapport de force entre l'Etat et des poussées infra étatiques impulsées par les collectivités décentralisées ainsi que de la pression supra étatique générée par le nouvel ordre mondial. A vrai dire, l'expression politique fiscale est « un singulier collectif » selon les mots de MM Pierre BELTRAME et Lucien MEHL. Elle traduit « une préoccupation majeure de notre temps pour toute une série de raisons convergentes : l'élargissement de notre horizon

[27] Ce schéma relève du système français qui en vertu de la constitution, confère la définition de la politique de la nation au Gouvernement. Au Cameroun, c'est le Président de la République qui définit la politique de la nation. La politique de la nation dans les deux cas, relève des instances supérieures de l'exécutif tandis que la législation fiscale incombe à une direction relevant de l'administration fiscale (La Direction de la législation fiscale).

[28] Dans les pays anglo-saxons la conception de la politique fiscale n'est pas une mission de l'administration fiscale qui est chargée de la mission opérationnelle d'application des techniques fiscales. Il convient de relever que même dans un pays comme la France, le service de la législation fiscale a longtemps été rattaché directement au ministre chargé des questions budgétaires avant de revenir au sein de l'administration fiscale. C'est dire que l'élaboration de la politique fiscale relève des missions stratégiques de l'Etat.

[29] Le Professeur Thierry LAMBERT ne fait pas exception lorsque dans la préface de l'ouvrage de Pascale BERTONI, il s'interroge ainsi : « la politique fiscale sous la 5ème République se décline-telle au singulier ou au pluriel ? S'inscrit-elle dans la continuité ou est-elle empreinte de ruptures plus ou moins brutales ? Les changements politiques ont-ils été de nature à modifier fondamentalement les orientations de la fiscalité en France ? ». Par la suite, il parle « des politiques fiscales –au pluriel- liées à la montée puis à la place prépondérante occupée par la classe moyenne salariée sous la 5ème République ». Ensuite des « contraintes économiques, politiques et financières qui font des politiques fiscales-au pluriel- des politiques encadrées ». Lire à ce sujet BERTONI (Pascale), *Les politiques fiscales sous la cinquième République, Discours et pratiques (1958-1991),* l'Harmattan, Coll. Logique juridique, 1995.

économique et social et le degré croissant d'interdépendance des systèmes socioéconomiques, l'accélération des progrès techniques, l'évolution des attitudes et mentalités à l'égard du pouvoir à quelques niveaux qu'il s'exerce. Il résulte de cette situation que, plus en encore que dans toute autre branche du droit et de l'économie, la décision en matière fiscale a cessé d'être une décision isolée. Elle doit s'insérer dans un réseau causal complexe où interagissent des causalités multiples, de nature différente, économique, sociale, technique, psychologique, et dont la combinaison infléchit ses effets, de façon souvent difficilement prévisible »[30]. La politique fiscale apparaît sous ce rapport comme une notion à large spectre éliminant les frontières matérielles, territoriales ainsi que celles liées aux différentes disciplines universitaires.

14 Dans son « Traité de politique fiscale », Maurice Lauré précise qu'une fois arrêté le principe du prélèvement fiscal, la politique fiscale « détermine les caractéristiques générales de l'impôt en fonction des données économiques et psychologiques », tandis que la technique fiscale « consiste à fixer les modalités d'assiette, de contrôle et de recouvrement de l'impôt. Elle fait appel à des connaissances, en matière de droit, d'organisation administrative, de géographie économique et de comptabilité, qui sont établies avec certitude et dont la bonne application conduit forcément à la solution désirée, une fois que les autorités responsables de la politique fiscale ont défini les caractéristiques générales des impôts à instituer »[31].

15 Pour pertinente qu'elle puisse paraître en raison d'une bonne démarcation avec la politique budgétaire, cette conception de la politique fiscale n'en demeure pas moins restrictive dans la mesure où en excluant les considérations propres à la technique fiscale, elle ampute à l'analyse des considérations souvent importantes pour juger de l'efficacité de l'impôt. Par ailleurs, on ne saurait valablement cantonner le phénomène fiscal aux seules données à caractère économique et social (bien qu'essentielles) dans un environnement sociétal au sein duquel une diversité de facteurs pourrait intervenir dans le champ très mouvant du prélèvement fiscal[32]. Outre les aspects économiques et sociaux, les considérations

[30] BELTRAME (Pierre), MEHL (Lucien), *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, PUF, Coll. Thémis, Droit Public, 1997, P.28.
[31] Sur la frontière entre la politique fiscale et la politique budgétaire LAURE(Maurice), *Traité de politique fiscale,* Presses Universitaires de France, 1956.
[32] « Les prélèvements obligatoires sont une source permanente de querelles politiques, et de recherches réalisées par des auteurs appartenant à des champs disciplinaires variés » MONNIER (Jean Marie), *Les prélèvements obligatoires, Economica*, Economie poche, P.5

environnementales et culturelles inspirent aussi l'élaboration des mesures de politique fiscale[33].

16 Tout en prenant en compte les considérations économiques et psychologiques posées par Maurice LAURE mais s'inscrivant sur une ligne plus étendue, Gérard TOURNIE en vient à définir la politique fiscale comme « l'ensemble des décisions prises pour instituer, organiser et appliquer les prélèvements fiscaux conformément aux objectifs des pouvoirs publics »[34]. L'élément nouveau dans cette définition est la mise valeur d'une pluralité de décisions inspirées par des objectifs que se fixent les pouvoirs publics. Pour cet auteur, l'avantage de cette définition est de revêtir deux significations pertinentes. Sur le plan descriptif d'abord, elle désigne toutes les mesures qui ont été adoptées et qui se rapportent à un objet ou à une période déterminée tandis que sur le plan normatif, elle fait ressortir les conditions qui président à la décision fiscale. Contrairement aux approches restrictives de la politique fiscale, cette double orientation descriptive et normative a l'avantage de densifier l'étude du phénomène fiscal sous plusieurs facettes. Elle fait intervenir les aspects organisationnels, institutionnels, normatifs et téléologiques de la politique fiscale et interroge les conditions dans lesquelles est mis en œuvre le processus décisionnel fiscal. Cette approche s'inscrit dans une perspective adaptable au contexte spécifique des pays africains confrontés à la problématique de la rationalisation de leurs systèmes fiscaux pour un arrimage à la mondialisation économique.

17 Dans le prolongement de cette approche qui privilégie une conception plus large de la politique fiscale, la doctrine récente opère également le distinguo entre l'acception étroite de la politique fiscale qui se limite à l'utilisation faite de l'impôt à des fins économiques et sociales et l'acception large[35] qui recouvre l'ensemble des choix qui concourent à fixer les caractéristiques du système fiscal[36]. La singularité de la politique fiscale dans les Etats en général et dans les pays du sud en particulier est que cette dimension de la politique économique demeure, contrairement à la politique monétaire et budgétaire, un des derniers bastions d'exercice de la souveraineté ; citoyens et gouvernants restant attachés au principe

[33] LONDON (Caroline), *Environnement et instruments économiques et fiscaux*, LGDJ, Coll : Systèmes, 2001.
[34] TOURNIE (Gérard), *La politique fiscale sous la cinquième République, introduction à l'étude du système fiscal français*, Ed. Privat, Coll. Sociétas, 1985.
[35]Dans cette optique, Monnier estime qu'au sens le plus large du terme, la politique fiscale regroupe l'ensemble de choix explicites ou implicites effectués par les centres de décisions publics dans les domaines économiques et extra-économiques, qui déterminent les caractéristiques générales des prélèvements obligatoires. MONNIER (Jean Marie), « *Les voies de la réforme de la fiscalité »*, In Finances publiques, Sous la direction d'André Roux, coll. Les notices, la documentation française, 2011.p.185
[36] CASTAGNEDE (Bernard), *La politique fiscale*, PUF, 2008.

historique du consentement à l'impôt[37]. Malgré quelques avancées en matière d'harmonisation fiscale au sein de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC), les pays de cette sous-région demeurent fortement attachés à leur souveraineté lorsque la prise de décision concerne la matière fiscale[38]. Et comme le précise André BARILARI, « la question de l'autonomie fiscale dépasse largement le problème du rétrécissement des marges de manœuvre dans la définition du système fiscal interne. Il existe historiquement un lien fort entre le pouvoir de lever l'impôt et la souveraineté. Cette question est au cœur du contrat social »[39]. Attribut de la souveraineté, l'autonomie fiscale au sens large traduit la possibilité de définir la nature et les modalités de ses ressources fiscales et d'avoir la légitimité et la puissance nécessaires pour les percevoir. Elle s'apparente ainsi à la souveraineté fiscale qui est cette liberté de déterminer les règles applicables au prélèvement fiscal. Dans ce sens, « l'Etat est l'instrument de la souveraineté et l'impôt est l'aliment ou le carburant indispensable au mouvement de cet instrument »[40].

[18] Pris en compte les contraintes internationales influençant l'impôt, on en vient à appréhender de manière large le phénomène fiscal[41] en le rapprochant de la conception

[37] En effet, la politique monétaire en Europe est conduite depuis Francfort, tout comme la politique budgétaire des Etats est suivie étroitement par Bruxelles. L'Europe fiscale tarde à se concrétiser malgré quelques avancées en matière d'harmonisation de la fiscalité indirecte et des évolutions très modestes en matière de fiscalité directe. Lire à ce sujet VALLEE, (Annie), *Les systèmes fiscaux*, Economica, 2000 ; Afin de garantir la pérennité financière et budgétaire de l'Union européenne, il est indispensable que les Etats acceptent progressivement d'abandonner un élément important de leur souveraineté, comme ils ont pu le faire en matière commerciale et monétaire. Certes des progrès ont été accomplis en ce qui concerne l'imposition des biens et des services mais l'harmonisation des impôts directs a été délaissée car les Etats estiment, de façon contestable, que ses conséquences sur le fonctionnement du marché intérieur seraient très limitées. Pour toutes ces raisons, le pouvoir fiscal fait peu figure de bastion imprenable. Cette évolution très lente s'explique en partie par l'exigence de la règle de l'unanimité appliquée aux décisions du Conseil en matière fiscale. DELON-DESMOULIN (Corinne), DESMOULIN (Gil), « *L'Union Européenne et les finances publiques nationales »*, in Finances publiques, coll. Les notices, la documentation française, 2011 p.360.

[38] Pour un approfondissement des questions de fiscalité communautaire en zone CEMAC et particulièrement en ce qui concerne la problématique de l'harmonisation fiscale, voir MEYONG ABATH (Roger Athanase) , *« L'harmonisation fiscale de la communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale »,* Master II Administration fiscale, Université Paris Dauphine, 2006 ; NGOLE V (Isaac Richard), « *L'harmonisation de la fiscalité indirecte dans l'Union Européenne et dans la CEMAC »,* Mémoire de DESS d'Administration fiscale, Université de Paris Dauphine-Panthéon Sorbonne, 2007 ; TONGA (Dieudonné), « *Recherches sur la conformité du droit national au droit communautaire de la CEMAC : le cas de la taxe sur la valeur ajoutée »*, Université de Yaoundé II Soa, 2008.

[39] BARILARI (André), *« La question de l'autonomie fiscale* » in *Revue Française de Finances Publiques*, N°80 Décembre 2002 ; Pour cet auteur, l'autonomie fiscale au sens restreint définit la capacité d'une collectivité non souveraine d'ajuster ses recettes fiscales à ses besoins. Ces aspects liés aux collectivités décentralisées ne rentreront pas dans le champ de notre étude qui se situe dans la perspective de l'Etat fiscal face à la mondialisation.

[40] BARILARI(André), op cit. p.35.

[41] Cette acception large de la politique fiscale est aussi celle prisée chez les sociologues qui non seulement considèrent la politique fiscale comme étant au cœur de la formation de l'Etat et de ses mutations, mais aussi privilégient outre les déterminants économiques, juridiques et techniques de la politique fiscale, intègrent des outils variés notamment de l'approche des organisations administratives et des politiques publiques, de la théorie

moderne de la gouvernance fiscale. La conception restrictive qui ne voyait en la politique fiscale que l'utilisation faite de l'impôt à des fins économiques et sociales se voit supplanter par une perception plus large qui englobe « l'ensemble des choix qui concourent à fixer les caractéristiques d'un système fiscal » pour emprunter les mots de M. Bernard CASTAGNEDE[42]. Pour ce dernier, l'expression « politique fiscale » est aujourd'hui concurrencée par celle inspirée d'une démarche à l'œuvre dans l'ensemble du champ des politiques publiques : « la gouvernance fiscale ». Contrairement à cette orientation qui voit naître de la concurrence entre ces deux expressions, la politique fiscale et la gouvernance fiscale laissent plutôt transparaître de la convergence. Il ne s'agit pas d'une synonymie en raison du champ très large de la gouvernance[43] même appliquée dans le domaine de la fiscalité. La notion de gouvernance désigne l'ensemble des procédures institutionnelles, des rapports de pouvoir et des modes de gestion publics et privés formels aussi bien qu'informels qui régissent notamment l'action politique réelle. Cette perspective postule que les instances politiques reconnues comme le sont l'Etat et les organisations intergouvernementales ne détiennent pas le monopole de la conduite des affaires publiques ; au-delà même, elle pose que, dans des sociétés de plus en plus complexes et fragmentées sur le plan aussi bien spatial que sectoriel et culturel, des mécanismes de pouvoir privés ou associatifs échappant à ces institutions peuvent combler les carences de l'exercice vertical de l'autorité[44]. En ce sens, la politique fiscale se rapproche pour se confondre à la gouvernance fiscale lorsqu'il faut interroger les conditions d'élaboration, les acteurs, l'environnement et les conditions de fonctionnement du système fiscal. Fondée sur ces aspects communs à la gouvernance fiscale, la politique fiscale devient ce compartiment de la politique économique définissant par voie décisionnelle, les principes directeurs qui sous-tendent le droit de l'impôt en fonction des objectifs que se fixent les acteurs de la gouvernance publique en matière de développement économique, sociale, culturelle et environnementale. La politique fiscale apparaît en dernier

---

des finances publiques, de l'aménagement du territoire et des institutions. Voir LEROY (Marc), *La sociologie de l'impôt*, Coll. Que sais-je ?, PUF, 2002. Du même auteur *L'impôt, l'Etat et la société,* Economica, 2010.

[42] Pour lui, relèvent de la politique fiscale, les mesures exerçant des effets sur le niveau de la pression fiscale, la répartition du prélèvement, la définition des dispositifs techniques d'imposition, les décisions relatives à l'assiette ou aux tarifs des différents impôts et taxes. CASTAGNEDE (Bernard), *La politique fiscale*, PUF, Coll. Que sais-je ?, 2008, p. 3.

[43] Le concept de gouvernance apparu au XIIIème siècle, comme synonyme de gouvernement, le terme a été emprunté aux britanniques, avant de revenir en force dans le débat public depuis les années 1990, notamment sous l'influence des organisations internationales comme la Banque mondiale et le Fonds monétaire international. La gouvernance se réfère à l'exercice du pouvoir et à la manière dont les règles sont élaborées, décidées, légitimées et mises en œuvre et contrôlées dans une société. C'est un concept applicable désormais à l'ensemble des faits économiques et sociaux. MESTRALLET (Gérard), TALY (Michel), SAMSON(Julien), *La réforme de la gouvernance fiscale*, L.G.D.J., Coll. Systèmes, 2005, p.5.

[44] HERMET (Guy), BADIE (Bertrand), BIRNBAUM (Pierre), BRAUD (Philippe), *Dictionnaire de la science politique*, Armand Colin, 1998. p.114.

ressort comme un ensemble de « lignes de force »[45] qui traduisent la volonté constante du législateur. C'est comme le dit Pierre P. TREMBLAY, « un ensemble coordonné des choix d'une administration en matière d'imposition »[46].

[19] Les précisions conceptuelles ainsi apportées ne trouvent pas la plénitude de leur pertinence dans un environnement où l'Etat ne semble plus être l'unique centre d'impulsion décisionnelle en matière fiscale. C'est de plus en plus un processus décisionnel intégré, adapté à la société globalisée[47]. Dans le domaine de la politique fiscale, le Cameroun comme la plupart des Etats, se trouve enserré dans l'étau d'une mondialisation en quête de régulation, des phénomènes d'intégration plus poussés et une forte emprise de nouveaux acteurs sur la scène internationale[48]. De même, à l'intérieur des frontières nationales et en raison des déformations du système politique camerounais ainsi que de l'émiettement de son système normatif, l'exercice de la compétence fiscale par l'Etat camerounais est concurrencé par l'activisme de nouvelles forces sociales qui ont émergé à la faveur de l'ouverture démocratique. On ne saurait raisonnablement étudier la politique fiscale sous l'angle de la compétence étatique sans intégrer les aspects nationaux et internationaux. Au Cameroun, la conception restrictive de la politique fiscale est largement dépassée pour faire place à la perception à large spectre qui se rapproche davantage de la gouvernance fiscale.

II L'ETAT FISCAL AU CAMEROUN

[20] Toute politique fiscale est conçue et mise en œuvre dans un contexte bien précis qui lui donne tous ses contours. La configuration des choix fiscaux tient compte des réalités propres à chaque pays. En effet, les sources du phénomène fiscal sont sans doute juridiques, mais aussi sociologiques et idéologiques[49]. Au Cameroun, les lignes directrices de la politique depuis les années 1980, sont définies en fonction du contexte de crise qui amène à interroger le nouveau rôle de l'Etat face aux mutations politique, économique, sociale, culturelle ainsi qu'au changement de la donne sur la scène internationale qu'induit le phénomène de la mondialisation.

---

[45] L'expression est de SCHMIDT (Jean), *L'impôt*, Dalloz, Coll. Connaissance du droit, 1995.
[46] TREMBLAY P. (Pierre), *La politique fiscale : A la recherche du compromis*, Presses universitaires du Québec, 2007, p.2.
[47] BOUVIER (Michel), *A nouvelle gestion des finances publiques, nouveau processus de décision*, in *Liber amicorum*, Mélanges en l'honneur du Professeur Joël MOLINIER, LGDJ, 2012, pp.111-118.
[48] Dans le contexte de la globalisation, les choix politiques de l'action publique visent les contribuables mais tendent à exclure les citoyens. Le contrat socio fiscal élaboré dans le cadre de l'Etat interventionniste d'après guerre est remis en question. LEROY (Leroy), op. cit. p. 336.
[49] Sur le phénomène fiscal, DI MALTA (P), MARTINEZ (Jean Claude), *Droit fiscal contemporain*, LITEC, 1986, pp. 11et s.

1 Contexte de l'étude

21 Le Cameroun est un Etat de l'Afrique centrale qui, suite à la décolonisation, accède à l'indépendance le 1er janvier 1960 après un statut de territoire sous tutelle des Nations unies exercé par la France et la Grande-Bretagne[50]. A la suite de vingt-cinq ans de prospérité relative marquée par une croissance moyenne de l'ordre de 4% entre 1965 et 1977 à 8% après la découverte du pétrole[51] et une bonne tenue des cours de matières premières, le pays plonge au milieu des années quatre-vingt dans une crise économique sans précédent[52]. Ce marasme résulte de chocs externes que sont la chute brutale des cours des principaux produits d'exportation traduite par une détérioration des termes de l'échange et la forte dépréciation du dollar vis-à-vis du franc CFA avec pour conséquence la chute des revenus pétroliers. Les conséquences de ces chocs extérieurs créent des ravages sociaux dans ce pays déjà asphyxié par le poids de la dette extérieure. Les effets les plus palpables de la crise se font sentir dès la première moitié des années 1980 avec les difficultés de l'Etat à tenir ses engagements en termes d'apurement de la dette publique et l'exécution des dépenses courantes de fonctionnement[53].

22 Face à ce retournement brutal du type d'insertion à l'économie internationale, les pouvoirs publics adoptent sans véritables succès des mesures d'ajustement en vue de relancer l'économie. Après une phase d'hésitation, ils mettent en œuvre à partir de l'année 1988, des programmes de réforme en relation avec les institutions de Bretton Woods. En effet, les pouvoirs publics camerounais ont observé une période de tergiversations due à une

---

[50] GAILLARD (P), *Le Cameroun*, Tome I et II, l'Harmattan, 1989 ; JOSEPH (Richard), *Le mouvement nationaliste au Cameroun*, Karthala, 1986 ; BAYART (Jean François*), l'Etat au Cameroun*, Presses de la fondation nationale des sciences politiques, 1985 ; EYINGA (Abel), *Introduction à la politique camerounaise*, L'harmattan, 1984.

[51] De 1965 à 1985, la croissance du Cameroun s'accélère en termes réels : le PIB par tête double quasiment tandis que la consommation des ménages par habitant est multipliée par 1,5. Autour de cette envolée, on distingue trois sous périodes :
-de 1965 à 1977, la croissance atteint un rythme moyen annuel d'environ 4%, permettant une lente amélioration du PIB par tête ;
-de 1977 à 1981, la croissance s'accélère (plus de 13% en moyenne) à la suite de la découverte du pétrole et de sa mise en exploitation ;
-de 1982 à 1985, la croissance se maintient à un rythme soutenu (autour de 8%).
Tout au long de la phase de décollage (1977-1985), le PIB par tête augmente très rapidement, plaçant le Cameroun dans la catégorie des pays à revenu intermédiaire selon la classification de la Banque mondiale. Voir à ce sujet, AERTS (Jean Joël), *L'économie camerounaise, un espoir évanoui*, Karthala, 2000, p.16.

[52] Voir à ce sujet, AERTS (Jean Joël), ouvrage précité ; NKUTCHET (Modeste), *L'état de l'économie camerounaise*, l'harmattan, 2005 ;

[53] En 1986, le Gouvernement camerounais ne mesurant pas encore l'ampleur de cette crise économique, décide de réduire le train de vie de l'Etat, en considérant qu'une telle mesure pouvait avoir un impact sur le redressement des finances publiques. C'était ignorer que le mal était très profond et nécessitait des thérapies plus adaptées au plan structurel.

insuffisante mesure de l'ampleur de la crise ainsi que de ses déterminants[54]. Par la suite, et contre toute attente, « le Gouvernement camerounais décide de recourir à l'assistance du Fonds Monétaire International, de la Banque Mondiale et d'autres bailleurs de fonds pour l'aider à mettre en œuvre le plan de stabilisation des finances publiques et de relance économique couvrant la période allant de 1988/89 à 1991/92 »[55] . Du point de vue des observateurs, le revirement du gouvernement camerounais est spectaculaire et traduit une prise de conscience tardive de la gravité d'une crise économique profonde qui appelle des remèdes appropriés.

[23] Les premiers accords approuvés par le FMI en mars 1994 et en septembre 1998[56] connaissent des dérapages dans leur exécution à un point tel que la relance économique escomptée est vouée à l'échec[57]. Conséquence d'une économie extravertie, « le cœur du programme d'ajustement reposait sur les finances publiques, la plupart des mesures étaient organisées autour du budget de l'Etat, la plupart[58] des droits et taxes avaient été relevés… ». Pour le gouvernement camerounais, il s'agissait de renverser la tendance au déclin du taux de pression fiscale non pétrolière par l'amélioration du recouvrement, l'élargissement de l'assiette, la dynamisation des administrations fiscales et l'introduction des mesures nouvelles autant que de besoin[59]. Surtout, les stratèges camerounais avaient pensé à une récession qui pourrait connaître une résorption à très court terme alors que la crise économique, au regard de ses piliers structurels, allait s'installer de façon durable dans le pays.

[24] Des réformes interviennent au sein du FMI pour permettre un passage des Programmes d'Ajustement Structurel (PAS) aux premiers Programmes stratégiques de réduction de la

[54] Dans son traditionnel discours de fin d'année à la nation et bien qu'il précisa que 1987 ne soit pas « une année facile », le Chef de l'Etat camerounais avait affirmé de manière péremptoire qu'il s'agissait pour ses compatriotes de « retrousser les manches » et qu'il n'était pas opportun de recourir au Fonds Monétaire International (FMI). Sentiment de fierté nationale et de patriotisme, les stratèges de l'économie camerounaise ne mesuraient pas encore la gravité de la crise économique qui faisait son lit et qui empirait tant que des mesures de redressement n'étaient pas prises.

[55] Lettre de transmission et demande d'accord de confirmation signée le 26 Août 1988 par Monsieur Sadou Hayatou, Ministre des Finances de la République du Cameroun, adressée à Monsieur Michel Camdessus, Directeur Général du fonds Monétaire International (FMI).

[56] L'instrument de prêt utilisé par le FMI en ce moment est l'accord de confirmation (stand-by arrangements), qui vise à répondre aux difficultés de balance des paiements à court terme. CUNY (Olivier), *La gouvernance économique et financière internationale*, Montchrestien, Coll. Clés politiques, 2006. P.42. Pour d'autres développements sur les approches du FMI V. http://www.imf.org

[57] Il faut reconnaître que les mesures envisagées dans le cadre des Plans d'ajustement structurel étaient nouvelles pour les dirigeants camerounais. Elles devaient au préalable faire l'objet d'un apprentissage voire d'une appropriation. Les programmes économiques ont été exécutés dans l'improvisation et l'impréparation.

[58] Aide-mémoire sur la politique économique et financière du gouvernement camerounais accompagnant la lettre transmise au Directeur Général du Fonds monétaire international (FMI) le 21 Novembre 1991.

[59] CORNELY (Jean Pierre), in *Aide mémoire sur l'amélioration à court terme du système fiscal camerounais et son efficacité budgétaire*, Département des finances publiques, FMI, 14 Août 1990.

pauvreté (PSRP). Le bilan des PAS est globalement négatif pour les pays en développement et l'ambition affichée est désormais celle du long terme, de la lutte contre la pauvreté, de l'appropriation nationale des nouvelles stratégies ainsi que des programmes orientés vers les résultats[60]. La tendance générale est à l'assouplissement des conditions d'application des conditionnalités pour tenir compte de la Dimension sociale de l'ajustement (DSA)[61]. Concrètement, les pays sous ajustement doivent élaborer un Document stratégique de réduction de la pauvreté (DSRP) exposant les mesures de lutte contre la pauvreté et susceptibles d'atténuer les rigueurs décriées du plan d'ajustement structurel (PAS). En 1987, Le FMI introduit « la facilité d'ajustement structurel renforcée (FASR) » en remplacement des anciennes « facilités d'ajustement structurel (FAS) ». Mais c'est avec le nouveau produit qu'est la « facilité pour la réduction de la pauvreté et pour la croissance (FRPC)» que le Cameroun va amorcer avec succès son programme triennal de redressement économique. Il s'agit d'un programme qui s'appuie sur la base de « documents de stratégie pour la réduction de la pauvreté DSRP»[62].

[25] S'inscrivant dans cette mouvance réformatrice, le Cameroun négocie ce premier programme triennal pour la période de 1997 à 2000 le conduisant au point de décision[63]. C'est la première étape de l'initiative en faveur des pays pauvres très endettés (PPTE). Lorsque le pays atteint ce point, il peut immédiatement commencer à recevoir un allégement intérimaire du service de sa dette qui est exigible. Le Cameroun négocie un nouveau programme de réformes économiques dit « de deuxième génération », approuvé le 21 décembre 2000 par le conseil d'administration du FMI et appuyé par un accord triennal au titre de la facilité pour la réduction de la pauvreté et la croissance (FRPC)[64].

---

[60] FOIRRY (Jean Pierre), *L'Afrique : continent d'avenir* ? Ellipses, 2006. Voir aussi dans ce sens, HOEVEN Van der et KROAJJ Van der, *L'ajustement structurel au delà et en Afrique subsaharienne*, Karthala, 1995 ;

[61] DIOUBATE (Badara), *La Banque mondiale et les pays en développement, de l'ajustement structurel à la bonne gouvernance*, l'harmattan, 2009.

[62] LENAIN (Patrick), *Le FMI*, La découverte, Coll. Repères, 2004, pp.58 et s.

[63] L'initiative en faveur des pays pauvres très endettés (PPTE) est un dispositif global de réduction de la dette et dans ce cadre, lorsqu'un pays a accompli des progrès suffisants vers la satisfaction des critères retenus, les institutions de Bretton Woods décident officiellement de son admissibilité à l'allègement et la communauté internationale s'engage à ramener sa dette au seuil de viabilité convenu : Cette étape probatoire est celle du point de décision ;

[64] La Facilité pour la réduction de la pauvreté et la croissance (FRPC) a été mise en place en 1999. Elle s'est accompagnée d'un accent plus prononcé mis sur l'objectif d'appropriation des réformes. Lors des assemblées annuelles du FMI et de la Banque mondiale de 1999, les Ministres des Etats membres ont adopté une nouvelle approche en décidant que l'aide concessionnelle et l'allègement de la dette assurés par le FMI et la Banque mondiale reposeraient désormais sur des stratégies nationales de lutte contre la pauvreté (élaboration, notamment de « documents stratégiques de réduction de lutte contre la pauvreté DSRP» par les autorités). Les Programmes du FMI feraient donc une place à l'initiative des Etats membres que ce n'était le cas dans le passé et seraient soutenus, dans les pays à bas revenus, par la FRPC, nouvel instrument du FMI remplaçant et modernisant la

[26] Mais, entre 2003 et 2004, les performances budgétaires se détériorent, faisant déraper le programme économique et financier appuyé par la FRPC ; ce qui amène le Gouvernement à devoir négocier de nouveau un programme de référence dont l'exécution finalement satisfaisante entraîne la mise en place d'un programme triennal dès le 1er juillet 2005. Au cours de l'année 2006, les conclusions de la revue conjointe Banque Mondiale/FMI sont satisfaisantes même si ces institutions prescrivent des efforts à poursuivre en ce qui concerne certaines réformes structurelles à l'instar des privatisations. Le Cameroun atteint néanmoins le cap du « point d'achèvement »[65] de l'initiative PPTE mais doit poursuivre le programme d'ajustement jusqu'en 2008.

[27] Du milieu des années quatre-vingt, date de début de la crise économique à nos jours, le redressement des finances publiques est ainsi au centre des réformes structurelles et conjoncturelles mises en œuvre au Cameroun. La forte dépendance de l'économie vis-à-vis de l'extérieur appelle des réformes visant, à l'instar de l'entreprise, un renforcement de fonds propres traduit par la mobilisation des recettes fiscales non pétrolières, érigée en critère de réalisation dans le cadre des conditionnalités de la communauté financière internationale[66].

[28] A cet effet, la politique fiscale devient un élément essentiel de la stratégie de redressement et de développement économique du Cameroun des vingt dernières années. L'ensemble des réformes entreprises sous les différents programmes économiques et financiers vise à assurer une modernisation et une simplification du système fiscal aux fins de l'adapter à un contexte économique marqué par la nécessité de relever le niveau de la pression fiscale exercée sur le tissu productif tout en accompagnant l'investissement à travers des mesures incitatives et autres schémas d'attractivité[67]. Ainsi se pose avec gravité la place du facteur fiscal dans la longue marche vers le développement[68].

FASR par une participation renforcée des Etats membres concernés à la définition de ses objectifs. CUNY (Olivier), *La gouvernance économique et financière internationale*, Coll. Clefs /Politique. Montchrestien, 2006. Pp. 52-55.

[65] Le point d'achèvement est la deuxième étape qui intervient après la phase d'allégement intérimaire du point de décision et permet aux créanciers d'accorder l'allégement intégral lorsque le pays pauvre a satisfait les différents critères. V. CUNY (Olivier), op.cit. p.131.

[66] Dans le cadre des conditionnalités du FMI, les critères de réalisation sont des conditions spécifiques qui doivent être remplies pour permettre le décaissement du montant convenu. Source : http://www.imf.org

[67] Les grandes lignes de la politique fiscale camerounaise reviennent de manière régulière dans les exposés de motifs accompagnant chaque année, les différents projets de lois de finances déposés par le gouvernement pour adoption par l'Assemblée nationale.

[68] Pour des études récentes sur la transition fiscale et le développement en Afrique, V. OSSA (Louis René), *Réformes fiscales et développement en Afrique subsaharienne*, Edilivire Aparis, Coll. Universitaire, 2012.

2 Objet de l'étude

[29] Dans la préface de l'ouvrage de Gérard CHAMBAS, Xavier DARCOS, alors Ministre français délégué à la Coopération, au Développement et la Francophonie, affirmait : « les politiques de développement, axées sur la réduction de la pauvreté et des inégalités ainsi que sur l'atteinte des objectifs du millénaire, posent de manière cruciale la question du financement du développement à long terme. Sans méconnaître la responsabilité de la communauté internationale à cet égard, il apparaît clairement que la fiscalité est au cœur de cette problématique. La fiscalité est l'instrument qui doit permettre aux Etats de renforcer leur indépendance vis-à-vis de l'aide extérieure et de se réapproprier pleinement leurs politiques de développement »[69]. Cette exigence d'appropriation des moyens de sa politique suppose une autonomie dans le financement des programmes et projets qui ne sont réalisables que par le retour à une capacité endogène à mobiliser de façon optimale, les ressources fiscales devant alimenter les budgets publics[70]. Et comme l'affirme Gérard CHAMBAS, « les pays d'Afrique subsaharienne se sont engagés dans un défi : mobiliser des ressources publiques d'un niveau suffisant pour financer de manière durable l'offre de biens publics et assurer la transition, c'est-à-dire réduire les distorsions d'origine fiscale en substituant des ressources de fiscalité interne aux ressources tarifaires »[71].

[30] Ces postulats ainsi indiqués, le positionnement de la fiscalité dans le dispositif global de politique économique constitue un enjeu majeur qui découle de la stratégie menée par le Cameroun depuis le milieu des années 1980 dans sa marche vers le développement. A la différence de certains compartiments de la politique économique, la politique fiscale appelle à interroger le libre exercice de la compétence de l'Etat dans le domaine régalien des prélèvements obligatoires[72]. Il s'agira d'interroger outre les contraintes de l'économie globalisée, les sources institutionnelles et normatives de la politique fiscale tout examinant les facteurs matériels qui la conditionnent notamment le contexte de crise économique et sociale.

[31] L'objectif est ainsi de revisiter la politique fiscale notamment dans ses aspects relatifs à l'exercice de la compétence fiscale de l'Etat. Le culte de l'Etat-nation qui avait accompagné la période post-indépendance semble s'être estompé depuis les années 1980 avec un étiolement

[69]CHAMBAS (Gérard), *Afrique au sud du Sahara : mobiliser des ressources fiscales pour le développement,* Economica, 2005.
[70] Voir OCDE, « *La fiscalité en Afrique : le chemin de l'indépendance économique »,* OCDE, 2010.
[71] Voir CHAMBAS (Gérard), op.cit. En résumé de l'ouvrage.
[72] Sur les restrictions à l'interventionnisme fiscal international, CASTAGNEDE (Bernard), *Précis de fiscalité internationale*, PUF, Fiscalité, 2002, pp. 17 et s.

du pouvoir fiscal qui a vu naître de nouveaux centres d'impulsion décisionnelle en dehors de l'Etat. En fait, les textes qui consacrent la compétence étatique en matière fiscale sont battus en brèche non seulement par les faits, mais aussi par de nouveaux pouvoirs normatifs qui impactent l'ordre juridique national. La démonstration va ainsi consister à relever la fin du monopole de principe dévolu à l'Etat en matière de définition des normes de politique fiscale tant au sein des frontières nationales que sur le plan international avec l'émergence de nouvelles forces de production normative ainsi qu'une succession de facteurs et évènements qui déterminent de façon directe ou indirecte, la politique fiscale nationale.

III PROBLEMATIQUE DE L'ETUDE

[32] L'étude de la politique fiscale au Cameroun s'effectue dans un contexte particulier de crise économique aiguë. Elle tire ses sources non pas exclusivement des dysfonctionnements endogènes des appareils productifs, mais davantage de chocs extérieurs au périmètre national (détérioration des termes de l'échange, fluctuations des cours du dollar, chocs pétroliers, montée en puissance de pays émergents, perturbations du marché international des produits d'exportation…). Aussi, la question primordiale pourra-t-elle se poser de savoir si la réponse à la crise et les choix fiscaux opérés par les pouvoirs publics traduisent un libre exercice de la compétence fiscale ou plutôt une prégnance des influences exogènes exacerbées par les effets de la mondialisation. En d'autres termes, face à une crise économique nécessitant une stabilisation des finances publiques par le biais -entre autres- d'une rationalisation et une optimisation du prélèvement de l'impôt, existe-t-il une politique fiscale autocentrée, conçue et mise en œuvre par la puissance publique à l'effet d'atteindre ses objectifs de régulation politique, économique et sociale interne ou peut-on, avec Pascale BERTONI partager des appréhensions relatives à un déplacement des centres de décisions en matière fiscale[73]? Au demeurant, l'autonomie de principe de la politique fiscale camerounaise serait-elle à l'instar du phénomène observé ailleurs, frappée d'une relativité absolue au regard de l'extraversion patente de son économie en crise ou plutôt l'internationalité des politiques, conséquence de la mondialisation, serait-elle au cœur de la décision fiscale des nations en l'occurrence celles exposées aux rigueurs de la crise économique? De fait, peut-on envisager la construction d'une unicité conceptuelle de la politique fiscale dans un environnement de crise caractérisé

[73] Pour cet auteur, la perspective de la construction européenne pourrait entraîner des profonds bouleversements en matière de décision fiscale, l'impôt demeurant pourtant considéré comme l'expression même de la souveraineté des Etats. BERTONI (Pascale), *Les Politiques fiscales sous la cinquième République, discours et pratique (1958-1991),* l'Harmattan, Paris, 1995. MAITROT DE LA MOTTE (Alexandre), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, LGDJ, 2005.

par la dispersion des instruments juridiques, la fragmentation institutionnelle, et l'émiettement des sources matérielles (économiques, sociales, culturelles…) de la décision fiscale tant au plan national que dans la sphère internationale ? En un mot, les pouvoirs constitutionnels de l'Etat restent-ils maîtres du processus décisionnel fiscal en vertu du principe classique du consentement des citoyens à l'impôt[74]?

33 La réponse à ce questionnement suppose que soient préalablement précisées les dimensions de la politique fiscale à explorer. Ainsi, il convient d'analyser la politique fiscale aux fins de passer en revue les mesures et décisions fiscales prises par les pouvoirs publics camerounais dans un contexte marqué par la détérioration des finances publiques. Concomitamment, il sera exploré les aspects normatifs de la politique fiscale, dans le but d'appréhender, en interne et en externe, les facteurs explicatifs ainsi que les conditions, modalités et attentes qui président à la prise des décisions fiscales par les pouvoirs publics depuis l'avènement de la crise. En tout état de cause, il s'agira de démontrer que l'éclatement interne des sources formelles et matérielles de la politique fiscale entraîne une véritable crise de l'exercice ainsi que la cohésion même de la compétence décisionnelle de l'Etat camerounais qui est depuis la décennie 1980, aggravée par une fragmentation des pôles de pouvoir générés par le phénomène de la mondialisation[75].

34 Il apparaît qu'en fonction des structures économiques et sociales de chaque pays, la production des règles fiscales relève du domaine de la loi propre à chaque Etat[76] . Les orientations de politique fiscale, qui recherchent des objectifs d'efficacité et d'équité dans le prélèvement, s'inspirent toujours des circonstances de fait tirées de la vie nationale par les pouvoirs publics, voire de l'histoire politique, institutionnelle, économique et sociale du pays concerné. Mais avec la mondialisation[77] qui se caractérise par les formes les plus variées

---

[74] « Le principe historique du consentement de l'impôt implique que le peuple et ses représentants soient exclusivement compétents pur fixer la règle d'impôt et autoriser son exécution ». BIENVENU (Jean-Jacques), LAMBERT (Thierry), *Droit fiscal,* PUF, Coll : Droit fondamental, 4ème éd., 2010. p.23.

[75]Pour des développements utiles sur le phénomène contemporain du polycentrisme décisionnel, voir CHEVALIER (Jacques), *L'Etat post-moderne*, LGDJ, 2000.

[76]Article 32 de la Constitution camerounaise qui a toujours distingué à l'instar du système constitutionnel français le domaine de la loi et celui du règlement. Dans ces deux pays, les questions fiscales ressortissent du pour pouvoir législatif, donc du domaine de la loi.

[77] Sur le plan économique, il s'agit d'une intensification depuis plusieurs décennies des échanges internationaux et de l'apparition d'une sphère financière globale auxquelles sont associés les phénomènes d'intégration des marchés et des bourses, de déréglementation, de délocalisation, d'interdépendance de concurrence et de dumping. Sur le plan politique, la globalisation pose la question du rôle de l'Etat et notamment de l'Etat-nation, dont la capacité d'action, la marge de manœuvre, seraient de plus en plus réduites dans une économie mondialisée. LEROY (Marc), Sous la dir. *Mondialisation et fiscalité, La globalisation fiscale*, l'Harmattan, Coll. Finances publiques, 2006, p.8.

d'ouverture, de libéralisation, d'interdépendance, le processus décisionnel fiscal ne semble plus reposer essentiellement sur son assise nationale traditionnelle, au regard de l'internationalité incontournable de la nouvelle gouvernance économique, financière et fiscale[78]. Ainsi, l'influence des facteurs exogènes reste considérable dans le processus décisionnel fiscal national et la gouvernance fiscale semble être tributaire des mutations que connaît la scène internationale sur les plans institutionnels et normatifs ainsi que des transformations du paysage économique induites par la mondialisation. Mais nonobstant l'internationalité des influences du système fiscal, aggravant l'atomisation des fondements et déterminants de la politique fiscale, l'Etat continuant d'en constituer le socle constructeur et fédérateur.

35 Le questionnement central est celui de l'intégrité de la compétence fiscale de l'Etat au regard de l'absence de linéarité du processus décisionnel fiscal et de la multitude des intervenants à sa réalisation. Dans son périmètre territorial, l'Etat reste-t-il titulaire de compétence fiscale comme le prévoit la loi fondamentale? Est-ce une simple compétence de principe ? De même, l'Etat peut-il toujours se prévaloir de son monopole dans l'exercice du pouvoir fiscal au moment où la scène internationale est dominée par l'émergence de nouveaux acteurs intéressés par le processus fiscal ainsi qu'un ensemble de facteurs et évènements qui influencent de manière inéluctable le prélèvement fiscal. C'est la problématique du libre exercice de la compétence fiscale par l'Etat.

IV APPROCHE METHODOLOGIQUE

1. Une démarche pluridisciplinaire

36 L'étude de la politique fiscale sous les aspects liés à l'exercice de la compétence étatique appelle une approche méthodologique qui emprunte à beaucoup d'écoles de pensée. La méthode est, comme le précise Madeleine GRAWITZ, un moyen de parvenir à un aspect de la vérité, de répondre plus particulièrement à la question « comment »[79]. En fait, le phénomène fiscal est multiforme par nature et complexe de par sa mise en œuvre. En témoigne, l'ensemble des disciplines qui concourent à son élaboration ainsi qu'à son application. Aussi serait-il difficile à travers une approche parcellaire d'appréhender le fait fiscal dans tous ses contours.

[78] SIROEN (Jean Marc), *Relations économiques internationales*, Bréal, Paris, 2002.
[79] Pour des développements sur les différentes méthodes proposées en sociologie pour atteindre l'explication. V. GRAWITZ (Madeleine), *Méthodes des sciences sociales*, Dalloz, 11ème éd., Précis, pp.419-443.

Il conviendra pour ce faire, de recourir à une démarche méthodologique pluridisciplinaire imbriquant la science juridique, l'approche sociologique et l'analyse comparative.

2. L'approche juridique par l'exégèse

[37] La méthode juridique n'est pas simplement descriptive des règles applicables à un domaine d'activité précis, elle est par son ambition analytique, davantage une approche exégétique. L'exégèse est un exercice d'interprétation et de critique des textes[80]. Elle a davantage été entreprise dans le domaine religieux notamment dans les études concernant la Bible et le Coran. Cependant, il s'agit d'une méthode couramment utilisée par les juristes et politistes raison de la consécration des textes normatifs comme fondements du droit et du politique. Le recours à la science juridique tire sa pertinence de la nature même de la fiscalité en tant qu'un ensemble de règles régissant le prélèvement fiscal. L'étude de la politique fiscale sous l'angle de son autonomie dépend ainsi grandement de la faculté à démêler par une approche exégétique, les règles normatives internes et internationales qui encadrent la pratique de la décision fiscale au Cameroun (Constitution, lois, ordonnances, textes réglementaires, doctrine, textes conventionnels et communautaires…). Il s'agira au surplus d'examiner les modalités d'intervention des institutions nationales et internationales concernées par la définition, l'élaboration, la mise en œuvre ainsi que l'évaluation de la politique fiscale au Cameroun. C'est en grande partie dans le contenu des textes normatifs[81] que se trouve l'étendue des pouvoirs dévolus aux différents acteurs institutionnels ou non du processus décisionnel fiscal. C'est aussi à l'aune de la production normative qu'est mesurée l'étendue de la compétence exercée par les différents acteurs du jeu fiscal. De plus, cette approche juridique devra tenir compte à la fois du droit légiféré à savoir l'ensemble du corpus des règles existantes mais aussi du droit positif c'est-à-dire tel qu'il est effectivement en vigueur en matière fiscale. Il en est ainsi *de lege lata* à savoir le droit positif, voire des règles en vigueur, l'étude procédera de *lege ferenda*[82] pour aboutir dans une perspective d'amélioration à des réformes des dispositifs existant en matière de politique fiscale.

[80] *Dictionnaire universel*, Hachette, Edicef, 5ème éd. 2008.
[81] En fait, l'approche juridique est primordiale dans l'étude des questions fiscales. Car « tout système d'impôts a une dimension juridique qui est associée aux aspects sociologiques. En ces temps de libéralisme, l'étude comparée des institutions fiscales vient opportunément rappeler l'essence régalienne du droit fiscal qui se manifeste dans tous les pays quel que soit la nature de leur régime politique, car l'impôt est avant tout une acte de puissance publique soumis, à ce titre, à un strict principe de légalité, si bien que la législateur qui édicte la norme fiscale fixe en même temps le statut du contribuable ». BELTRAME (Pierre), MEHL (Lucien), op.cit. P.29.
[82] Sur la différence entre la *lex lata* et la *lex ferenda*, CORNU (Gérard), *Vocabulaire juridique*, PUF, 2009, p. 261.

3. L'apport de la sociologie

38 Outre les apports de la science juridique axée sur l'angle normatif et institutionnel, l'étude pourra également bénéficier du concours de la sociologie. En effet, l'impôt est un fait social dont l'histoire s'inscrit dans le processus plus large accompagnant la construction de l'Etat-nation au XIX ème siècle et l'émergence progressive de l'Etat social au XXème siècle[83]. L'interrogation du système fiscal dans ses conditions d'élaboration et dans son fonctionnement réel ne saurait se passer des instruments qu'offre la sociologie. De fait, « la sociologie fiscale s'intéresse à la réalité sociale de l'impôt telle qu'elle est, non pas telle qu'elle pourrait ou devrait être »[84]. Partant du constat que l'approche normative de la fiscalité par le droit et l'économie domine, au détriment de la connaissance de l'impôt comme fait social, et du contribuable comme acteur social concret, Marc LEROY, élucide les rapports entre la fiscalité, l'Etat et la société par le concours de la sociologie de l'impôt. Il étudie les phénomènes sociaux concernés par l'impôt. On admet ainsi avec lui que « la politique fiscale est au cœur de la formation de l'Etat et de ses mutations. Les déterminants économiques, juridiques et techniques de la politique fiscale sont souvent privilégiés dans l'étude des phénomènes sociaux. Ces facteurs, certes indispensables à l'analyse, sont pourtant insuffisants pour comprendre comment le problème fiscal se pose aux autorités publiques dans un contexte sociétal structuré »[85]. La décision fiscale au Cameroun sera ainsi passée au crible de la critique pour faire ressortir dans la mesure du possible les éventuels décalages entre le discours et la pratique, entre l'idéel et le réel à travers le jeu des acteurs ainsi que les rapports de force en présence. Pour Gaston JEZE, « il faut étudier les phénomènes financiers en tenant compte de tous les facteurs financiers, économiques, mais aussi des facteurs politiques, sociaux, et juridiques »[86]. Car, comment cerner au mieux la problématique de la politique fiscale dans un pays comme le Cameroun sans visiter les acteurs institutionnels que sont l'Etat et ses démembrements, et oublier l'action déterminante des agents économiques, des groupements socioprofessionnels et autres groupes de pression ? Il serait aussi indiqué de ne pas se focaliser sur les acteurs nationaux impliqués dans l'exercice quotidien de la compétence fiscale à l'heure où la mondialisation offre le spectacle d'un polycentrisme décisionnel mêlant action

[83] L. Introduction de DELALANDE (Nicolas) et SPIRE (Alexis), *Histoire sociale de l'impôt*, La découverte, Coll. Repères, 2010.
[84] FOTSING (Jean Baptiste), *Le pouvoir fiscal en Afrique, Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique noire francophone*, LGDJ, 1995. Lauré (Maurice) *Science fiscale*, PUF, 1993.
[85] LEROY (Marc), *La sociologie fiscale*, PUF, Coll. Que sais-je ?, 2002. Du même auteur et pour une analyse de la sociologie fiscale dans la relation de la démocratie interventionniste entre l'Etat, l'impôt et la société. L. *l'impôt, l'Etat et la société, la sociologie fiscale de la démocratie interventionniste*, Economica Coll. Finances publiques, 2010.
[86] Cité par Jean Baptiste Fotsing, op.cit.p.7.

des institutions et pénétration des professionnels de l'influence s'activant dans le lobbying[87]. Par la méthode sociologique, on détermine les limites de l'approche juridique qui malgré l'importance des textes permettant de comprendre la politique fiscale menée par l'Etat, ne fait pas ressortir les décalages entre l'armature institutionnelle et normative formellement consacrée, et la réalité que le questionnement critique de l'approche sociologique permet de mettre en exergue. En effet, le pouvoir fiscal dévolu au Parlement par les dispositions constitutionnelles ne rend pas suffisamment compte de toute la complexité qui entoure le processus décisionnel fiscal. Tout comme il serait judicieux de rechercher dans les expériences étrangères au Cameroun, les ressorts d'un éclatement des sources de la politique fiscale au travers d'une approche comparative.

4. La méthode comparative

[39] L'approche comparative en recherche est d'une grande fertilité heuristique dans le domaine du droit en général, mais aussi en ce qui concerne le domaine de la fiscalité[88]. Une approche comparative permettra dans notre étude de faire la lumière sur la pratique camerounaise tout en jetant un regard critique sur la politique fiscale pratiquée par d'autres pays. Même si « comparaison n'est pas raison » selon un adage bien connu, pour les sociologues, l'absence de possibilité d'expérimentation fait de la comparaison l'unique moyen permettant d'analyser le donné concret, d'en dégager les éléments constants, abstraits, et généraux lorsqu'on aborde une explication sociologique[89]. De fait, c'est par la comparaison que se dégagent les divergences et les similarités entre le système normatif fiscal camerounais et les expériences étrangères qui pourraient lui servir de modèles ou de contre-exemples. Par là, la juxtaposition, la concurrence, la hiérarchisation des systèmes normatifs induits un besoin d'harmonisation voire d'unification pour une politique fiscale lisible au plan national. Dans un environnement de mondialisation libérale, les Etats se doivent de disposer d'un pouvoir d'appréciation pour pouvoir digérer les incursions externes influençant leur ordre juridique. La notion de marge d'appréciation devient ainsi un élément au cœur des systèmes de droit. Mireille DELMAS-MARTY et Marie Laure IZORCHE affirment en ce sens que « le propre de l'internationalisation du droit, voire de sa mondialisation, est d'avoir introduit de surcroît,

[87]LASCOUMES (P), Le GALES (P), *Sociologie de l'action publique*, Armand Colin, Paris, 2007 ; VAYSSIERE (Bertrand), *groupes de pressions en Europe : Europe des citoyens ou des intérêts ?*, Privat, Paris, 2002.

[88] V. BOURGET (Renaud), *La science juridique et le droit financier et fiscal, Etude historique et comparative du développement de la science juridique et fiscale (Fin XIXème et XXèmè siècle),* Dalloz, Coll : Nouvelle bibliothèques de thèses, Vol : 112, 2012.

[89] GRAWITZ (Madeleine), op.cit, P.419.

avec la notion de marge d'appréciation à la fois la reconnaissance de la diversité des systèmes de droit et la possibilité d'un droit commun. C'est pourquoi la méthode comparative est nécessaire »[90]. Ainsi dit, le premier regard pourrait porter sur les pays ayant presque un même niveau de développement notamment ceux de la même sphère géographique, impliqués dans de processus identiques d'intégration. L'expérience de la CEMAC[91] serait à cet égard riche en enseignements eu égard au processus d'harmonisation fiscale en cours dans cet espace politico économique ainsi qu'au système de convergence mis en place dans cette zone d'intégration. D'autres exemples seront tirés des pays de l'OCDE[92] et de l'Union européenne pourraient servir d'éléments de partage de bonnes pratiques en matière de politique fiscale[93]. En ce qui concerne les aspects nationaux de la politique fiscale, la comparaison sera faite entre pays africains en raison d'une similarité de parcours historique ainsi qu'une convergence de structures économiques. Les modèles venant des pays développés ayant servi d'exemple pour l'itinéraire du Cameroun pourront bien être mis à contribution pour mesurer les écarts de réalisations entre les objectifs de réformes fiscales et les réalisations concrètes. En somme la démonstration consistera à soutenir qu'en dépit d'une unicité formelle du processus décisionnel camerounais, l'exercice de la compétence en matière de politique fiscale reste

---

[90] DELMAS-MARTY (Mireille) et IZORCHE (Marie-Laure), *Marge nationale d'appréciation et internationalisation du droit*, R.I.D.C.4-2000753-780. Lire aussi DELMAS-MARTY (Mireille), *Le pluralisme ordonné,* Seuil, Coll. La couleur des idées, 2006.

[91] La Communauté économiques et monétaire des Etats de l'Afrique centrale (CEMAC) regroupe six pays : le Cameroun, le Congo, le Gabon, la guinée Equatoriale, le République centrafricaine, le Tchad. Elle prend le relais de l'union douanière et économique de l'Afrique centrale qu'elle renforce par le traité signé le 16 Mars 1994 à Ndjamena au Tchad.

[92] La production intellectuelle en matière fiscale est intense au sein de l'OCDE et constitue une source vivante des renseignements sur les questions de politique fiscale comparée. Outre d'autres publications régulières de cette organisation, la série « informations comparatives », réalisée par le Centre de politique et administration fiscales avec l'accord du Comité des affaires fiscales (CAF), présente des données internationales comparatives sur certains systèmes fiscaux et leurs administrations dans l'OCDE et dans une sélection de pays non membres de l'OCDE. En effet, la mise en œuvre de la politique fiscale dans un monde en voie d'intégration devient de plus en plus difficile pour les administrations fiscales. Conscient de ce problème et de l'intérêt que pourrait présenter un travail en commun pour rechercher et adopter des solutions aux principales questions stratégiques, le Comité des affaires fiscales a mis en place en 1997, le Forum de gestion stratégique, qui a été transformé en Forum sur l'Administration fiscale. Lire publication de la série à l'instar de « l'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE », série « informations comparatives, OCDE, 2007, PP.4 et 5.

[93]Pour une étude plus approfondie des politiques fiscales comparées lire : HECKLY (Christophe), *La politique fiscale dans les pays industrialisés*, Dunod, 1999 ; VALLEE (Annie)*, Les systèmes fiscaux*, Edition du Seuil, 2000 ; VALLEE (A), *Economie des systèmes fiscaux comparés*, PUF, Collection « Economie », 1994 ; BELTRAME (Pierre), MEHL (Lucien), *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées,* PUF, 1997.

partagé entre les exigences de l'ordre national et les contraintes liées aux bouleversements qu'engendre le nouvel environnement international.

V ANNONCE ET JUSTIFICATION DU PLAN

40 Sur fond d'une unicité conceptuelle apparente de la politique fiscale menée par l'Etat camerounais depuis la fin des années 1980, se cache une fragmentation réelle des sources décisionnelles fiscales, perceptible aussi bien dans l'ordre juridique interne que dans le jeu des acteurs et réseaux internationaux. L'entité étatique qui assume en dernier ressort la prise en charge politique des choix fiscaux porte en fait le compromis laborieux bâti sur la base des échanges d'options entre acteurs publics et privés investis sur le champ national ainsi que sur l'espace international. L'Etat qui depuis son indépendance en 1960, était la clé de voûte de l'ensemble de l'édifice politique, et le centre d'impulsion décisionnelle en matière fiscale voit sa position d'unicité reconsidérée au plan national par l'effet conjugué de la démocratisation au plan politique et de la crise au plan économique. Ce monopole ancien dans la production des choix fiscaux connaît en même temps une fragmentation en raison de l'internationalité de plus en plus affirmée des problématiques relatives à l'impôt[94].

41 Afin de mener à bien la réflexion sur l'exercice de la compétence fiscale de l'Etat, il convient d'aborder dans le cadre d'une **première partie**, l'apparente cohérence de la politique fiscale camerounaise qui, au plan formel, résulte d'une inspiration exclusive de l'Etat. Pourtant, au sein de l'institution étatique, le processus décisionnel fiscal fait intervenir plusieurs acteurs aux rationalités parfois diamétralement opposées. En effet et malgré les textes, de la période allant des années 1980 à nos jours, l'Etat a perdu son monopole historique en matière de pilotage de la politique fiscale au profit d'un réseau complexe d'acteurs formels et informels favorisés par des facteurs politiques et économiques qui jalonnent la vie nationale et internationale.

42 C'est ainsi qu'en dépit de la répartition constitutionnelle de l'exercice de la compétence fiscale, le législatif et l'exécutif se livrent à un jeu concurrentiel fait de blocages et de compromis dans lequel une approche régulatrice peut apparaître nécessaire. Outre le jeu complexe des acteurs étatiques formellement désignés, se développe depuis plusieurs

[94] Les grandes missions régaliennes de l'Etat sont soumises à l'effort de rationalisation guidant les réformes qui, depuis près de 20 ans, a pour but d'insuffler la rigueur gestionnaire au cœur de l'action publique La gouvernance fiscale prône le pragmatisme par le compromis face au problème de l'évasion fiscale, ainsi que la coopération, voie la concertation pour obtenir le consentement à l'impôt des grands acteurs économiques mobiles et globalisés. V. RAFFENNE (Coralie), *La souveraineté marchandisée*, Armand Colin, Coll. Emergences, 2012.

décennies, l'activisme des forces sociales diffuses, accentuant au plan politique le phénomène d'éclatement de la décision fiscale au sein de l'Etat[95].

43 Par ailleurs, la dispersion de la politique fiscale se lit aussi au travers de l'extrême atomisation des instruments normatifs qui tiennent lieu d'ancrage juridique au prélèvement fiscal. La pratique de la codification qui aurait dû apporter au système de formalisation de la politique fiscale la cohérence souhaitée, demeure lacunaire au Cameroun et donne au système juridique fiscal, l'impression d'un regrettable « désordre normatif »[96].

44 La politique fiscale étant toujours le fruit d'un contexte économique bien précis, ses sources matérielles dans l'espace camerounais s'entremêlent depuis plusieurs décennies. Bien qu'en s'inspirant des mécanismes de construction d'une politique fiscale efficace dans les pays développés, les pouvoirs publics camerounais voient leurs compétences en matière de capacité à prélever s'étioler en raison de la crise ambiante et les spécificités de ses caractéristiques[97]. Une première phase historique correspond au paradigme de sortie de crise, développé par les pouvoirs publics pour l'adoption de certains choix fiscaux. Ensuite semble triompher le dépassement de la simple sortie de crise et son avatar que constituait le rendement budgétaire immédiat, pour l'adoption du nouveau paradigme d'une politique fiscale de développement[98]

---

[95] La distinction entre acteurs étatiques et acteurs non étatiques est à plusieurs égards, artificielle du fait des liens étroits qu'entretiennent, dans certains cas, des groupes d'intérêts avec des acteurs administratifs. Ce brouillage des frontières est accentué par le rôle que joue dans l'action publique d'autres acteurs, aux contours plus flous, et dont la caractéristique principale est d'être située entre le public et le privé. On les range dans la catégorie des « acteurs intermédiaires » qui renvoie au rôle d'interface de ces acteurs, non seulement entre les acteurs publics et les acteurs privés, lais aussi entre les univers institutionnels sectoriels, entre des niveaux d'action publique ou encore entre les forums et les arène de la politique publique. Leur affirmation s'inscrit dans une triple évolution des politiques publiques : la remise en cause des secteurs à travers le développement d'actions publiques transversales, la multiplication et l'enchevêtrement des niveaux et enfin le développement des politiques procédurales fournissant des cadres d'interaction. HASSENTEUFEL (Patrick*), Sociologie politique : l'action publique, Arman Colin,* Coll. U Sociologie, 2008, p.197.

[96] Comme l'affirme Guillaume GRAGO, évoquer le concept de « désordre normatif » renvoie immédiatement à la notion d'ordre normatif ou plus exactement à celle d'un ordre perturbé. Mais par quoi, par qui et comment ce désordre est-il arrivé ? L'analyse de la politique fiscale au Cameroun démontre que l'ordre normatif habituel sacrant le primat de la compétence législative en matière fiscale est remis en cause par des interférences d'autres acteurs dans formels et informels dans le processus décisionnel fiscal. V. Les développements de (Guillaume DRAGO), *Le Conseil constitutionnel, la compétence du législateur et le désordre normatif,* Revue du droit public, N°1-2006, pp. 45-64.

[97]Meme les spécialistes Anglo-Saxons en convenient lorsqu'ils analysent lapolitique fiscale des pays en développement: «Although the less developed countries can learn a good deal about the technical implementation of policies which have been used by the developed countries in order to formulate they own policies, they will have to examine closely the economic conditions under which their policies are to operate and whether or not these conditions bear any resemblance to those under which the developed countries formulated their policies". OLDMAN (Olivier), *Taxation of international income*, in Reading on taxation in developing countries, PIRD M. Richard and OLDMAN Olivier, The John Haptons, University Press, Baltimore, London, 1995. p.258.

[98] René OSSA s'inscrit à rebours des politiques économiques et fiscales qui sont fondées sur une approche mécaniste du développement. Aussi pense-t-il que l'afflux des financements extérieurs grâce aux exportations, aux investissements directs étrangers et à l'aide internationale doit produire de la croissance, créer des emplois, lutter contre la pauvreté et enclencher le développement. Sur cette base, réussir la transition fiscale, c'est

devant s'inscrire sur le long terme et privilégiant la quête de la croissance dans un contexte d'incitation à l'investissement. Mais ce nouveau paradigme reste l'expression d'un Etat qui, bien que dessaisi de l'exclusivité décisionnelle en matière de prélèvements obligatoires, demeure par sa capacité de résilience, une entité centrale en posture d'arbitre et de stratège dans la conduite d'une politique fiscale de plus en plus influencée par des problématiques de sources exogènes.

45 La **deuxième partie** exprime ainsi la compétence fiscale limitée de l'Etat en raison de l'extranéité permanente des sources des décisions et orientations liées aux prélèvements obligatoires notamment en ce qui concerne l'impôt. Depuis la fin des années 1980, l'internationalité de la politique fiscale est devenue au Cameroun un phénomène prégnant au point où l'on s'accorde à reconnaître que l'Etat, demeurant certes par principe le centre d'impulsion politique, produit des décisions formelles portant le sceau des acteurs déployés sur la scène internationale.

46 A cet égard, la politique fiscale du Cameroun est grandement influencée au plan supranational par la participation de ce pays au processus d'intégration sous-régionale à travers l'approche communautaire construite autour de la CEMAC, au sein de laquelle se développent des initiatives d'harmonisation et de convergence économiques. Tout comme l'entrée en commerce juridique avec d'autres nations et organisations internationales contribue au travers des conventions bilatérales ou multilatérales, à l'aménagement des mesures de politique fiscale applicables au plan national.

47 Dans le domaine de la coopération internationale, de la diplomatie économique et de la surveillance multilatérale, la communauté financière internationale participe de manière active à la construction des choix fiscaux en vigueur dans les nations. Cette tendance s'est accentuée malgré les effets d'une crise économique tirant des racines dans les turbulences et instabilités des mécanismes économiques internationaux. Les institutions internationales à l'instar du FMI et de la Banque mondiale y jouent un rôle majeur et déterminent les grandes orientations de politique fiscale.

48 Enfin, l'effritement des sources de la politique fiscale du Cameroun, avec pour conséquence le recul de l'Etat comme porteur de l'unicité conceptuelle des décisions fiscales,

---

simplement trouver le bon système fiscal qui participerait à la création de cet environnement incitatif en permettant aux administrations fiscales de mobiliser suffisamment de ressources internes pour assurer le financement autonome du développement. OSSA (Louis René), op.cit. p.246.

trouve en la mondialisation un espace assez fertile. En réponse, le dernier titre opère la démonstration d'un politique fiscale nationale définie en fonction de la posture offensive ou défensive de l'Etat vis-à-vis de ce phénomène de globalisation économique.

[49] En somme, la compétence fiscale de l'Etat opère un passage du monopole décisionnel à un exercice partagé de prérogatives intégrant des contraintes nationales et des exigences de l'ordre international. Sur cette base, le décryptage de la politique fiscale devient une problématique placée au centre du nouveau rôle de l'Etat dans l'exécution du contrat social.

PREMIERE PARTIE

LA POLITIQUE FISCALE AU CAMEROUN : EXPRESSION D'UNE DESAGREGATION DES SOURCES DES DECISIONS DE L'ETAT

[50] Le phénomène fiscal est plus ancien que la constitution des Etats-nations et les recherches sur la pertinence du principe de l'impôt tirent dans la théologie[99], une source intarissable d'éléments explicatifs. En effet, « mille ans de dîme pour l'Eglise sous l'ancien Régime français, après des siècles et des siècles de dîme consacrée à Yahvé, et avant la Zakat ou versement qu'impose le Coran, au titre des cinq prescriptions à suivre impérativement par tout musulman, donnent à cet égard à l'impôt son origine religieuse incontestée »[100]. Avec la dynamique constitutionnelle au sein des Etats, traduite par le renforcement de l'institutionnalisation centralisée du pouvoir politique et l'abrogation progressive des pratiques seigneuriales notamment en Europe médiévale, le prélèvement fiscal s'organise au sein du cadre territorial étatique lui-même en formation, la compétence fiscale devenant à cet égard, sur le principe, l'affaire du législateur national[101].Outre l'emprise actuelle de la mondialisation et des processus d'intégration régionale, le libre exercice de la compétence fiscale de l'Etat se trouve laminé par des forces concurrentes bien que complémentaires, disséminées et parfois étriquées, qui contribuent en définitive à l'élaboration des décisions. Au sein de l'Etat, on constate depuis quelques décennies, une désagrégation des dispositifs d'expression de la politique fiscale en raison de la diversité des acteurs et facteurs qui influencent la construction des choix publics concernant les prélèvements obligatoires. Ainsi au Cameroun, cette fragmentation au plan formel de la décision fiscale est visible à l'analyse de son ordre politico-juridique complexe d'une part (TITRE I), et au plan matériel par la variété des réponses socioéconomiques apportées par les décideurs publics nationaux dans le contexte de crise intervenu depuis les années 1980 d'autre part (TITRE II).

[99]V. l'étude effectuée sur la pensée chrétienne dans le contexte européen. BIN (Fabrice), *L'influence de la pensée chrétienne sur les systèmes fiscaux d'Europe occidentale*, l'harmattan, Coll. Finances publiques, 2007.
[100] YRISSOU (Henri), *« L'impôt venu de Dieu : les origines religieuses de l'impôt* » in MARTINEZ Jean Claude (sous la direction), *Dieu et l'Impôt*, Godefroy de Bouillon, 2001.
[101] CASTAGNEDE (Bernard), *« Souveraineté fiscale et Union Européenne* », in RFFP, n° 80 Décembre 2002*, la souveraineté financière et fiscale : réalités et devenir ?*, pp. 53-60.

TITRE I

LA POLITIQUE FISCALE DE L'ETAT, UNE TRADUCTION DE L'HETEROGENEITE INSTITUTIONNELLE ET NORMATIVE

51 La politique fiscale d'un pays est l'expression d'un ensemble de décisions qui traduisent les choix opérés par les dirigeants en vue de la détermination de la répartition des recettes issues du prélèvement fiscal[102]. Elle mêle à ce titre l'armature institutionnelle appelée à se déployer dans la mise en œuvre du processus décisionnel tout en faisant appel aux instruments juridiques devant servir de support aux choix fiscaux adoptés. En effet, les choix fiscaux opérés par les Etats dans le cadre de l'exercice de leurs compétences régaliennes sont fonction de la configuration du système politique, de la nature du régime politique ainsi que de l'ordre normatif qui sécrète des instruments juridiques pluriformes. Loin de présenter au plan politique et juridique, une approche uniforme faisant ressortir une logique d'unicité et de cohérence dans la définition de la politique fiscale, l'Etat camerounais affiche depuis les années 1980, le visage d'un pouvoir fiscal aux ferments nationaux divers marqué par la compétition des acteurs et la pluralité de textes aux contours divers[103]. Avant la prise en compte des considérations économiques et sociales sur lesquelles s'appuie au plan matériel, la philosophie de tout l'impôt[104], la construction des choix fiscaux se traduit sur les plans organiques et formels par un processus décisionnel impliquant outre les institutions secrétées par le système politique (Chapitre I) mais aussi par un système normatif protéiforme qui altère la nécessaire cohésion souhaitée dans le cadre d'une politique fiscale bien menée (Chapitre II). Ainsi en droit interne, la dispersion des sources de politique fiscale dénature la cohérence et le libre exercice par l'Etat de ses prérogatives déjà rognées par l'intrusion de forces éparses dérivant de la mondialisation.

[102] MATHIEU (Jean-Luc), *La politique fiscale,* op.cit. pp. 1-3 ;

[103] Deux facteurs reconfigurent le paysage politique et économique du Cameroun depuis le milieu des années 1980 donnent un nouveau visage à la politique fiscale. D'une part, l'ouverture démocratique qui libéralise la société en favorisant l'émergence de nouveaux acteurs concurrents aux différents pouvoirs étatiques, d'autre part une crise économique qui vient bouleverser les bases explicatives de la nécessité de lever l'impôt.

[104] V. les développements sur les fondements du prélèvement fiscal LAURE (Maurice), *Traité de politique fiscale*, Presses Universitaires de France, 1956.

CHAPITRE I

LES DISPOSITIFS FISCAUX DE DROIT NATIONAL, REFLET DES MALFORMATIONS DU SYSTEME POLITIQUE CAMEROUNAIS

52 Le libre exercice de la compétence fiscale des Etats se caractérise par des limites propres à l'ordre institutionnel interne au-delà de la forte influence qu'exercent les évènements et acteurs internationaux. Ainsi, les déformations du système politique camerounais n'ont pas toujours favorisé une cohérence voire, une unicité conceptuelle des orientations étatiques en matière fiscale[105]. Entre une insuffisante cohésion de l'action parlementaire et la puissance exécutive s'ajoute une montée en puissance de nouveaux acteurs promus par l'avènement de l'ouverture démocratique intervenu dès le début des années 1990. C'est ainsi que l'exercice de la compétence fiscale consacrée constitutionnellement au profit de l'institution parlementaire se trouve largement attiédi par l'action concurrente des autres acteurs non investis d'une compétence fiscale de principe. Aussi, le libre exercice de la compétence fiscale se trouve-t-il, atténué au sein même de l'Etat, par un agencement institutionnel vicié par l'histoire[106]. De fait, la politique fiscale au Cameroun se déploie au sein d'un système politique atypique[107] caractérisé par une distribution déséquilibrée des pouvoirs constitutionnels classiques (section I) et une contribution mitigée des forces politiques à l'enrichissement de la construction du système des prélèvements (section II) ; toutes choses qui, au plan de l'exercice des compétences étatiques, contribuent au morcellement de la décision fiscale à l'intérieur de l'Etat.

Section I La distribution déséquilibrée du pouvoir constitutionnel: une constante favorable à la fragmentation de la décision fiscale

53 La fragmentation du processus décisionnel politique est l'une des sources des limites dans l'exercice de la compétence fiscale de l'Etat camerounais. L'exercice du pouvoir fiscal

---

[105] Les relations entre l'impôt et le régime politique sont profondes. Elles sont fondées sur le régime des institutions financières et découlent directement du principe du consentement de l'impôt. L'étude de ces institutions a montré que l'impôt a été, historiquement, générateur du régime politique, et il conserve toujours ce pouvoir d'action ou d'influence sur le régime politique parce que chaque conception de l'impôt conduit fatalement à certaines attitudes politiques et sociales. TROTABAS (Louis), COTTERET (Jean-Marie), *Droit fiscal*, Dalloz, 1997, pp. 5-6.

[106] La mise en place d'un système politique a davantage privilégié les exigences sécuritaires au détriment de la nécessité de bâtir une organisation institutionnelle bien équilibrée et fondée sur des principes de démocratie. L. WANDJI K. (Jérôme Francis*), L'évolution politico-constitutionnelle du Cameroun et l'élite politique (1884-1982),* Atelier de reproduction des thèses, 2000.

[107] Sur la nature juridique du régime politique camerounais TCHEUWA (Jean Claude), « *Essai sur la qualification du régime politique camerounais : la difficile affirmation d'un régime authentiquement parlementaire* », Revue juridique et politique, N°2, Ed. Juris africa, 2003, pp. 155 et s.

dans ce contexte repose, par principe, sur une attribution parlementaire à statut constitutionnel (I) qui n'occulte pas l'affirmation quotidienne d'un exécutif exerçant de fait, son influence dominante dans la construction des choix fiscaux (II).

I. Le pouvoir fiscal formel, consécration constitutionnelle d'une attribution parlementaire de principe

54 A l'instar de l'organisation institutionnelle expérimentée par plusieurs pays, la décision fiscale est formellement restée l'apanage du législateur national en vertu des dispositions de la loi fondamentale[108]. Mais dans les faits, le parlementarisme camerounais a connu un enfantement porteur des germes de son propre affaiblissement progressif. L'histoire politique du pays est en effet marquée, de 1960 à 1990, par le passage d'un constitutionnalisme libéral d'ascendance coloniale à un constitutionnalisme autoritaire monopartite[109], dont la résultante est la centralité de la puissance fiscale exécutive.

A. Une fonction fiscale législative originellement altérée

55 L'élaboration des choix fiscaux incombe formellement à la représentation nationale suivant la loi fondamentale, mais il convient de relever que la naissance de la République camerounaise est consubstantielle à l'avènement du parlementarisme rationalisé au sein de la puissance coloniale en 1958. C'est dès son indépendance que le Cameroun hérite d'une culture politique assez méfiante vis-à-vis de l'Assemblée nationale et que l'érosion du pouvoir parlementaire fiscal est amorcée et continuellement confortée.

1. La compétence fiscale du législateur : un principe constitutionnel

56 Dans la théorie de l'impôt, la consécration de la compétence fiscale du législateur dérive des principes juridiques de valeur constitutionnelle. C'est ainsi que le principe de légalité de l'impôt suppose qu'aucun prélèvement fiscal ne saurait s'effectuer s'il n'a au préalable été décidé par la représentation parlementaire[110]. S'inspirant du système politique français qui octroie un statut constitutionnel à la compétence fiscale du législateur, le

[108] C'est la consécration du principe de légalité en droit fiscal selon lequel la constitution impose que l'essentiel des règles relative au prélèvement fiscal soit posé par la loi. Cette idée découle du principe du consentement à l'impôt (Article 34 de la constitution française). COLLET (Martin), *Droit fiscal*, PUF, Thémis droit, 2009, p.22.

[109] KAMTO (Maurice), *« dynamique constitutionnelle du Cameroun indépendant »,* Revue juridique africaine, 1995. Aussi NGONGO (Louis Paul), *Histoire des institutions et des faits sociaux,* Berger-Levrault, 2ème édition 2009.

[110] Sur les principes de droit fiscal à portée constitutionnelle, voir les développements BOUVIER (Michel), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt,* LGDJ, Coll. Systèmes, 10 ème édition, 2010, pp. 50-67.

constituant camerounais énumère de manière limitative, les matières relevant du domaine de la loi parmi lesquelles, la création des impôts et taxes, la détermination de l'assiette, du taux et les modalités de recouvrement de ceux-ci[111]. Cette reproduction de la pratique juridique française [112] ne se limite pas au dispositif de la loi fondamentale, elle embrasse pour le domaine de la fiscalité, l'ensemble du bloc de constitutionnalité, englobant le préambule de la constitution et les autres textes et principes de valeur constitutionnelle.

57 En effet, dans son préambule, le constituant camerounais pose le principe de l'égalité en disposant que « tous les hommes sont égaux en droits et en devoirs » et que « l'Etat assure à tous les citoyens les conditions nécessaires à leur développement ». Dans le même esprit, et reprenant les mots de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, il est précisé que chacun participe, en proportion de ses capacités aux charges publiques. Toutes ces dispositions laissent transparaître en toile de fond, le caractère fondamental du prélèvement fiscal au regard de sa consécration constitutionnelle et de la nécessité de le traduire dans les faits en la forme législative. Au final en conclut M. BOUVIER, « seul le Parlement est habilité, dans le cadre d'une loi de finances ou d'une loi ordinaire, à créer, modifier ou supprimer un impôt, à en définir les règles d'assiette, de calcul et de recouvrement, l'administration fiscale, ayant compétence liée dans ces domaines »[113].

58 Ces principes dont la valeur juridique est incontestable[114] traduisent la constitutionnalisation de la fonction législative fiscale qui se manifeste par la production de normes fiscales au travers non seulement des lois ordinaires, mais aussi des lois de finances[115]. Pourtant la compétence fiscale législative semble dans les faits érodée par la consécration dans la même loi fondamentale des mécanismes qui affaiblissent la fonction parlementaire. Les grandes orientations de politique fiscale au Cameroun suivent certes le canal parlementaire mais il convient de relever que le couloir législatif apparaît très souvent comme un simple itinéraire de formalisation des idées formatées ailleurs. Bien que le constituant ait décidé de

[111] Article 26 alinéa 3 de la constitution camerounaise du 18 Janvier 1996 ;
[112] L'article 34 de la constitution française de 1958 dispose que la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. C'est cette disposition qui a inspiré les rédacteurs des constitutions africaines après les indépendances pour ce qui est de l'exercice de la compétence législative fiscale. C'est parfois à l'identique que ces dispositions sont transposées en droit positif des pays africains.
[113] BOUVIER (Michel), op.cit. p. 50
[114] L'article 65 de la constitution camerounaise précise que le préambule fait partie intégrante de la constitution donc possède la même valeur juridique que le dispositif. Ce texte sans équivoque n'a pas besoin d'une interprétation expresse du juge constitutionnel. V. KOBILA MOUANGUE, *« Le préambule de la constitution de 1996 : de l'enseigne décorative à l'étalage utilitaire* », in Lex lata, 1996.
[115] Voir infra sur les aspects normatifs de la dispersion du pouvoir fiscal (chapitre II).

faire de la représentation parlementaire le centre de décision en matière fiscale, l'Assemblée nationale camerounaise porte en elle les germes de son affaiblissement, sonnant ainsi le glas du libre exercice de la compétence fiscale tel qu'il avait idéalisé par les philosophes des lumières.

59 En somme, le libre exercice de la compétence fiscale aurait supposé un rôle prépondérant de la représentation nationale dans l'initiative, la discussion et l'adoption des grandes mesures législatives en matière de prélèvements obligatoires. L'intégrité de la procédure législative aurait permis de sacrer l'unicité conceptuelle de la politique fiscale en conformité avec les exigences de la lettre du dispositif constitutionnel. Tel ne semble pas être le cas avec le Cameroun où l'institution parlementaire est sortie de ses fonts baptismaux amputée de ses prérogatives essentielles.

2. Le pouvoir fiscal parlementaire: une compétence atrophiée

60 Poser sur le principe, la force juridique de la compétence fiscale de l'Etat par le constituant ne suffit pas en soi à conférer au législateur l'exclusivité de la production des règles qui régissent la collecte de l'impôt. L'expérience du parlementarisme camerounais est riche de l'impuissance de cette institution non seulement sur l'édiction des lois ordinaires[116], mais aussi et surtout en matière de production des règles fiscales. La constitution camerounaise pose certes le principe de la compétence fiscale du législateur en s'inspirant des dispositions inscrites dans les lois fondamentales de plusieurs pays notamment ceux de l'Occident, mais la pratique politique camerounaise semble battre en brèche les principes ainsi posés pour aller dans le sens d'une compétence partagée, voire concurrencée[117].

61 Contrairement à l'idée d'affaiblissement progressif de la fonction parlementaire tel qu'on l'observe dans les régimes stabilisés en occident, la fragilité du parlementarisme au Cameroun ne se situe pas dans la perspective d'une évolution historique marquée dès le départ par une étape ayant constitué un « Age d'or » des représentations nationales[118]. En effet, les

[116] EFOUA MBOZO'O (Samuel), *L'Assemblée nationale du Cameroun à la croisée des chemins,* Hérédote, Yaoundé, 1994.
[117] MBOUENDEU (Jean De Dieu), *La brève et malheureuse expérience du régime parlementaire par les Etats africains. Raisons de l'adoption et causes de l'échec,* Revue juridique politique, indépendance et coopération, T 33, N°4, Paris, décembre 1979, pp. 451-465.
[118] Avant l'avènement de la cinquième République, les régimes précédents été ponctué par l'omnipotence des parlements avec pour corollaire une instabilité gouvernementale. Ce qui a entraîné l'urgence d'une rationalisation parlementaire. Ce concept est du constitutionnaliste russe Boris Mirkine-Guetzevitch pour désigner les lois fondamentales caractérisées par une codification juridique des rapports politique d'une régime parlementaire organisé de manière à prévenir et éviter l'instabilité ministérielle chronique et à permettre un fonctionnement

pays africains en général accèdent à la souveraineté au lendemain de la Constitution française de 1958 qui posa le postulat de la rationalisation du travail parlementaire. Tirant les leçons d'une histoire institutionnelle tourmentée[119], les rédacteurs de 1958 se sont ainsi attachés à définir tout en encadrant avec précision les conditions de mise en cause de la responsabilité gouvernementale et les irrecevabilités opposables aux initiatives parlementaires, ainsi qu'à prévoir, jusque dans le détail, certaines règles de fonctionnement, à l'instar du nombre de commissions permanentes, la fixation de l'ordre du jour, la procédure à suivre dans la discussion législative, l'exercice du droit d'amendement[120] et le fonctionnement du bicamérisme[121]. Cette orientation est présentée comme un correctif après diagnostic, des excès et dérapages du régime parlementaire à travers un dessaisissement de quelques prérogatives au profit de l'exécutif. Contrairement à la France, la démarche de rationalisation parlementaire est congénitale au système politique camerounais qui dès sa naissance au moment de l'indépendance, bâillonne déjà la représentation nationale au profit de l'exécutif omnipotent[122].

62 C'est de manière originelle que le parlementarisme camerounais se trouve amputé de sa capacité à créer de manière autonome et efficace des lois en général et des normes fiscales en particulier. Autant il serait pertinent de parler de déclin de la fonction législative en tant que processus historique observé dans les pays occidentaux, autant il serait judicieux de voir dans l'état de faiblesse de l'activité parlementaire un point de départ historiquement situé et délibérément choisi par les constituants camerounais de la période d'indépendance. Les modalités d'accession à l'indépendance ont produit cette conséquence qu'au moment où les africains devenaient théoriquement maîtres de leur destin, ils héritaient en règle générale du constitutionnalisme classique tel qu'il était entendu en Europe. Le paradoxe est que les artisans de la décolonisation, tout en œuvrant pour réformer, puis détruire le système colonial, ne pouvaient s'empêcher d'admirer la culture occidentale dont ils étaient imprégnés. Ceci

régulier des institutions. V. GUIMDO DONGMO (Bernard-Raymond), « *La responsabilité politique du gouvernement dans la constitution camerounaise »*, RRJ, 2007.

[119] FAVOREU (Louis), GAIA (Patrick), GHEVONTIAN (Richard), MESTRE (Jean Louis), PFERSMANN (Otto), ROUX (André), SCOFFONI (Guy), *Droit constitutionnel,* Dalloz, 6ème édition, 2003.

[120] Pour une étude d'ensemble sur le droit d'amendement, BAUFUME (Bruno), *Le droit d'amendement et la constitution sous la cinquième République*, LGDJ, Bibliothèque constitutionnelle et de science politique, Tome 77, 1993.

[121] AVRIL (Pierre) et GICQUEL (Jean), *Droit parlementaire*, Montchrestien, 4ème édition, 2010.

[122] Etudiant l'histoire constitutionnelle camerounaise, le Professeur Maurice KAMTO parle de « l'enracinement d'un présidentialisme absolutiste », « de constitutionnalisme autoritaire monopartiste », « de monocentrisme présidentiel », « de vassalisation des autres organes constitutionnels », « d'introuvable Parlement », « d'un régime de personnalisation du pouvoir à un régime de sacralisation du pouvoir » ; V. KAMTO (Maurice), « *Dynamique constitutionnelle du Cameroun indépendant »,* Revue Juridique Africaine, 1995 ; Du même auteur, *Pouvoir et droit en Afrique noire*, Paris, LGDJ, 1987.

explique le fait que « tout en détestant d'être culturellement aliénés, ils revendiquaient dans le même temps, au nom de l'égalité, les normes juridiques en vigueur dans les métropoles »[123].

63 En somme l'affaiblissement de l'institution parlementaire résulte non seulement du phénomène du mimétisme institutionnel, mais surtout du manque de hardiesse, de l'insuffisance des outils ainsi que de la passivité du personnel politique appelé à animer cette institution nouvelle, précieuse pour la vitalité démocratique. Posé ainsi de façon générale, la mécanique sur le plan de la politique fiscale ne pouvait qu'en hériter des travers au point où le processus législatif fiscal se trouve vicié, affaibli et à rebours des orientations constitutionnelles en la matière. L'intégrité de la décision parlementaire fiscale passe nécessairement par une réhabilitation de l'institution parlementaire qui verrait une restitution politique de prérogative doublée d'une atténuation des incursions de l'exécutif dans le domaine de la loi notamment en matière fiscale.

B. Une exigence de modernité fiscale : le rééquilibrage des pouvoirs par la refondation du parlementarisme

64 Sur la forme, les orientations majeures de politique fiscale au Cameroun demeurent du domaine du pouvoir législatif tel que posé par le constituant. Mais l'efficacité politique et socioéconomique de la décision fiscale repose sur un repositionnement de l'institution parlementaire dans le système politique[124] doublé d'une prise en compte de la spécificité du prélèvement fiscal dans l'exécution du travail parlementaire.

1. Le nécessaire repositionnement du Parlement dans l'armature institutionnelle

65 Née consécutivement à une période forte de rationalisation parlementaire[125], la représentation nationale camerounaise se remet en question depuis le début des années 1990. Après une étape d'effacement manifeste due au monolithisme politique[126], le retour au multipartisme ainsi qu'à la démocratisation de la vie publique aurait dû conduire à une refondation de l'institution parlementaire dans le cadre de ses missions classiques y compris

[123] GONIDEC (Pierre François), *Les systèmes politiques africains*, les nouvelles démocraties, 3ème édition, LGDJ, Paris, 1997. Voir aussi BADIE Bertrand, *L'Etat importé*, Fayard, 1995.
[124] ONDOUA (Magloire), « *Une résurrection : le régime parlementaire camerounais »*, in AFSJP, N° 02, 2002.
[125] V. MACHIKOU (Nadine), « *Les régimes de la pacification parlementaire au Cameroun »,* Polis/R.C.S.P/C.P.S.R. Vol. 16, Numéro 1&2,2009.
[126] De 1966 à 1990 l'Union Nationale camerounaise (UNC) est le parti unique qui impulse et anime la vie politique nationale. Avec la loi 90/056 du 19 Décembre 1990 sur les partis politiques, le Cameroun opère un changement historique radical dans la conduite des affaires publiques. En effet, des centaines de partis politiques rentrent dans le jeu de la concurrence avec l'ancien parti unique devenu depuis le 24 Mars 1985, le Rassemblement Démocratique du Peuple Camerounais (RDPC). BIPOUN WOUM (Joseph Marie), « *Le nouveau Cameroun politique »*, RJP, N°3, Juin 1983, p.655.

celles relevant de la matière fiscale. En effet, le changement le plus perceptible dans le champ politique depuis le retour à la démocratie est sans conteste la reconfiguration du parlement à travers des élections libres et pluralistes, une animation de la vie parlementaire et une conduite des affaires publiques fondée sur le primat du fait majoritaire. Ainsi, le renforcement du Parlement dans le système institutionnel concerne les fonctions de représentation, de décision et de contrôle. C'est dans cette optique que la représentation nationale pourrait retrouver ses lettres de noblesse dans le jeu politique et participer à la réhabilitation de la démocratie ainsi qu'à la légitimation nouvelle du pouvoir fiscal à travers la rénovation du principe du consentement à l'impôt.

66 Sur le plan de la représentation institutionnelle, la nouvelle constitution camerounaise prévoit deux chambres : l'Assemblée nationale et la Sénat. Si la première va incarner la continuité du travail parlementaire en matière fiscale, la mise en place du Sénat, quant à elle, apporte une valeur ajoutée en ce qui concerne le contrepoids face à la force de cette Assemblée nationale élue au suffrage universel ainsi que la représentation et la défense des intérêts des collectivités décentralisées[127]. La rationalisation de la décision fiscale dans le domaine de la décentralisation et de l'aménagement du territoire serait davantage améliorée, ce d'autant plus que le débat sur la fiscalité locale semble être récurent dans le contexte politique camerounais. Le positionnement stratégique du parlement dans l'armature institutionnelle camerounaise se trouve conforté par la force d'un bicamérisme équilibré appelé à densifier la fonction législative.

67 S'agissant de la fonction d'élaboration, l'institution parlementaire au Cameroun est devenue routinière après plusieurs décennies d'existence, passant de la période monolithique à la phase pluraliste actuelle, mais la dynamique multipartisanne n'apporte toujours pas les fruits escomptés en ce qui concerne la construction des choix fiscaux[128]. Pourtant, la fonction législative du Parlement est bien celle qui est prévue expressément par la constitution en matière fiscale. Dans ce champ de compétence, le parlement camerounais reste pauvre en termes d'initiative, de même que les discussions au plan fiscal demeurent pauvres.

[127] Selon la Constitution camerounaise, outre les fonctions législative et de contrôle du gouvernement, le Sénat représente les collectivités territoriales décentralisées. Chacune des dix régions camerounaises est représentée par dix sénateurs dont sept sont élus au suffrage universel indirect sur la base régionale et trois nommés par le Président de la République**.** EKO'O AKOUAFANE (Jean Claude), *Le Sénat au Cameroun et en Afrique,* L'Harmattan, 2011, pp. 75 et s ;

[128] Voir infra relatif aux développements sur le concours mitigés des forces politiques dans le processus décisionnel fiscal (Chapitre I section II Titre I de la première partie) ;

68 En ce qui concerne la fonction de contrôle et du point de vue de la théorie constitutionnelle, le régime politique camerounais se rapproche du mode de contrôle en vigueur dans le système parlementaire par la consécration de deux techniques largement utilisées dans les régimes politiques modernes à savoir la question de confiance et la motion de censure[129]. Ces mécanismes constitutionnels sont en général demeurés lettre morte depuis la décennie 1980 malgré l'avènement du pluralisme politique en début des années[130]. Généralement inopérants dans les procédures législatives, ces mécanismes de contrôles pourtant essentiels dans le cadre des prérogatives dévolues au Parlement, restent ignorés du domaine de l'élaboration de la loi fiscale.

69 Restent alors les prérogatives relevant du pouvoir budgétaire classique en matière de contrôle de l'élaboration de la loi fiscale. Dans ce domaine, le pouvoir parlementaire est aussi limité, car en s'inspirant du modèle français, la création ou l'aggravation d'une charge ne peuvent résulter de la seule initiative des députés même si celle-ci est l'objet d'une compensation[131].De même, le système camerounais consacre des mécanismes de contrôle non accompagnés de sanctions à l'instar des questions écrites et orales ainsi que des enquêtes. Mais il convient aussi de relever le caractère routinier de ces modes de participation à la discussion publique, et dont l'impact dans le domaine fiscal ne contribue pas à accorder aux élus du peuple, un rôle prépondérant et déterminant dans l'élaboration des choix fiscaux.

2. La spécificité du travail législatif en matière fiscale

70 Le renouveau de la fonction parlementaire en matière fiscale suppose d'abord une division rationnelle du travail législatif, de la phase d'élaboration à celle du contrôle de l'exécution du budget. Les commissions parlementaires qui sont au centre de ces tâches doivent à cet égard, être renforcées dans l'exercice de leurs fonctions[132]. Pourtant, sous d'autres cieux, un mouvement louable semble actuellement s'observer dans le cadre de la nouvelle gestion publique, visant à revaloriser les commissions des finances relevant des assemblées parlementaires[133]. En effet, « au cours de la période récente, la commission des finances a su démontrer sa capacité à couvrir la totalité de son champ vaste de compétence et

[129] Article 34 de la Constitution camerounaise
[130] Loi N°90L055 du 19 décembre1990 sur le régime des réunions et des manifestations publiques ; loi N°90/056 du 19 décembre 1990 sur la partis politiques; Loi N°90/053 du 19 décembre 1990 sur la liberté d'association.
[131] L'article 17 alinéa 3 prévoit que « sont irrecevables, les propositions de lois ou amendements qui auraient pour effet, s'ils sont adoptés, soit une diminution de ressources publiques, soit l'aggravation des charges publiques sans réduction à due concurrence d'autres dépenses ou création de recettes nouvelles d'égale importance ».
[132] L. Dossier spécial de la Revue française de finances publiques sur le renouveau des commissions des finances dans la gouvernance financière publique. LGDJ, N° 113, Février 2011 ;
[133] Article 57 et suivants de la loi organique du 1er Août 2001 relative aux lois de finances (LOLF)

jouer à la fois son rôle législatif, de contrôle et plus largement d'information du parlement et de l'opinion publique »[134].

71 Si cette tendance est appréciable dans la perspective du nouveau positionnement de l'institution parlementaire dans le système politique, il demeure que les mutations préconisées restent centrées sur la seule maîtrise de la dépense sans toutefois effleurer les aspects budgétaires concernant les recettes, en l'absence lesquelles aucune dépense ne serait effectuée. L'accent particulier mis sur la dépense par les réformateurs en matière de gestion publique pourrait effectivement apparaître pertinent dans le contexte des pays occidentaux davantage préoccupés par des déficits[135]. Par contre, dans un environnement de mobilisation optimale des recettes fiscales, les réformes en matière de gestion publique ne devraient pas se limiter aux aspects dépenses du budget, mais s'étendre sur une bonne appréciation des mesures fiscales en matière d'élaboration et de contrôle de ce budget[136]. A ce titre, la nouvelle gouvernance publique ferait une place majeure aux problématiques de mobilisation de recettes fiscales, de maîtrise de dépenses fiscales à côté des enjeux tout aussi importants liés aux dépenses budgétaires ainsi qu'à l'emprunt.

72 Ainsi, une meilleure organisation de la fonction parlementaire décisionnelle passerait certainement par un accroissement du temps de travail notamment en ce qui concerne la programmation des sessions parlementaires. Au Cameroun et contrairement à de nombreux autres pays, les questions fiscales ne sont discutées que lors de la session budgétaire du mois de novembre de chaque année[137], délai qui n'offre pas suffisamment d'espace aux parlementaires quand bien même ceux-ci seraient intéressés par l'approfondissement des problématiques inscrites à l'ordre du jour. Et, dans le jeu des antagonistes politiciens, il n'est pas exclu que la tactique consiste pour les partis majoritaires d'éviter l'approfondissement des débats sur des questions aussi sensibles que celles liées aux finances de l'Etat notamment au prélèvement fiscal.

73 Par ailleurs, l'efficacité de la politique fiscale repose aussi au sein des commissions parlementaires sur la bonne maîtrise de l'impôt aussi bien dans sa philosophie que dans ses

[134] CAHUZAC (Jérôme), *« Mieux organiser le travail pour plus d'efficacité »,* in RFFP, LGDJ, N° 113, Février 2011, p.3.
[135] L'Union européenne fait de la limitation des déficits budgétaires, un des objectifs majeurs de sa politique économique. Il s'agit d'un des critères de convergence basé sur des indicateurs macroéconomiques que doivent respecter les pays membres de l'Union européenne (maîtrise de l'inflation, dette publique, déficit public, stabilité du taux de change et convergence des taux d'intérêt).
[136] La loi camerounaise du 26 Décembre 2007 portant régime financier n'a pas fait mieux que la LOLF Française en se cantonnant aux aspects budgétaires essentiellement liés à la maîtrise de la dépense.
[137] Article 14 alinéa 3 de la Constitution repris par le règlement intérieur de l'Assemblée Nationale.

mécanismes. La complexité technique des questions fiscales et leur instabilité ne favorisent pas toujours une célérité adéquate dans la prise de décision[138]. Le Parlement se trouve ainsi en droit de recourir à l'expertise extérieure à l'instar de la pratique américaine consistant à faire appel à des conseils professionnels, à des universitaires ou à des avocats fiscaux[139].

73 Largement dessaisi du pouvoir d'initiative, et entravé dans le cadre de ses missions de contrôle, le parlement camerounais devra s'affranchir de sa léthargie originelle pour s'arrimer à la nouvelle dynamique démocratique, même si dans les faits le pouvoir fiscal exercé par l'exécutif reste dominant. On assiste au Cameroun, et dans la maîtrise des grandes orientations fiscales, à une consécration constitutionnelle d'un pouvoir de droit réservé à la fonction parlementaire, manifestement relégué au second rang par un pouvoir de fait exercé par l'exécutif. Ce contraste entre la lettre de la loi fondamentale et la pratique n'est pas de nature à favoriser l'émergence d'une politique fiscale cohérence dans sa conception. Le libre exercice de la compétence fiscale par l'Etat s'en trouve enfreint en raison, à l'instar d'un pouvoir exécutif très empiétant, des acteurs concurrents en matière de définition de la politique fiscale.

II. Le pouvoir fiscal effectif : la compétence de fait d'un exécutif prééminent

74 Bien que formellement consacré par le constituant camerounais, le pouvoir fiscal du législateur se trouve éclipsé dans les faits par la toute-puissance de l'exécutif en matière de définition des grandes orientations de politique fiscale. Outre l'environnement dominant de rationalisation parlementaire inscrite dans la lettre du texte constitutionnel[140], qui consacre un pouvoir exécutif, véritable« législateur fiscal »[141] (A), on observe la prévalence d'une forte tradition technocratique qu'il conviendrait de recadrer (B), au risque de pérenniser le sacre d'un exercice polycentrique de la compétence fiscale de l'Etat.

---

[138].MATHIEU (Bertrand*), La qualité du travail parlementaire : une exigence constitutionnelle,* in *Constitutions et pouvoirs*, Mélanges en l'honneur de Jean GICQUEL, Montchrestien, 2008, pp.355-364.

[139] Une lecture de la composition de la Commission des finances de l'assemblée nationale camerounaise laisse apparaître que cette unité de travail ne dispose d'aucun spécialiste de la fiscalité.

[140] OWONA (Joseph), « *L'essor du constitutionnalisme rédhibitoire en Afrique noire : Etude de quelques constitutions « janus* », In *L'Etat moderne : horizon 2000, aspects internes et externes*, Mélanges offerts à Pierre François Gonidec, LGDJ, 1985, pp. 236-243.

[141] Evoquant dans le système politique camerounais la persistance de la hiérarchie des pouvoirs largement au profit de l'exécutif, un juriste camerounais évoque la dyarchie virtuelle et inégalitaire de l'exécutif avec la notion de « Président Législateur » pour mettre en relief les attributions du Chef de l'Etat à l'égard du Parlement. WANDJI (Jérôme Francis), *L'évolution politico-constitutionnelle du Cameroun et l'élite politique (1884-1982)*, Atelier national de reproduction des thèses, 2000.

A. Un pouvoir exécutif, législateur fiscal

75 La dyarchie instaurée au sein de l'exécutif camerounais fait prévaloir un rôle d'impulsion incombant au seul Président de la République[142] en matière fiscale, à côté de missions d'application confiées au Gouvernement ainsi qu'à l'appareil administratif, sous la conduite du Premier ministre.

1. Le pouvoir réel d'impulsion de la politique fiscale : une prérogative du Président de la République

76 Au Cameroun, le Chef de l'Etat est le centre d'impulsion politique, garant de la légitimité et de la permanence de l'Etat[143]. Clé de voûte du système politique camerounais parce que « élu de la Nation toute entière », le Président de la République est en vertu de l'article 5 (1) de la Constitution, le Chef de l'Etat. Il définit la politique de la Nation et veille au respect de la Constitution. Il exerce aussi le pouvoir réglementaire. La domination du processus décisionnel en matière fiscale par le Chef de l'Etat tient à un pouvoir immense que lui reconnaissent les constitutions africaines en général. En effet, beaucoup de constitutions africaines ont aménagé la possibilité pour le Président de la République, de légiférer en matière fiscale, et cela, de manière permanente[144].

77 La traduction concrète de ces prérogatives constitutionnelles en matière fiscale est le rôle moteur du Chef de l'Etat dans le processus d'élaboration des règles destinées à régir le prélèvement de l'impôt. En effet, l'impulsion présidentielle est indéniable dans le processus d'élaboration des normes fiscales au Cameroun. Chaque année, les grandes lignes de la vision fiscale des pouvoirs publics sont clairement dressées dans la circulaire budgétaire signée du Président de la République et destinée au Premier ministre ainsi qu'aux membres du Gouvernement. Ce document constitue le déclencheur des mesures à introduire dans la loi de finances de chaque exercice budgétaire et la boussole qui oriente les grandes décisions à prendre dans le domaine fiscal. La circulaire présidentielle constitue une étape cruciale de la définition de la politique fiscale au Cameroun dans la mesure où les dispositions que l'on

[142] Pour une étude sur l'antériorité de cette posture dominante du Président de la République, V. GICQUEL (Jean), « *Le présidentialisme négro-africain : l'exemple camerounais* », Mélanges offert à Georges BURDEAU, *le pouvoir*, LGDJ, 1977, pp.701-725.
[143] DELPEREE (Francis), *L'exécutif*, in *Traité international de droit constitutionnel, distribution des pouvoirs,* TROPER Michel et CHAGNOLLAUD Dominique (Sous la Dir.), Dalloz, Traités Dalloz, Tome 2, 2012, pp. 223-232.
[144] V. FOTSING (Jean Baptiste), *Le pouvoir fiscal en Afrique, essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique noire francophone,* LGDJ, 1995.

retrouve dans le corpus de la loi de finances initiale ou de la loi de finances rectificative y trouvent leurs fondements essentiels[145].

78 Outre sa mission de centre d'impulsion décisionnelle en matière fiscale, le Président de la République se trouve au cœur du processus législatif eu égard au pouvoir d'initiative et de promulgation des lois que lui confère le constituant[146]. En effet, environ 95% des initiatives législatives relèvent des projets de lois qui sont soumis au Bureau de l'Assemblée nationale par le Président de la République, qui dispose de tout un ministère dédié aux tâches parlementaires : Le Ministère déléguée à la Présidence chargé des Relations avec les assemblées. Le rattachement direct de ce département ministériel au Président de la République est la marque du rôle prééminent de cette autorité dans le processus législatif. De même en aval, aucune loi ne peut entrer en vigueur au Cameroun si elle n'a au préalable fait l'objet d'une promulgation par le chef de l'Etat qui en vertu de la loi, peut en demander une seconde lecture. C'est dire le rôle central de l'autorité exécutive dans la confection de la loi générale ainsi que de la loi fiscale.

79 Par ailleurs et en s'inspirant de l'article 38 de la Constitution française, le Président de la République peut bénéficier de la délégation de pouvoir en matière fiscale et se substituer par conséquent au législateur par voie d'ordonnances. En vertu de l'article 28 de la Constitution camerounaise, dans les matières relevant du domaine de la loi, le Parlement peut autoriser le Président de la République, pendant un délai limité et sur des objets déterminés, à prendre des ordonnances.

80 Toute cette concentration de pouvoirs entre les mains du Président de la République est justifiée par la doctrine d'un pouvoir fiscal répondant à une exigence d'urgence et d'efficacité ainsi qu'à une volonté de préserver l'unité nationale pour le développement[147]. On considère, en comparaison avec les Etats occidentaux, que l'organisation démocratique de la gestion des affaires publiques[148] pourrait générer des déperditions d'énergie préjudiciables à la dynamique

[145] A côté des exposés de motifs accompagnant les projets de lois de finances, les idées forces représentative de la politique fiscale au Cameroun sont présentées dans la « circulaire budgétaire » édictée chaque année par le Président de la République.
[146] Article 25 de la constitution camerounaise.
[147] KONTCHOU KOUOMEGNI (Augustin), « *Le droit public camerounais, instrument de construction de l'unité nationale* », RJPIC, N°4, Octobre-décembre 1979. pp. 415-441 ; Egalement OWONA (Joseph), *« L'institutionnalisation de la légalité d'exception dans le droit public camerounais »,* in revue camerounaise de droit, 1980.
[148] SINDJOUN (Luc)*, l'Etat ailleurs*, *Entre noyau dur et case vide,* coll. La vie du droit en Afrique Economica, 2002.

du développement économique[149] et à l'œuvre de construction nationale[150]. C'est aussi l'expression vivante d'une conception du pouvoir qui tire ses origines dans les traditions cheffales africaines faites de soumission à l'autorité[151]. De fait, les leaders africains « souhaitent un pouvoir fort pour faire face aux impératifs du développement. Aussi s'inspirent-ils souvent, par mimétisme naturel, de la constitution de 1958. Mais le caractère présidentialiste de celle-ci se trouvera encore renforcé au détriment des assemblées par le fait que pour les peuples d'Afrique, le pouvoir ne se divise pas plus que l'ordre du chef ne se discute. La faiblesse des assemblées crée d'emblée une situation d'extrême concentration des pouvoirs entre les mains d'un Président juridiquement irresponsable »[152].

81 A l'analyse, l'extrême concentration du pouvoir de décision fiscale ne saurait véritablement se justifier par l'urgence et la quête de quelque efficacité en vue du développement. En effet, les pays africains, au sortir des indépendances, n'ont pas disposé de marges de manœuvre politique leur permettant d'asseoir des stratégies cohérentes de développement économique. Pour preuve (des années 1960 au début de la grande crise du milieu des années 1980), le véritable décollage pour le développement n'a pas eu lieu malgré une longue période de croissance strictement positive. De plus, la politique fiscale est demeurée reléguée au second rang des instruments de stratégies économiques mises en place, laissant aux premières loges l'exploitation pétrolière et les recettes d'exportations des cultures de rente[153].

82 Il serait ainsi permis de relativiser l'omnipotence présidentielle en matière de décision fiscale dans la mesure où cette autorité suprême se trouve en bout de chaine du processus. Ses décisions prises par voie décrétale ou de circulaire sont très souvent préparées par des instances inférieures relevant de l'entité gouvernementale. Le pouvoir de préparer détermine le plus souvent en pratique le contenu final[154]. On observe ainsi une sorte d'osmose entre les travaux issus des cabinets relevant du gouvernement et ceux relevant de la Présidence de la République.

---

[149] MBAYE (Keba), *Droit et développement en Afrique francophone de l'ouest*, RSD, N°167, PP. 23-81.
[150] KWIMO (Jean), *L'interventionnisme économique au Cameroun et au Congo*, Thèse de droit, Orléans, 1985.
[151] KAMTO (Maurice), *Pouvoir et droit en Afrique. Essai sur les fondements du constitutionnalisme dans les Etats d'Afrique noire francophone*, LGDJ, 1987, p.327.
[152] CHANTEBOUT (Bernard), *Droit constitutionnel*, Sirey, 26ème édition, 2007**.**
[153] TOUNA MAMA *L'économie camerounaise, pour un nouveau départ,* Afredit, 2008. HUGON (Philippe), *« les nouveaux acteurs de la coopération en Afrique »,* in Revue internationale de politique de développement, Dossier : *Afrique, cinquante ans d'indépendance*, PP.99-118, en ligne, 1 2010.
[154] DARGENT (Claude), *« Qui décide de la politique économique ? »* In Cahiers français, *les politiques économiques,* La documentation française, n° 284, janvier-février 1998.

2. Une compétence fiscale d'accompagnement réservée au Gouvernement

83 Si le régime présidentialiste camerounais est historiquement de filiation française, il porte en lui-même des spécificités sur le plan de la distribution des pouvoirs au sein de l'appareil exécutif. De fait, l'article 20 de la Constitution de la Vème République française précise que « le Gouvernement détermine et conduit la politique de la nation ». Au Cameroun et en retrait de cette approche, la duplication travestie ou réadaptée révèle que le « Gouvernement est chargé de la mise en œuvre de la politique de la nation telle qu'elle est définie par le Président de la République », ce dernier exerçant une véritable « chefferie suprême »[155]. Il serait dès lors illusoire de parler d'une autonomie du gouvernement dans la définition des grandes orientations de politique fiscale dans la mesure où « ce cordon ombilical fonctionnel exclut toute possibilité d'émergence d'une politique gouvernementale propre, même dans l'hypothèse théoriquement concevable d'une cohabitation »[156]. Le régime politique camerounais présente ainsi un déséquilibre entre l'existence d'un Premier ministre, Chef du gouvernement et l'omnipotence du Président de la République, pièce centrale du jeu politique.

84 L'émiettement du pouvoir fiscal n'est pas seulement palpable dans l'ensemble du système institutionnel camerounais. C'est un phénomène que l'on observe avec acuité au sein de l'exécutif camerounais se traduisant par des prérogatives présidentielles explicitement énumérées, mais aussi par un champ de compétences réservé au Premier ministre qui, selon la constitution, est le Chef du gouvernement et qui dirige donc l'action de celui-ci. Il est chargé pour cela de l'exécution des lois et exerce le pouvoir réglementaire sous réserve des prérogatives reconnues au Président de la République dans ces domaines[157].De plus, c'est le Président de la République qui précise par voie décrétale, les missions et prérogatives du Premier ministre.

85 Ainsi le Premier ministre Chef du gouvernement, est appelé en matière fiscale à assurer une mission d'arbitrage et de coordination, compte tenu de la forte implication des plusieurs départements ministériels dans l'élaboration des choix fiscaux. En effet, la variable fiscale reste un des déterminants majeurs des décisions d'investissement et demeure de ce fait,

[155] ONDOUA (Alain), rapport de synthèse, séminaire organisé les 17,18, 19 Janvier 2007 à Yaoundé*, la constitution camerounaise du 18 Janvier 1996,* Afredit africaine d'édition, 2007.
[156] OLINGA (Alain Didier), *« Notule sur la séparation des pouvoirs dans la constitution camerounaise »*, séminaire organisé les 17,18, 19 Janvier 2007 à Yaoundé, *La constitution camerounaise du 18 Janvier 1996*, Afredit africaine d'édition, 2007.
[157] Articles 11 à 13 de la constitution camerounaise

essentielle pour la définition ainsi que la mise en œuvre des politiques sectorielles. Aussi, les ministères spécialisés envisagent très souvent l'usage du levier fiscal pour attirer des investisseurs ou accorder des mesures fiscales de faveurs à des opérateurs économiques sans nécessairement en référer au ministre chargé des finances, qui de son côté est plutôt chargé de la mobilisation optimale des recettes attendues des Impôts[158].Au sein même du Gouvernement, c'est le ministre des finances qui, responsable des impôts et de la douane, est chargé de l'élaboration et de la mise en œuvre de la politique du Gouvernement[159] en matière financière, budgétaire, fiscale et monétaire[160]. Ce « super ministre »[161], fort de la transversalité des questions budgétaires se retrouve donc au centre de l'appareil chargé de la définition de la politique fiscale[162]. Une mission aussi délicate appelle la mobilisation d'un appareil technocratique dont la réformation est appelée de manière récurrente.

86 De fait, à l'ombre des autorités à statut constitutionnel (Président de la République et Premier ministre) se masque une forteresse technocratique qui joue un rôle majeur dans la définition en amont de la politique fiscale. Les grandes orientations arrêtées par le Président de la République apparaissent comme des produits finis dont le murissement est préparé au sein des différents départements ministériels par un appareil technocratique fortement imprégné de la matière économique et fiscale. Cette « professionnalisation du pouvoir financier »[163] consacre le passage d'une légitimité politique du prélèvement fiscal vers une légitimité technique dont la conséquence est le sacre du pouvoir administratif dans la production des normes de politique fiscale.

---

[158] Conflits permanents entre le Ministère chargé des Finances (MINFI) et celui chargé du commerce et du développement industriel lors de la définition des clauses fiscales relatives aux contrats internationaux ainsi qu'aux régimes fiscaux concernant certains opérateurs économiques. Le MINFI entend mobiliser de manière optimale les recettes fiscales tandis que les ministères techniques envisagent de desserrer l'étau fiscal.

[159] Formellement, il s'agit de la politique définie par le Président de la République suivant la Constitution.

[160] Article premier du décret 2008/365 du 08 Novembre 2008 portant organisation du Ministre des Finances. Ces dispositions sont une reprise de celles contenues dans le décret 2004/320 du 03 décembre 2004 portant organisation du gouvernement modifié et complété par certaines dispositions du décret 2007/268 du 08 Septembre 2007 qui transforme l'ancien ministère de l'Economie et des finances en Ministère des Finances.

[161] « L'hyper puissance » du ministre des finances est n'est pas une originalité camerounaise. Aux origines de la conception moderne de cette dimension hypertrophiée du ministre des finances M. Jean François BOUDET évoque une lettre de Compiègne datée du 24 août 1774 par laquelle Turgot adressait des conseils à Louis XVI au sujet de la nécessité de maîtriser les dépenses et les recettes et lui demandait d'exiger des autres ministres, une concertation avec les ministres des finances, inaugurant ainsi la prééminence de ce dernier dans l'échiquier gouvernemental. BOUDET (Jean François), *« Les administrations financières de l'Etat »,* in Finances publiques (sous la direction) d'André ROUX, coll. Les Notices, la documentation française, 2011, p.63.

[162] D'autres auteurs parlent d'un véritable « gouvernement dans le gouvernement » comme Jean GICQUEL, in Michel BOUVIER (sous la direction), *Réforme des finances publiques, démocratie et bonne gouvernance*, actes de la 1ère université de printemps des finances publiques du GERFIP, LGDJ, 2004, p.46

[163] BOUVIER (Michel), op.cit. pp. 124-125

B. La politique fiscale de l'Etat, une élaboration technocratisée

87 La fragmentation de la décision fiscale est d'abord horizontale au sein de l'exécutif à travers les compétences dévolues en la matière au Président de la République et au Premier ministre, Chef du gouvernement. Elle se réalise sur le plan vertical à travers l'activité de création normative des services placés sous la responsabilité de ces deux autorités administratives suprêmes. On assiste à cet effet à une technocratisation de la politique fiscale qu'il convient de repenser pour un arrimage aux standards des exigences propres à la nouvelle gouvernance fiscale.

1. Un appareil technocratique de production de normes fiscales

88 La concentration du pouvoir fiscal au sein d'un exécutif théoriquement dualiste eu égard à la suprématie présidentielle est favorisée par un travail d'élaboration effectué par la termitière administrative qui va des départements ministériels à la Présidence de la République en passant par les Services du Premier Ministre.

89 La technocratisation du processus décisionnel fiscal s'explique par la complexité, la technicité et la diversité des prélèvements obligatoires[164]. Les mutations diverses que traversent les sociétés modernes entraînent une complexification de tous les pans de la vie publique ainsi que des disciplines intellectuelles qui accompagnent leur encadrement. En effet, « la complexité de la science juridique résulte de sa technicité et s'explique par le fait que la réalité à laquelle elle s'applique est tout sauf simple. La complexité fiscale n'est que le reflet, parfois vertigineux, de la complexité croissante des sociétés modernes, née des interactions entre des sphères sociale, économique et politique en perpétuelle mutation »[165]. Ainsi, l'accompagnement de la complexité fiscale ne peut valablement être assuré que par la prise en main de ce domaine important de la vie nationale par un appareil administratif à la hauteur d'un tel enjeu. La préparation concrète des orientations données par les autorités publiques supérieures devient une prérogative qu'exercent au quotidien des fonctionnaires aguerris à la complexité des débats fiscaux.

[164] Pour une étude générale sur le phénomène dans l'administration THOENIG (Jean-Claude), *L'ère des technocrates*, L'Harmattan, 1987.
[165] MESTRALLET, (Gérard) TALY, (Michel) SAMSON (Julien), *La réforme de la gouvernance fiscale*, LGDJ 2005.

90 En pratique, le calendrier d'élaboration de la loi fiscale prévoit des travaux préparatoires du mois de juin au mois d'octobre[166]. Le volet fiscal de la circulaire relative à la préparation du budget est conçu en amont par les services administratifs relevant du ministre des finances (Division de la législation fiscale de la Direction générale des impôts) et envoyé à la Présidence de la République après avoir été transmis préalablement au Premier ministre, Chef du gouvernement. Par la suite, un travail de collecte est opéré auprès des services fiscaux (centraux et territoriaux) ainsi qu'auprès des groupements socioprofessionnels à travers des échanges de correspondances et des réunions de travail. La finalisation du projet de loi de finances se produit par la transmission de l'avant-projet au Ministre des Finances pour le premier arbitrage avant celui des Services du Premier ministre. De derniers arbitrages sont effectués dans les Services de la Présidence de la République avant la mise en forme définitive du projet de loi à déposer auprès de la représentation nationale.

91 D'une administration à une autre, ce sont de hauts fonctionnaires[167] qui travaillent sur les dispositions futures de la loi en fonction des orientations prescrites par la circulaire sur la préparation du budget de l'Etat signée par le Président de la République ainsi que des engagements internationaux de l'Etat camerounais. Ces engagements concernent outre les contraintes communautaires sous-régionales, mais aussi celles relevant des partenaires au développement issus de la communauté financière internationale. Il convient de préciser qu'au sein des administrations, les agents ne sont pas mus par les mêmes rationalités et les mêmes intérêts ; on assiste à un cadre administratif selon les mots de M. DARGENT « éclaté entre mille rationalités sectorielles juxtaposées et cloisonnées et non intégrées au niveau des échelons supérieurs de la hiérarchie »[168]. La recherche de la cohésion dans ce domaine relève de la gageure dans la mesure où il faut trouver absolument des voies de conciliation en phase avec les orientations données par la circulaire du Président de la République.

92 Lors de la phase d'adoption parlementaire, l'administration des finances porte une assistance au ministre concerné pendant les travaux en commissions et en plénière par la confection des fiches techniques ainsi que des fiches de préparation de réponses aux questions posées par les députés. Ce qui a fait dire à un ancien ministre des finances français que « le

[166] Source : Division de la préparation du budget de fonctionnement de la Direction générale du Budget, Division de la Législation, du Contentieux et des relations fiscales internationales de la Direction Générale des Impôts au Ministère des Finances.
[167] Au Cameroun, l'Administration fiscale n'a pas l'exclusivité de l'emploi des fonctionnaires fiscalistes. Ces derniers exercent aussi comme Attachés ou Chargés de mission voire Conseillers techniques dans les Services du Premier Ministre ou à la Présidence la République. Ils travaillent en synergie avec un personnel tiré des corporations juridiques, économiques et sociales.
[168] DARGENT(Claude), op. Cit p.18.

ministre prend un nombre considérable de décisions chaque jour. Sur tous, il ne saurait porter un jugement réfléchi et approfondi. C'est alors qu'il fait confiance en l'administration qui les a préparées, en son collaborateur qui les a examinées préalablement »[169]. L'action des fonctionnaires est ainsi déterminante et pourrait orienter voire guider les choix fondamentaux, la prise en charge au plan politique revenant au ministre qui n'est pas toujours un spécialiste des questions fiscales.

93 Après l'adoption de la loi fiscale et sa promulgation par le Président de la République, l'Administration assure le service « après-vente » qui consiste en la préparation de la circulaire d'explication et entame une campagne de vulgarisation auprès des services fiscaux et des groupements socioprofessionnels[170]. Cet accompagnement du pouvoir fiscal par les administrations pose un réel problème de légitimité politique, car peut-on valablement se demander au nom de quelle rationalité les technocrates du ministère des finances (personnalités non élues) peuvent-ils se prévaloir pour définir et repréciser dans les faits les grandes orientations de politique fiscale. L'on s'interroge à juste titre sur la restriction de la capacité d'influence de l'administration pour une réappropriation du pouvoir fiscal par le politique. Car au-delà des aspects liés à la technique fiscale, lever l'impôt reste en tout lieu et en tout temps un acte d'une portée politique irréfragable. Les tenants d'une meilleure gouvernance publique militent pour une transformation des pratiques allant dans le sens d'un recadrage de la technocratie fiscale au Cameroun. Une telle mutation œuvrera à la mise en cohérence du processus décisionnel fiscal et partant, de la rationalisation de l'exercice de la compétence fiscale au sein de l'Etat au travers d'une plus grande responsabilisation des acteurs de l'expression démocratique.

2. Le recadrage de la technocratie camerounaise : un élément de stimulation de la politique fiscale

94 La technocratisation de la loi fiscale consécutive à la montée en puissance du « pouvoir des bureaux »[171] qui révèle une appropriation de l'élaboration de la loi par l'expertise administrative est une conséquence de l'hermétisme de cette matière. Elle travestit l'esprit de la loi fondamentale qui confère au Parlement, la compétence fiscale. Hermétisme qui au-delà

[169] SAPIN (Michel), « *Le vrai pouvoir de Bercy* », Pouvoirs, N°68, 1994, p.58.
[170] Au Cameroun, ce document d'explication des dispositions de la loi de finances a pris la dénomination de circulaire et parfois d'instruction sans que l'administration n'apporte d'éclairage sur le choix d'une expression au détriment de l'autre. Sur la doctrine concernant le régime juridique de ces documents d'ordre intérieur KOUBI (Géneviève), *Les circulaires administratives*, Economica, 2003.
[171] L'expression est empruntée à Thierry LAMBERT*, La politique fiscale sous la cinquième République : entre réformes et changements,* in *Les chantiers fiscaux à engager*, l'Harmattan, Coll : Finances publiques, 2002, P.14.

des mécanismes et procédures rendus complexes, impose un vocabulaire rébarbatif et inintelligible pour le commun des contribuables. Comme le dit Laure Agron, « la fiscalité doit être précise. A un mot près, ou à une erreur de sens, la situation d'un contribuable peut basculer et entraîner des conséquences financières très importantes »[172]. La définition de la politique fiscale devient un exercice dans lequel rivalisent de talents, mais aussi se confrontent des rationalités propres à des agents publics issus de formations partisanes diverses et produisant à profusion des textes volumineux.

95 L'urgence pour les technocrates est à la simplification des normes juridiques en général[173], à la simplification des normes fiscales en particulier dans un contexte inquiétant « d'inflation législative »[174]. En effet, « l'inflation normative a deux aspects : l'augmentation quantitative -à la fois du nombre de textes et de leur ampleur- et l'accélération du rythme de la production normative. Juriste et citoyens s'en plaignent ; les pouvoirs publics ont fait de sa dénonciation un thème politique et de sa maîtrise une des priorités de la réforme de l'Etat »[175]. L'inflation normative tant décriée est une source d'insécurité juridique surtout dans un domaine aussi délicat que celui du prélèvement fiscal.

96 Dès lors, la contribution des administrations à la construction de la politique fiscale appelle une sélection appropriée dans la composition des services constituant la chaîne de conception, des structures de base vers les instances décisionnelles supérieures. La formation des cadres devrait intégrer outre la nécessaire pluridisciplinarité, mais une spécialisation dans le domaine même de la fiscalité à travers une formation initiale et une formation continue[176].

97 Par ailleurs, la technocratisation de la loi fiscale incite à une refondation du dialogue interministériel en raison de l'implication du fait fiscal de la définition, la mise en œuvre et l'évaluation des politiques publiques connexes ou transverses. En effet, le levier fiscal est une arme à multiples facettes qui incite, encourage, interdit, ou dissuade. L'action publique recouvre donc des impératifs contradictoires, des enchevêtrements d'intérêts, des logiques divergentes, et des rationalités multiples qu'il convient de fédérer au travers d'une politique

[172] AGRON (Laure), *Histoire du vocabulaire fiscal,* LGDJ, 2000.
[173] TOUBLANC (Alexia), *La nécessité de simplifier le droit*, in *la simplification du droit*, PONTIER Jean-Marie (Sous la dir.), PUAM, 2006, pp. 17-24.
[174] V. *Propositions en matière de TVA*, in pp. *Simplifions nos lois pour guérir un mal français*, WARSMANN (Jean-Luc), Rapport au Premier ministre, La documentation française, 2009, 133-146.
[175] V. BERGEAL (Catherine)*, Rédiger un texte normatif*, Berger-Levraut, 2004, p.17.
[176] Depuis plusieurs années un cours de légistique est dispensé à l'Ecole Nationale d'Administration et de magistrature (ENAM) en direction de l'ensemble des élèves relevant des différents corps administratifs. De tels enseignements transversaux pourraient connaître une vulgarisation dans le cadre de la formation continue pour une meilleure écriture des textes législatifs et réglementaires par les administrations.

fiscale appropriée, cohérente et efficace. Les partenaires du dialogue interministériel doivent faire montre d'un sens élevé de l'intérêt général pour ne pas faire triompher la chapelle individuelle[177].

98 Au dialogue interministériel de qualité ponctué par des échanges d'écrits, des réunions constructives pourrait s'ajouter une remontée d'informations en cohérence avec les objectifs globaux de la politique économique et dont les instances décisionnelles administratives sont garantes. Cette vocation de la décision fiscale à plus de transparence évitera le travestissement de l'esprit de toute réforme qui se veut salutaire pour une meilleure légitimation de l'impôt. L'exercice par l'Etat de la compétence fiscale se trouve confus au sein même de l'administration qui sur le principe, aurait dû incarner l'unicité conceptuelle des activités visant une élaboration adéquate de la politique fiscale.

99 En somme, les pouvoirs constitutionnels exécutifs et législatifs exercent en matière fiscale une activité concurrente et complémentaire, qui accentue l'éparpillement voire l'émiettement de la construction normative[178]. Malgré la dévolution constitutionnelle d'un pouvoir fiscal législatif, le Président de la République « campe toujours dans sa posture olympique »[179]. Il reste le pôle essentiel d'impulsion décisionnelle en matière fiscale au sein des pouvoirs d'Etat. Cette fragmentation de la décision fiscale qui se manifeste au sein des composantes de ces deux pouvoirs à statut constitutionnel se trouve accentuée par le concours de plus en plus effectif des forces politiques concurrentes à l'élaboration des politiques. L'émiettement des sources conceptuelles de la politique fiscale au détriment des pouvoirs formels classiques bouleverse ainsi le format traditionnel de la décision publique. Mais en même temps que s'exacerbe le jeu de l'atomisation de la décision fiscale dans un contexte de crise, l'Etat semble conserver sa posture de centre d'impulsion décisionnelle en matière fiscale, même si d'autres forces politiques montent en force dans ce nouvel espace public et concourent à l'effritement de la compétence fiscale de dudit Etat.

[177] Les discussions sur les incitations à accorder aux opérateurs de certains secteurs finissent souvent par dégénérer en luttes interministérielles entre les défenseurs tutélaires des entreprises que sont certains départements ministériels et les émissaires du Ministère des Finances.
[178] V. DUPUY (F.), THOENIG, (Jean Claude), *L'administration en miettes,* Fayard, 1985.
[179] Développements dans OWONA (Joseph), *Droits constitutionnels et institutions politiques du monde contemporain, Etude comparative*, l'Harmattan, 2010, p. 665.

Section II L'apport des forces politiques au processus décisionnel : une intrusion à l'exercice de la compétence fiscale de l'Etat

100 Les pouvoirs exécutif et législatif n'exercent pas en toute autonomie l'exclusivité de la définition des orientations de politique fiscale. L'exercice de la compétence fiscale de l'Etat est aussi marqué par la contribution directe ou indirecte des forces politiques à l'élaboration des décisions. De plus en plus, les décisions de politique fiscale constituent la résultante d'une action commune mêlant plusieurs acteurs sociaux de manière formelle et informelle[180]. Tout ce qui fait dire à Michel BOUVIER que « le pouvoir fiscal est devenu un enjeu pour les multiples centres de décision publics et privés qui forment maintenant le tissu de la société, tandis qu'il est de moins en moins l'attribut d'un pouvoir universel représenté jusqu'alors par l'Etat. En effet, les organisations professionnelles, les associations de protection d'intérêts de telle ou telle partie de la population, les collectivités territoriales, elles-mêmes disparates dans leurs revendications ou dans l'étendue de leurs pouvoirs, ou encore les institutions internationales, tous ces organismes ou institutions interviennent maintenant de manière active dans le processus de décision fiscale »[181].Ainsi, les partis politiques camerounais concourent timidement au processus décisionnel fiscal (I) mais cette participation mitigée est compensée par l'implication des forces sociales complémentaires dans la formation des choix fiscaux nationaux (II).

I. La participation des partis politiques à l'élaboration de la politique fiscale

101 A côté d'autres types d'associations, les partis politiques participent à l'animation du jeu politique[182] et bénéficient dans le paysage politique camerounais d'un statut constitutionnel. En effet, la loi fondamentale en son article 3 précise : « les partis et formations politiques concourent à l'expression du suffrage. Ils doivent respecter les principes de la démocratie, de la souveraineté et de l'unité nationale. Ils se forment et exercent leurs activités conformément à la loi ». Posés ainsi, les partis politiques devraient jouer un rôle majeur dans la construction des orientations politiques dans le cadre de l'exercice du pouvoir fiscal (A) même si d'autres forces sociales diffuses contribuent dans cette nouvelle ère de gouvernance complexe, indirectement au façonnement des décisions (B).

---

[180] V. CONSEIL D'ETAT, *Consulter autrement, participer effectivement*, Rapport public 2011.
[181] V. BOUVIER (Michel), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, 10 ème édition, Paris, 2010.
[182]DORMAGEN (Jean-Yves), MOUCHARD (Daniel), *Introduction à la sociologie politique*, De boeck, Coll : Ouvertures politiques, 2009, pp.105-126.

A. Un positionnement marginal de la fiscalité sur le marché politique

[102] Depuis la crise économique des années 1980, le Cameroun a connu une transition marquée par le passage du monolithisme vers le pluralisme politique. Les batailles politiques ont porté sur plusieurs thèmes de société représentant des centres d'intérêt pour les citoyens notamment l'intégration nationale, la lutte contre la corruption, l'agriculture, l'industrialisation, le développement économique, les libertés et les droits de l'homme, et diverses questions sociales. On remarque tout de même que le débat public n'est pas particulièrement porté sur des questions de fiscalité comme on peut le constater dans les autres pays notamment occidentaux.

1. La relégation du débat fiscal en période de monolithisme

[103] Avant le retour au multipartisme en 1990[183], la vie politique camerounaise était rythmée par l'omnipotence du parti unique au sein duquel les grandes orientations de la vie nationale étaient définies. L'analyse du discours politique de cette période montre que le débat fiscal, bien qu'essentiel pour la survie de tout Etat, n'avait jamais été érigé au rang des priorités des pouvoirs publics de cette époque. Les grands thèmes étaient la sécurité, l'unité nationale, la construction nationale, la paix pour un pays accédant nouvellement à la souveraineté[184].

[104] Sur le plan économique, la stratégie était axée sur l'impératif du développement. La période postindépendance est marquée par le système des plans quinquennaux caractérisés par l'élaboration des programmes de développement infrastructurel, économique et social globaux sur la base de programmation budgétaire à moyen terme. Le contenu des plans certes ambitieux ne laisse guère apparaître des éléments de politique fiscale en accompagnement de ces programmes particuliers. Le verdict de la doctrine est plutôt sévère quant à ces outils de stratégie économique dans la mesure où « en réalité, les documents qu'on appelait plan au Cameroun étaient tout simplement des éléments de propagande politique pour les partis au pouvoir »[185]. Tout en admettant une part de vérité quant au caractère extrêmement politique de

[183] La loi 90/056 du 19 Décembre 1990 relative aux partis politiques fait suite à ce que l'on appelé le « vent de l'Est » marqué par la fin de la guerre froide et surtout du discours du Président de la République Française François Mitterrand à la Baule par lequel, il annonçait que désormais l'aide au développement sera liée aux avancées de chaque pays en matière de démocratisation.

[184] Dans un pays comme la France, le débat politique réserve une place de choix aux questions fiscales : « Impôt sur la fortune », « baisse des prélèvements obligatoires », « bouclier fiscal », « écotaxes », « expatriation fiscale », « cagnotte fiscale », « TVA sociale », « l'impositions des riches » est autant de thèmes qui ont constitué le menu des discussions entre les partis politiques.

[185] NYOM (Robert)*, La crise économique du Cameroun, Essai d'analyse sociopolitique*, Atlantic Editions, 2003

ces documents, on relèvera que les plans quinquennaux ont été des outils d'orientation et de réalisation économiques qui ont permis la réalisation de beaucoup d'ouvrages au point où certains auteurs ont songé à leur réhabilitation au moment où intervient la grave crise économique qu'a connue le Cameroun.

105 Dans la même lignée, le discours politique officiel s'enrichit de nouveaux concepts, traduisant la fertilité et l'imagination créatrice des pouvoirs publics, mais aussi l'absence de lisibilité et d'efficacité des autorités camerounaises en matière de stratégie économique de long terme. On parle tantôt de « libéralisme planifié »[186] ou de « développement autocentré »[187]. Une fois de plus, ces nouveaux concepts affichent une absence totale de projection en termes de choix fiscaux déterminés pour l'accompagnement de la stratégie économique. Le financement des dépenses publiques ne repose pas sur le dynamisme et la capacité de recouvrement des services fiscaux mais, davantage sur les retombées des produits agricoles de rente, la manne pétrolière et l'aide publique pour le développement.

106 En fait, le discours politique camerounais de la période du monolithisme est structuré autour de quelques fondements de l'économie nationale : un secteur primaire à fort potentiel, un secteur secondaire embryonnaire, un secteur tertiaire encore fragile. Les exigences budgétaires ne sont pas encore fondées sur l'urgence d'une mobilisation optimale des recettes fiscales dans la mesure où l'endettement extérieur offre des facilités et surtout, les recettes d'exportation se portent bien sur le marché international. Dans ce contexte, la propagande au sein du parti unique n'effleure nullement la question de la réforme fiscale, la priorité étant celle de la construction nationale en fonction des financements en possession[188]. La crise économique qui intervient en période monolithique (au milieu des années 1980) révèle les tares d'une structure économique extravertie et inapte à mobiliser de manière autonome des ressources budgétaires nécessaires à l'accomplissement des programmes publics de développement économique.

107 L'éviction de la politique fiscale des grandes thématiques à l'époque du parti unique pourrait apparaître comme normale dans la mesure où les structures politiques de cette époque ne favorisaient pas l'essor d'un véritable débat démocratique au sujet de la définition, la

[186] WILLAME (Jean-Claude*), Les avatars d'un libéralisme planifié*, Politique africaine, N°18, Paris, 1985.
[187] DESSOUANE (Philippe), VERRE (Patrice), *Cameroun : du développement autocentré au national libéralisme,* Politique africaine, N°22, Paris, 1986.
[188] La revue systématique des discours prononcés par les Présidents Amadou Ahidjo et Paul Biya de 1960 à 2000 ne laisse apparaître le thème de la fiscalité. Ce vide peut s'expliquer non par un oubli de la part des rédacteurs desdits discours mais par la relégation du fait fiscal au rang des questions secondaires eu égard d'une insuffisance prise en charge politique de la nécessité d'assurer un financement autonome du budget de l'Etat.

conduite des politiques publiques. Le libre exercice de la compétence fiscale par l'Etat est apparu intégral en raison de l'absence totale de contrepoids à l'action des pouvoirs publics. Mais avec l'avènement du pluralisme politique au début des années 1990, le paysage politique camerounais ne semble pas encore véritablement perméable à une participation déterminante des forces politiques de couleurs différentes à l'élaboration des choix fiscaux.

2. L'interminable attente d'un débat fiscal concomitant à l'essor du pluralisme politique

108 Avec la survenance de la crise économique en 1986, les plans quinquennaux sont abandonnés par le pouvoir parce que s'inscrivant à rebours des politiques économiques libérales préconisées par la communauté financière internationale et approuvées par le Gouvernement[189]. En effet, les dirigeants camerounais confrontés aux difficultés, perdent l'essentiel du pilotage de la politique économique au profit des recettes imposées par les principaux bailleurs de fonds que sont le FMI et la Banque Mondiale. L'un des diagnostics apportés par des instances internationales est l'insuffisante mobilisation des ressources budgétaires internes et non pétrolières. La maigreur des recouvrements fiscaux apparait à ce titre comme l'une des carences du système financier public camerounais, nécessitant un renversement radical de tendance. Le prélèvement fiscal retrouve ainsi ses lettres de noblesse et s'érige en priorité dans le déploiement de la nouvelle politique économique.

109 Au sein du parti au pouvoir, l'idéologie empruntée par les dirigeants s'inscrit dans une trajectoire de démocratisation avant même la formalisation du multipartisme en 1990[190]. Dans un ouvrage intitulé « Pour le libéralisme communautaire »[191], véritable véhicule de la pensée politique du Président de la République en exercice, quelques idées-forces y sont développées. Les stratèges du parti au pouvoir insistent notamment la planification démocratique, la priorité à l'agriculture, le soutien aux petites et moyennes entreprises et le développement de l'industrie lourde, la maîtrise de la science et de la technologie, une plus grande efficacité des services, l'indépendance de l'économie nationale. La lecture approfondie de cet ouvrage ne fait pas ressortir des éléments de politique fiscale propres à exposer la vision du parti au

[189] Le Cameroun signe avec le FMI, son premier accord de confirmation en 1987 et entre de pleins pieds dans le cycle infernal de l'ajustement structurel. C'est le déclenchement d'une série de réformes structurelles bouleversant la gouvernance économique nationale et propice à une réforme d'ensemble du système fiscal.
[190] V. *Anthologie des discours et interviews du Président de la République du Cameroun*, Editions SOPECAM, 2003.
[191] BIYA (Paul), *Pour le libéralisme communautaire*, Pierre Marcel Favre, 1987

pouvoir en la matière[192]. Les choix fiscaux, qui auraient dû constituer une des bases de réflexions en raison des antidotes prescrits par les bailleurs de fonds internationaux, sont complètement absents de cette publication qui est présentée par les observateurs et analystes comme le socle de la pensée politique du Président du parti au pouvoir.

110 Le retour du multipartisme lors des périodes de braises des années 1990 permet au pays de restaurer les bases de la démocratie après plusieurs décennies de léthargie politique[193]. Une fois de plus et dans le prolongement de la période de triomphe monopartite, la fiscalité occupe une place marginale dans le jeu de la compétition politique. Aucun thème relatif au prélèvement fiscal n'oppose les partis politiques dans la perspective de la conquête, l'exercice ou la conservation du pouvoir. Il y a comme un consensus feutré entre partis d'opposition sur la nécessité de laisser le parti au pouvoir définir en solitaire les grandes orientations de politique fiscale. Lors de débats préélectoraux et pendant les sessions parlementaires, les choix fiscaux ne se situent guère au centre des joutes entre partis politiques[194]. Le seul moment où se pose avec acuité la question fiscale c'est lorsque les partis d'opposition regroupés au sein « de la coordination »[195] s'accordent pour une action de désobéissance avec pour point culminant, l'appel au refus d'accomplissement de toutes formalités et obligations fiscales, jusqu'à l'acceptation par le pouvoir en place de la tenue d'une conférence nationale destinée à la définition des nouvelles règles de jeu politique. Cet acte politique majeur n'apporte pourtant pas de contribution effective aux enjeux de politique fiscale sur le plan conceptuel.

111 Complexité des questions fiscales ou désintérêt pour lesdites questions ? Tout peut expliquer l'attitude des partis politiques camerounais qui lors des campagnes électorales, n'inscrivent pas dans leurs professions de foi et autres programmes politiques, leurs orientations en matière de politique fiscale. On observe tout de même, la pugnacité des parlementaires issus de certaines formations politiques de l'opposition au cours des débats en commissions, et en séances plénières. Mais cet activisme est plus le fait d'une démarche intellectuelle individuelle que de la construction de feuilles de route émanant des états-majors

[192] Dans le même ordre d'idées, d'autres ouvrages n'apportent pas d'éléments nouveaux sur la vision du parti au pouvoir relativement au prélèvement fiscal. C'est le cas de MEBENGA (Jean François), *La pensée politique de Paul Biya*, Adi-Action, Yaoundé, 2004.

[193] POMMEROLLE (Marie-Emmanuelle), *La démobilisation collective au Cameroun : entre régime post-autoritaire et militantisme extraverti,* Critique internationale, N°40, Presses de Sciences Po., 2008.

[194] L'analyse des outils de communication élaborés par les partis politiques (programme d'actions, professions de foi, fascicules, aide-mémoires, tracts…) et les différentes interventions radiotélévisées ne font aucunement ressortir des choix de société reposant sur des orientations précises de politique fiscale.

[195] Il s'agit d'une structure informelle mise en place pour coordonner les activités de l'opposition camerounaise face au parti au pouvoir en 1991. Cette structure a finallement disparu avant les élections législatives et présidentielles de 1992.

des partis politiques. La démarche partisane cohérente et conséquente en matière de définition des choix fiscaux reste inopérante dans le paysage politique camerounais. Le parti majoritaire au pouvoir reste le maître du jeu en ce qui concerne la définition de la politique fiscale de l'Etat

112 Ainsi, la démission, l'indifférence insolite, voire le manque d'intérêt des partis politiques camerounais vis-à-vis des questions fiscales ne suppose pas une éviction totale desdites questions du débat public. L'appropriation des enjeux fiscaux demeure progressive au sein des états-majors partisans en raison de la relative jeunesse de la démocratie camerounaise[196]. Pourtant, d'autres forces sociales contribuent à côté des partis politiques à la construction pierre à pierre à l'injection du débat fiscal dans l'arène politique pénétrée jusque-là par les seules perspectives de conquête, d'exercice et de conservation du pouvoir[197]. Dès lors, on assiste à un émiettement plus accentué des sources de décisions publiques contribuant à amenuiser le libre exercice de la compétence fiscale de l'Etat camerounais.

B. L'implication au débat fiscal des autres forces sociales diffuses

113 À défaut de tirer ses sources dans les laboratoires d'idées politiques que sont les partis, la formation des décisions fiscales s'effectue sur la base des idées forgées au sein d'autres forces sociales qui contribuent à inspirer les pouvoirs publics dans le cadre du processus décisionnel. Le nouveau contexte pluraliste ne réserve pas de places exclusivement pour les partis politiques, mais aussi pour les autres forces sociales susceptibles de contribuer à des débats publics sur les questions de sociétés. En matière fiscale, des éléments du système politique peuvent contribuer par leur influence, même infime, à l'élaboration de normes, à l'instar des médias (I) et de l'opinion publique (II)

1. Les médias, contributeurs indirects au processus de décision fiscale

114 Comme mode par excellence d'expression de la solidarité dans les groupes humains depuis la nuit des temps, l'impôt est au cœur du contrat social et des enjeux de légitimité du pouvoir politique. Le prélèvement fiscal se situe au centre du fonctionnement même du système politique et en constitue un élément essentiel propice à sa survie. D'où l'intérêt inestimable que les professionnels de la politique lui portent ainsi que la place qui lui est

[196] OLINGA (Alain Didier), *La Constitution de la République du Cameroun*, Les presses de l'Université catholique d'Afrique centrale, Les Editions Terre Africaine, 2006. pp. 179-217.
[197] Les partis politiques doivent contribuer aussi à créer et à maintenir une conscience politique, en assurant l'information et la formation de l'opinion. SCHWARTZENBERG (Roger Gérard), *Sociologie politique*, 5ème édition, Montchrestien, Paris, 1998, pp. 403-415.

réservée dans l'espace de la communication politique : « On observe la forte tentation de domestiquer la formidable puissance de ces moyens de communication de masse au profit d'une propagande intense et unilatérale afin de conforter des systèmes politiques autoritaires ou totalitaires. On observe aussi à l'inverse, l'émergence d'un discours démocratique soucieux de faire prévaloir une communication ouverte et authentique, qui permette l'éducation du citoyen et l'amélioration des conditions d'exercice des libertés politiques »[198]. Dans les sociétés modernes, le débat citoyen offre une place de choix sur les questions de politique fiscale tel qu'on peut l'observer dans l'ensemble du paysage médiatique.

115 Au Cameroun, l'impact des médias dans le fonctionnement du système politique[199] est resté fonction de l'histoire de ce pays caractérisé par des phases de monolithisme et de démocratisation[200]. En fonction de ces étapes historiques, la censure a pesé sur les médias en fonction des orientations éditoriales de ces derniers. De plus, l'ouverture démocratique a entraîné un foisonnement de médias aux lignes éditoriales diverses. Ce qui a amené les pouvoirs publics à procéder à un recadrage de leur politique de communication avec en toile de fond une volonté de promotion de l'action gouvernementale.

116 Sur le plan fiscal, les grandes étapes du processus d'élaboration en phases gouvernementale et législative sont toujours relayées par l'ensemble des médias privés et publics. La session budgétaire de l'Assemblée nationale est un grand moment de la vie politique nationale grandement relayée par la plupart des médias. Du côté de la presse écrite et durant la période du parti unique, seul le quotidien gouvernemental[201] constituait le relais des pouvoirs publics en matière d'information financière. Avec le retour au multipartisme et à la démocratisation de la vie publique au début des années 1990, c'est toute la presse écrite qui rythme la vie politique du pays avec un intérêt certain des titres pour les questions fiscales en période d'examen et d'adoption de la loi de finances. Des interviews et des articles mettant en relief les points de vue des hommes politiques sont publiés par la presse gouvernementale ainsi que par celle dite de l'opposition, traduisant la capacité d'influence ainsi que les demandes croissantes de justification et de clarification de la question fiscale par les médias écrits sur les travaux de la représentation nationale.

---

[198] HERMET (Guy), BADIE (Bertrand), BIRNBAUM (Pierre), BRAUD (Philipe), *Dictionnaire de la science politique et des institutions politiques*, 7ème édition, Armand Colin, 2010,

[199] ABEGA (Sévérin Cécile), *La presse et l'Etat, l'exemple des procès sur l'homosexualité au Cameroun*, Terroirs, N° 1-2, 2007.

[200] La loi n° 19 Décembre 1990 relative à la communication sociale, JO 1990.

[201] « Cameroon Tribune »: un journal d'informations générales de format tabloïd, crée en 1975 par l'ex-Président Ahmadou Ahidjo et édité par la Société camerounaise de presses et éditions (SOPECAM), une entreprise à capital public.

117 La presse écrite n'est la seule actrice de l'espace politique camerounais, le paysage médiatique offre aussi une place de choix aux médias audiovisuels qui constituent aussi des théâtres d'expression des forces politiques en présence[202]. Entre reportages, débats et émissions largement suivis par les citoyens, les grandes orientations de politique fiscale sont passées en revues par des communicants, des hommes politiques, des hauts fonctionnaires et membres de la société civile. La télévision publique fait résonnance aux grandes options du gouvernement en matière fiscale tandis que les télévisions et radios privées, en fonction de leurs obédiences politiques, essayent de relayer les positions respectives.

118 En tout état de cause, différents canaux de communication participent au Cameroun à l'animation du débat public sur la politique fiscale. Même si cette contribution n'est pas directe, les médias possèdent aujourd'hui une capacité d'influence relative sur les choix stratégiques des pouvoirs publics. En retour, par le jeu des interactions, il apparaît judicieux de dynamiser la communication gouvernementale et « d'irradier les départements ministériels et la haute administration en proie à la somnolence communicationnelle »[203]. La rationalisation et la dynamisation du rôle des médias dans un milieu en voie de démocratisation visent à la construction d'une stratégie d'opinion propre à orienter au mieux les choix publics y compris ceux relatifs aux questions de fiscalité. Il est convenu que ce sont les médias qui, en grande partie façonnent l'opinion publique et orientent par leur influence sociale les choix et décisions publics. L'exercice de la compétence fiscale de l'Etat est à ce titre tributaire du dynamisme de la communication sociale ainsi que de l'état de l'opinion publique sur la question.

2. L'opinion publique, acteur passif de la construction des choix fiscaux

119 Dans les démocraties modernes, l'opinion publique est un élément essentiel d'appréciation de la contribution citoyenne à l'exercice du pouvoir politique ainsi qu'à la prise des décisions d'intérêt général[204]. En fait, pour Philippe RIUTORT, « l'affirmation croissante de l'opinion publique comme instance d'évaluation de la politique, hier limitée à l'expression

---

[202] TJADE EONE (Michel), *Démonopolisation, libéralisation et liberté de communication au Cameroun. Avancées et reculades*, l'Harmathan, 2001.

[203] A ce sujet la circulaire N°005/CAB/PR du 26 Juin 1989 relative à la communication gouvernementale est signée par le Chef de l'Etat. ce dernier prescrit la transparence dans la gestion de l'espace médiatique en préconisant quelques techniques de marketing politique que les ministres, assimilés et hauts responsables doivent utiliser et combattre la sous-alimentation communicationnelle du public sur le travail gouvernemental. FAME NDONGO (Jacques)*, médias et enjeux des pouvoirs, essai sur le vouloir-faire, le savoir-faire et le pouvoir-faire,* Presse universitaires de Yaoundé, 2006.

[204] Les auteurs de la constitution américaine et les auteurs de la révolution française ont assigné à l'opinion publique une mission de résistance au pouvoir ainsi qu'une mission de législation donc d'élaboration des lois. BALLE (Francis), *Médias & sociétés*, Montchrestien, 2005, p. 657 et s.

d'avis autorisés de la part de publics autorisés (publicistes, intellectuels), aujourd'hui étendue aux commentaires les moins avertis des sondages d'opinion, a profondément transformé l'action politique qui cherche en retour à agir sur elle et voudrait se l'approprier. Dès lors, les logiques d'instrumentalisation de l'opinion, et en particulier les actes de communication élaborés au profit des professionnels de la politique à destination des journalistes et, par ricochet, du public, ont pris une part croissante dans le jeu politique »[205]. Cette prise en compte de l'apport de l'opinion publique à l'orientation des choix politiques ne saurait se transposer d'un espace à l'autre sans tenir compte du niveau d'évolution et de maturité du pays concerné. En effet, ce qui est valable dans un contexte démocratique ne l'est pas absolument dans un environnement moins démocratique.

120 Il est clair, comme l'affirme M. DREZET Vincent, que la matière fiscale devrait intéresser la communauté des citoyens d'un pays dans la mesure où « les choix fiscaux doivent être présentés et assumés comme tels et faire l'objet d'une véritable réappropriation du débat public, car la fiscalité est avant tout une affaire politique et citoyenne »[206]. La trajectoire historique du Cameroun ne le prédispose pas d'emblée au positionnement de l'opinion publique comme force sociale à grande capacité d'influence compte tenu du passé monolithique de son espace politique. Avec la libéralisation et la démocratisation de la vie politique, la prise en compte de l'opinion publique devient progressivement une exigence de modernité politique. Cette tendance est renforcée par l'emprise des nouvelles technologies de l'information et de la communication (TIC) ainsi que l'ouverture aux opportunités libérales qu'offre le phénomène contemporain de mondialisation.

121 Ainsi, sur le plan de la détermination des orientations de politique fiscale, l'opinion publique, perçue de manière empirique, reste réfractaire aux débats en raison de la représentation oppressive de l'impôt sur le vécu quotidien des contribuables[207]. Outre les exactions faites par l'appareil administratif de la période coloniale à la période post-indépendance, l'impôt continue d'être perçu comme un outil d'oppression en raison de son

[205] V. RIUTORT (Philippe), « *Médias et politique* », in COHEN(Antonin), LACROIX (Bernard), RIUTORT (Philippe) (Sous la direction), *Nouveau manuel de science politique*, la découverte, 2009.
[206] V. DREZET (Vincent) Sous la direction, *Pour un « big bang fiscal* », ATTAC, Ed. Le bord de l'eau, 2010, p. 14.
[207] L'oppression fiscale au Cameroun est restée dans les mémoires en raison de la présence dans le système de certains impôts instaurés en période coloniale et qui ont survécu après les indépendances. C'est le cas de l'impôt forfaire que payaient les personnes adultes du fait de leur existence et dont les contrôles étaient assurés par la police sur les voies publiques et pendant des rafles en zones urbaines ou rurales. Cette imposition oppressive et injuste a été supprimée dans le cadre de la réforme fiscale de 1994. Pour une approche historique du phénomène de la contestation fiscale. Lire DELALANDE (Nicolas), *Les batailles de l'impôt,* Coll. Univers historique Seuil, 2011.

caractère spoliateur[208]. La méconnaissance des règles et surtout la complexité de la technique d'imposition ne favorise pas une appropriation positive du fait fiscal par la communauté des contribuables. Cette aversion historique pour le pouvoir fiscal entraîne un sentiment de rejet qui ne favorise pas toujours la construction d'une stratégie d'opinion susceptible d'influencer les orientations gouvernementales de politique fiscale présentées par les autorités.

122 Mais avec le développement de la communication politique et l'essor grandissant des médias, l'opinion publique camerounaise se restructure et la perception de l'impôt par les citoyens connaît des mutations allant dans le sens d'une meilleure compréhension, voire une appropriation du phénomène fiscal. Pour l'attester, on constate depuis la fin des années 1990, une amélioration inédite du civisme fiscal des contribuables notamment par la régularité des déclarations d'impôts et surtout de leur paiement effectif. Cette mutation du comportement déclaratif des contribuables est l'œuvre d'une politique fiscale de plus en plus orientée vers l'usager au travers d'un travail de sensibilisation de l'opinion publique. En retour, les citoyens se sentent plus enclins à participer par des voies directes ou indirectes à la construction d'un système fiscal plus juste et moins oppressif comme par le passé[209].

123 On peut ainsi dire que le processus décisionnel fiscal est influencé par la prise en compte d'une opinion publique à l'épreuve de sa structuration et de sa mise en évidence dans le paysage politique camerounais. Seulement, les pratiques politiques n'ont pas encore connu de grandes évolutions dans ce pays économiquement fragile. De surcroît, en l'absence d'instituts de sondage formellement établis[210], les pouvoirs publics ne se livrent pas à la pratique des sondages d'opinion pour établir de manière méthodologique les tendances dominantes à l'approche ou à l'issue de la prise d'une nouvelle orientation en matière de politique fiscale. On ne saurait tout de même dénier à l'opinion publique camerounaise une influence certaine dans l'exercice par l'Etat de sa compétence fiscale.

---

[208] « Pour pouvoir répondre à la question de savoir si, et dans quelle mesure, l'opinion publique est à compter parmi les forces motrices de la formation de la volonté politico-financière et quelle est son influence, il faut d'abord se faire une idée de ce qu'est l'opinion publique et du rôle qu'elle joue dans la vie fiscale et financière d'un pays. Il ne faut pas perdre de vue, qu'en règle générale, la majorité de la population connaît très mal le contexte des problèmes financiers et fiscaux et qu'elle nourrit une certaine méfiance, voire même de la haine, à leur égard. Il faut partir du fait que l'opinion publique d'un pays est formée d'une multitude d'opinions individuelles ou d'opinions de groupes, desquelles se dégage un son plus ou moins uniforme », SCHMOLDERS (Gûnter), *Psychologie des finances et de l'impôt*, Coll. Sup. PUF, 1973 p.183

[209] Le Professeur Alain ONDOUA milite pour une véritable citoyenneté sociale au Cameroun pour des exigences de bonne gouvernance et de contrôle des politiques publiques. V. Rapport de synthèse, *La Constitution camerounaise du 18 Janvier 1996, Bilan et perspectives*, Afredit 2007.

[210] La loi camerounaise sur la communication sociale interdit la pratique des sondages d'opinion

II. Une entrée en scène de nouvelles forces politiques en matière fiscale

124 Si dans un pays, les partis politiques concourent directement à la compétition pour le pouvoir ainsi qu'à la définition des agendas gouvernementaux, d'autres groupes ne recherchent pas directement l'exercice formel du pouvoir, mais influencent les décisions essentielles. En matière d'exercice du pouvoir fiscal, les partis politiques camerounais contribuent très marginalement à la définition des grandes orientations. Ceci est un trait de caractère du système politique camerounais qui depuis l'avènement du pluralisme, laisse un espace de plus en plus grand à d'autres forces sociales représentatives d'intérêts particuliers, matériels ou moraux. Petit à petit, une société civile émerge pour ainsi dire dans l'espace politique africain en général sous les cendres d'un espace public monolithique et au sein desquelles l'Etat continue cependant d'être le centre d'impulsion politique. Pour Sévérin Cécile ABEGA, « si le nouvel essor de la société civile au début des années 1990 offre l'autre visage de la fin de l'ère monolithique, toutes les habitudes acquises à cette époque ne se sont pas effacées le même jour. Ce nouvel acteur arrive sur une scène sur laquelle règne un autre personnage tout-puissant, l'administration qui s'est installée depuis longtemps dans le confortable rôle de fils unique »[211]. En effet, l'arrivée de la société civile dans l'espace public camerounais traduit une fois de plus dans le domaine de la politique fiscale, l'implication d'un nouvel acteur diffus dans le processus décisionnel[212]. Cet acteur d'un type nouveau ne décide pas formellement, mais il influence par son action la décision fiscale. Après avoir étudié la participation des acteurs non étatiques à l'élaboration de la décision fiscale (A), il conviendra d'en relever les limites et dresser des pistes de rationalisation dans le cadre de cette fragmentation du processus décisionnel lié au prélèvement fiscal (B).

A. La participation des acteurs situés hors du champ de la compétition politique

125 En raison du caractère disparate de la société civile dans son acception contemporaine[213], un accent sera mis sur les acteurs qui, de façon manifeste et dans le contexte

---

[211] ABEGA (Séverin Cécile), *Le retour de la société civile en Afrique,* Presses de l'UCAC, Yaoundé 2007. Il est à noter en plus que l'inertie syndicale au Cameroun et son déficit d'intérêt pour les questions fiscales trouvent une explication dans la répression qui a suivi les mouvements de contestations de la période pré et post indépendance, les syndicats s'étant illustrés comme des antichambres des formations politiques protestataires.

[212] EPEE EKWALLA (Joseph), *Les syndicats au Cameroun, genèses, crises et mutations,* coll. Problématiques africaines, l'harmattan, 2009.

[213] Le terme société civile est régulièrement utilisé par les journalistes, les acteurs associatifs, les organisations internationales ou les groupes catégoriels, avec une connotation positive, pour désigner tous les groupes, acteurs et institutions qui, s'organisant, et interviennent hors de l'Etat et/ou entendent rester hors du champ de la compétition politique…La société civile renvoie en particulier au secteur associatif, mais aussi aux organisations communautaires, aux ONG, aux organisations religieuses, aux organisations professionnelles, aux organisations intellectuelles. NAY (Olivier) (sous la direction), *Lexique de science politique*, Dalloz, 2008.

camerounais, participent indirectement à l'élaboration des choix fiscaux. L'élaboration des grandes lignes de la politique fiscale cesse d'être le traditionnel monopole de l'Etat pour faire intervenir de nouveaux acteurs qui s'insèrent progressivement dans le champ public camerounais et s'imposent par leur activisme, rognant plus ou moins, le libre exercice de la compétence fiscale des autorités publiques. Il s'agit d'une part de groupes de type institutionnel (1) auxquels se joignent les groupes à caractère associatif (2).

1. La participation déterminante des groupes institutionnels publics : les relais gouvernementaux d'élaboration de la politique fiscale

126 Parallèlement à la production des normes fiscales propres aux institutions de l'appareil d'Etat, de groupes d'intérêts épars consacrent leur activité à la réflexion sur des choix fiscaux qui pourraient leur être favorables. Ces groupes exercent une influence remarquable dans les réformes intervenues au sein du paysage politico-économique depuis l'avènement de la crise des années 1980 et celui du pluralisme politique des années 1990. Par leur activité, ils incitent ou infléchissent les orientations gouvernementales en matière fiscale[214]. Les contrepoids aux décisions publiques ne sont plus l'émanation de la seule sphère privée, mais se recensent aussi à l'intérieur même de la sphère publique, laissant une forte impression d'émiettement accentué des sources habituelles de la politique fiscale.

127 C'est ainsi que dans le domaine de la politique fiscale d'incitation à l'investissement, la formulation des demandes des opérateurs économiques est effectuée à l'intérieur du Gouvernement par des ministères techniques chargés d'assurer la tutelle des secteurs d'activités concernés. Ainsi les réunions interministérielles convoquées à cet effet forment souvent le théâtre de discussions houleuses entre représentants du Ministère des Finances qui abrite l'administration fiscale et ces ministères techniques chargés de politique sectorielle. Ces derniers ont toujours une forte propension à encourager la création des mesures entraînant des dépenses fiscales tandis que la doctrine en vigueur au sein du fisc consiste à en limiter l'étendue. La position favorable à la démultiplication des mesures de faveur pour les contribuables s'inscrit très souvent dans le cadre des missions réglementaires dévolues à ce département ministériel et se porte à rebours des objectifs globaux de mobilisation optimale des recettes fiscales posées dans le cadrage budgétaire. Face au Ministère des Finances, le Ministère technique peut triompher lors des arbitrages effectués par les instances

[214] BIGOMBE LOGO (Patrice), *La fiscalité forestière décentralisée dans la réforme forestière camerounaise*, Terroirs, N°1-2, 2004, pp. 2003-233.

décisionnelles supérieures (Présidence de la République et Services du Premier ministre) et apparaître comme un groupe de pression intermédiaire au service des intérêts purement privés. La décision fiscale cesse dès lors d'être l'apanage du seul ministère des finances pour constituer un sujet à construction multipolaire au sein même d'un Gouvernement censé être le siège de la solidarité. L'exercice de la compétence fiscale de l'Etat devient un jeu d'affrontement entre plusieurs tendances qui laisse penser à une absence de cohésion entre les différents dépositaires de la puissance publique aux rationalités opposées.

128 De même, dans un environnement d'Etat décentralisé[215], de nouveaux groupes de pression publics voient le jour et s'activent à influencer par leur action, le processus de prise de décision en matière fiscale[216]. En effet, le transfert de compétences aux collectivités territoriales décentralisées devrait s'accompagner de modalités de financements adéquats pour une pérennité des régions et communes[217]. La fiscalité locale connait un essor remarquable eu égard à l'urgence d'une réforme allant dans le sens d'un meilleur financement des communes et des régions. Dans cette logique, les communes et communauté urbaines, les syndicats de communes, les associations de maires deviennent au Cameroun des groupes de pression qui sont appelés à influencer les décisions fiscales concernant le financement de leurs collectivités. Leur participation aux émissions radiotélévisées témoigne de leur volonté de faire prévaloir les intérêts de collectivités locales y compris ceux financiers et fiscaux notamment. Elles sont soutenues dans leur action par leur ministère de tutelle[218], dont les objectifs en matière fiscale tranchent nettement avec les projets émanant du ministère des finances, lesdits objectifs penchant beaucoup plus vers les aspirations des collectivités décentralisées. La politique fiscale structurelle qui est un impératif de développement se voit influencée en ce qui concerne son volet relatif à la décentralisation, par les acteurs de la démocratie locale. On observe un effet de curseur allant de la traditionnelle impulsion étatique vers une action locale de plus en plus dynamique en matière de contribution à la détermination des grandes orientations fiscales.

129 Par ailleurs, les options de politique fiscale prises par l'Etat du Cameroun ne relèvent pas toujours d'une inspiration des technocrates de l'administration fiscale habités par la

[215] Depuis la révision constitutionnelle de 1996, la République du Cameroun est un État unitaire décentralisé.
[216] ALTERNATIVES SUD, *Pouvoirs locaux et démocratie participative*, Vol. 4, 1997, p. 3.
[217] OLINGA (Alain Didier), *La régionalisation camerounaise en chantier. Acquis constitutionnels et perspectives* législatives, Juridis périodique, N°55, 2003, pp. 91-103.
[218] Au détriment du Ministère des Finances, le Ministère de l'Administration territoriale à travers sa direction des collectivités locales s'est constituée chef de file pour la conception, l'élaboration et le suivi de la loi portant fiscalité locale ; cette posture inhabituelle est justifiée par la volonté ce département ministériel d'orienter les dispositions fiscales dans un sens favorable aux collectivités décentralisées et surtout d'influencer au niveau de la représentation parlementaire l'adoption de la loi.

fonction financière de l'impôt et l'obsession pour une mobilisation optimale des recettes budgétaires. D'autres administrations publiques participent au jeu de la construction des orientations de politique fiscale. De fait, au Cameroun, le Ministère des Mines et la Société Nationale des Hydrocarbures (SNH) restent les maîtres d'ouvrage des mesures fiscales prises dans le cadre de la conclusion des contrats pétroliers bien que le Ministère des finances soit représenté au sein de Comité ad hoc chargé de plancher sur les questions relatives aux hydrocarbures[219]. Dans cet environnement, la SNH se présente dans une certaine mesure comme un groupe de pression proche des milieux pétroliers et porteur à la fois des intérêts de l'Etat mais aussi gardien de l'équilibre financier recherché par les investisseurs dans ce domaine[220]. Il s'ensuit une organisation du travail qui fait intervenir au sein de l'Etat en matière de définition des orientations fiscales, d'une part, la détermination du ministère en charge des finances soucieux d'optimaliser la rentrée fiscale, d'autre part, les autres entités publiques étant davantage préoccupées par les exigences d'incitations fiscales en vue de l'attractivité du territoire camerounais dans les domaines miniers et pétroliers.

130 La multiplication des sources de décisions fiscales se traduit aussi par l'activité des instances de concertation entre pouvoirs publics et secteur privé. Les nouvelles contraintes de la démocratie posent avec pertinence la question de l'action concertée entre la sphère publique et la sphère privée devenue plus exigeante encore. Ce mode de déploiement de l'action publique se traduit par la création d'instances de concertation et de dialogue propice à une gouvernance d'un type nouveau. L'une d'elles, parmi les plus anciennes est la Chambre de Commerce, d'industrie, des mines et de l'artisanat du Cameroun (CCIMA), qui, créée en 1921, est à l'instar des assemblées consulaires, un organisme consultatif représentatif des milieux d'affaires. Cette structure publique participe à l'organisation du Comité interministériel élargi au secteur privé au sein duquel des débats relatifs aux orientations de politique fiscale ont régulièrement cours. Dans le même ordre d'idées et en s'inspirant du modèle asiatique, le partenariat avec le secteur privé a vu naître le Cameroun business forum

[219] C'est le décret N°80/86 du 12 mars 1980 portant création de la société nationale des hydrocarbures (SNH) qui confie à cette société à capital public des prérogatives en matière de négociation des dispositions des contrats pétroliers Les administrations en charge des mines, des finances, de l'environnement, de l'industrie et du commerce sont représentées au sein de la Commission permanente de négociation des contrats pétroliers et gaziers pour plus de transparence et d'efficacité.

[220] Les multiples correspondances et comptes rendus de réunion entre la SNH et le Ministère de Finances au sujet des dispositions fiscales des contrats pétroliers attestent de l'influence cet établissement dans le processus décisionnel fiscal et relatif à ce pan d'activité. Gestionnaire des intérêts de l'Etat dans les contrats pétroliers et chargé du suivi du domaine minier national, cette société à capital public est devenue le chef de file de la partie camerounaise lors des négociations avec les investisseurs privés qui lui confèrent progressivement un rôle de médiation face aux administrations.

(CBF) comme nouveau cadre de concertation visant à assainir l'environnement des affaires et à rassurer les investisseurs ainsi que le Prime Minister foreign Investment council (PMFIC), instance consultative destinée à accroître le flux des investissements privés étrangers. L'intense activité menée par ces instances de concertation contribue à fournir aux autorités étatiques des pistes de réflexion sur les mesures économiques à prendre notamment en ce qui concerne les aspects fiscaux liés à l'amélioration du climat des affaires au Cameroun. C'est aussi le lieu pour les fonctionnaires de s'exercer au partage d'expériences et de bonnes pratiques en relation avec les experts du secteur privé proches des entreprises et autres investisseurs, créateurs de richesses.

131 Tous ces groupes de filiation publique participent de la dissémination des sources de décision fiscale et sont complétés dans leur action par la contribution non négligeable des groupes associatifs dont la vocation originelle est souvent la défense d'intérêts particuliers. Pourtant, cette constellation d'associations, embryon d'une société civile montante[221], née du nouveau contexte pluraliste participe à la rationalisation du processus décisionnel fiscal piloté habituellement par l'Etat[222].

2. L'apport décisif des groupements associatifs au processus décisionnel fiscal : un nouveau contrepoids à l'omnipotence de l'Etat

132 Après la crise économique qui se déclenche au milieu des années1980, le Cameroun expérimente à travers le plan d'ajustement structurel, les thérapies de la communauté financière internationale. Sous le choc, les prescriptions de bonne gouvernance sont servies au gouvernement qui, plus que par le passé, est appelé à impliquer la société civile dans le processus de décision politique et économique[223]. Dans ce contexte, l'association et la consultation des opérateurs du secteur privé devient une source de rationalisation du processus décisionnel en quête d'une plus grande efficacité et légitimité[224].

133 Dans l'élaboration de la décision fiscale, les organismes patronaux camerounais s'inscrivent en première ligne, compte tenu de l'importance des enjeux fiscaux dans la stratégie des entreprises. Les organisations syndicales se retrouvent en situation de quasi- absence dans l'animation du débat fiscal. Non seulement la question du prélèvement

[221] EBOUSSI BOULAGA (Fabien), *Société civile : du bon usage d'un slogan*, Terroirs, 2005, pp. 4-10.
[222] KAMTO (Maurice), *Les rapports Etat-Société civile en Afrique,* Revue juridique politique, indépendance et coopération, N°3 Octobre-décembre, Paris, Ediena, 1994, pp. 285-291.
[223] ABEGA (Séverin Cécile), *Société civile et réduction de la pauvreté*, Yaoundé, Clé, 1999
[224] ABE (Claude), *L'espace public entre le proche et le lointain : la construction de la civilité critique au Cameroun,* Thèse de doctorat, Université de Paris XIII, 2004.

fiscal ne se situe pas dans l'espace de la vocation première des syndicats, mais aussi le recul opérationnel de la dynamique syndicale camerounaise s'explique par une absence d'organisation et un délitement des leaderships[225]. C'est ainsi qu'en dehors de l'activité développée par l'organisation patronale appelée GICAM (groupement interpatronal du Cameroun), seul le SYNDUSTRICAM (Syndicat des Industriels du Cameroun) contribue aussi, en raison de sa forte vocation économique, à la défense des intérêts de ses membres sur le plan fiscal à travers des contributions permanentes à l'évolution ainsi qu'à l'amélioration de l'ordonnancement fiscal en vigueur. Ces groupements socioprofessionnels s'illustrent par leur partenariat avec les administrations fiscales et douanières qui développent des stratégies de communication visant à bousculer les acquis habituels en matière de mesures de politique fiscale.

134 Dans cette galaxie d'acteurs participant à la construction des choix fiscaux nationaux, les organisations patronales s'érigent en interlocuteurs privilégiés et en partenaires incontournables des pouvoirs publics. Le calendrier tenu à la Direction générale des impôts camerounaise pour l'élaboration en amont de la loi de finances prévoit des visites de travail préalables auprès des groupements patronaux et la consultation formelle de ces derniers sur le contenu des dispositions en projet. Une collecte des contributions des groupements patronaux est souvent organisée lors de la préparation de la loi de finances. Mais au sein même du patronat, on observe une dispersion qui tient compte des secteurs d'activités, même si les positions en matière fiscale semblent parfois fédérer ces organisations puissantes et rivales[226]. Malgré certaines divergences fondamentales entre les membres de ces groupements, une chose reste certaine, c'est leur positionnement comme forces de proposition et contrepoids face aux orientations faites par le gouvernement en amont de la loi de finances.

135 La segmentation de « la clientèle fiscale »[227] telle qu'elle ressort de l'organisation des services [228]fiscaux, semble actuellement se transposer sur le terrain des regroupements

[225]ABEGA (Sévérin Cécile)*, Le retour de la société civile en Afrique*, Presses de l'UCAC, Yaoundé, 2007.

[226] Les groupements associatifs les plus représentatifs participant indirectement et de façon déterminante au processus décisionnel fiscal au Cameroun sont le GICAM (Groupement inter patronal du Cameroun), le SYNDUSTRICAM (le syndicat des industriels du Cameroun), l'ONECCA (Ordre national des experts comptables du Cameroun), l'ONCFC (Ordre nationale des conseils fiscaux du Cameroun), le CAFCAM (Cercle d'affaires français du Cameroun), le GPP (Groupement des Professionnels du Pétrole), l'APECAM (Association des professionnels des établissements de crédit du Cameroun) et le GFBC (Groupement de la filière bois du Cameroun).

[227] La segmentation clients (*customer segmentation*), est un principe inspiré du marketing privé qui suppose un découpage d'un marché en groupes de clients distincts en fonction d'un ou plusieurs critères, ayants des façons de penser ou d'agir spécifiques, et pouvant potentiellement être la cible d'une politique de marketing. LENDREVIE (J), LEVY (J), LINDON (D), *Mercator, Théorie et nouvelles pratiques du marketing*, Dunod, 2009, p. 1203.

associatifs qui participent au processus décisionnel fiscal. Si les contributions les plus déterminantes émanent des groupements patronaux constitués par les dirigeants des plus grandes entreprises, des associations rassemblant des petites et moyennes entreprises émergent dans le paysage économique camerounais et essayent à leur manière d'influencer dans le sens de leurs intérêts, les orientations de politique fiscale prises par les pouvoirs publics[229]. La conséquence de ces propositions concurrentes est l'influence que le secteur privé, divers dans son agencement apporte à l'élaboration de la politique fiscale. Cette implication effective du secteur privé dans le processus décisionnel fiscal apparaît comme un des socles fondateurs d'une meilleure gouvernance fiscale.

B. Le système politique camerounais à la recherche d'une gouvernance fiscale cohérente

136 La fragmentation contemporaine des sources de la décision fiscale à l'échelon national contribue, comme on l'a soutenu, à l'évanescence du libre exercice ainsi que de la cohérence de la compétence fiscale des Etats. L'essoufflement actuel des instruments classiques de production des normes (le législatif et l'exécutif) se trouve contrebalancé par la montée en puissance des forces politiques (partis politiques, groupes d'intérêts), promptes à contribuer de manière déterminante à la définition de la politique fiscale. Ces influences au processus décisionnel politique au sein de l'Etat traduisent bien « cette logique que se construisent depuis environ un quart de siècle et sur la base de synergies nombreuses des réseaux financiers publics qui, si l'on regarde de près, ont parfaitement épousé la complexité, c'est-à-dire la multiplicité et l'interactivité des acteurs publics et privés »[230]. Effectivement, depuis la crise économique de la décennie 1980, le paysage politique camerounais a traversé des mutations de sa gouvernance fiscale[231] et la variété des acteurs publics et privés qui interviennent dans un tel processus décisionnel ne fait pas toujours l'objet d'une socialisation fiscale adéquate (1). En conséquence, la mise en place effective des conditions d'un Etat de droit pourrait faciliter

---

[228] Suivant le principe de la « segmentation de la clientèle fiscale », la gestion des contribuables s'effectue par type de clientèle notamment en service de grandes entreprises, services de moyennes entreprises et services pour les petites entreprises et les particuliers. A ce sujet, DUFANT (Thierry), « *La direction des grandes entreprises, in reformes au Minefi : adaptations ou mutations ?* » in RFFP, N°89 Février 2005, PP. 109-113.

[229] C'est le cas du MECAM qui regroupe les petites et moyennes entreprises et dont l'activisme sur le terrain de la contribution au processus décisionnel fiscal ne fait plus de doute eu égard à l'ouverture dont fait montre la Direction générale des impôts depuis quelques années vis-à-vis de la société civile en général et des organismes socioprofessionnels en particulier.

[230] BOUVIER (Michel)**, «** *Nouvelle gouvernance financière publique : grands enjeux de demain »*, RFFP, Spécial N°100, LGDJ, Novembre 2007.

[231] Pour M. Bernard CASTAGNEDE, l'expression politique fiscale est aujourd'hui concurrencée par celle, inspirée d'une démarche à l'œuvre dans l'ensemble du champ des politiques publiques, de gouvernance fiscale. Plus englobant poursuit-il, la gouvernance fiscale ne vise pas seulement le contenu des choix relatifs au dispositif d'imposition. Elle désigne aussi les conditions de leur élaboration, ou encore leur qualité formelle…CASTAGNEDE (Bernard), *La politique fiscale*, PUF, 2008 ;

l'une unicité conceptuelle de la politique fiscale dans un contexte marqué par le polycentrisme décisionnel (2).

1. La socialisation fiscale, pilier de la performance institutionnelle

137 La socialisation est un processus qui accompagne l'intégration des individus dans les lieux où s'échangent les connaissances sur le monde social et se construit l'identité, comme la famille, l'école, le monde du travail, la communauté religieuse ou les réseaux d'amis[232]. En matière fiscale, le constat est que les acteurs concernés par la prise de décision ne sont pas toujours au fait des subtilités propres au domaine complexe de l'impôt. L'exercice de la compétence fiscale de l'Etat peut s'en trouver vicié, voire écorné lorsque les institutions impliquées dans le processus de conception et de décision se sont insuffisamment ou inégalement approprié les enjeux.

138 Au niveau des structures décisionnelles à statut constitutionnel, les acteurs relevant de l'exécutif sont dotés de savoirs fiscaux issus de leur formation en tant que hauts fonctionnaires travaillant aux côtés de ministres. Le personnel de l'Administration fiscale et les conseillers techniques du Ministre des finances sont, dans la plupart des cas, des fiscalistes de profession, rodés à la haute administration. Au sein de la représentation nationale, les données diffèrent en raison du caractère politique du mode de recrutement qui ne se limite qu'au suffrage, chose qui rend incertaines aussi bien les compétences que les qualifications dont pourraient bien se prévaloir les représentants du peuple en matière fiscale. De surcroît, même si la pratique des « permanences parlementaires »[233] se diffuse progressivement, les députés, peu habitués aux dédales de la chose financière, budgétaire en général, fiscale en particulier, ne s'entourent pas toujours des meilleurs spécialistes en la matière. Le niveau de familiarisation avec les questions fiscales reste donc très faible au sein des instances décisionnelles formelles de l'Etat. Cette situation rend nécessaire le recours à l'expertise extérieure émanant des acteurs non investis formellement des prérogatives de contribution à la définition de la politique fiscale de l'Etat.

139 L'émergence d'une société civile dynamique et sa forte articulation au système politique n'ont pas suffi à accroitre la qualité du débat public sur la fiscalité et *in fine* de la

[232] NAY (Olivier), op cit, p. 75.
[233] La permanence parlementaire est une structure de cabinet composé d'un staff qui accompagne le député dans l'exercice de son mandat au plan administratif, logistique et intendance. La mise en place de telle structure d'accompagnement parlementaire permet au député de mettre à contribution plusieurs expertises dans l'accomplissement de ses missions.

décision fiscale au Cameroun. En effet, les composantes actives de cet embryon de société civile demeurent bien à la recherche d'une meilleure appropriation des questions économiques[234] en général et fiscales en particulier. Certes l'organisation interne de certains groupements patronaux réserve une structure spécialement dédiée aux questions fiscales, qui sert de laboratoire à idées pour les contributions à l'élaboration des positions concernant les prélèvements obligatoires. Mais pour les autres organisations dépourvues de ressources adéquates, il est difficile de se préparer à jouer effectivement le rôle de contrepoids face aux groupements patronaux beaucoup plus préoccupés par la défense de leurs intérêts propres. De même, dans cette galaxie d'organisations intervenant dans le processus décisionnel fiscal, se pose le problème de la représentativité, de la divergence naturelle des intérêts, toutes choses n'étant pas de nature à favoriser la cohésion des positions face à la machine administrative qui est au service de l'Etat[235].

140 Face à cette dispersion de la société civile devant les autorités étatiques, elle-même source de fragmentation des pôles de décisions politiques, les conditions d'une meilleure socialisation fiscale devraient être réunies. Au-delà de la dynamique propre aux cadres de socialisation fiscale que pourraient être l'école, les partis, les milieux professionnels, les réseaux associatifs, un accent pourrait être mis sur une communication adaptée[236]. Cette communication serait au centre des interactions entre tout individu, tout groupe public ou privé et le pouvoir politique dans la recherche des voies propices à une fiscalité en quête permanente de l'intérêt général. L'élaboration des grandes orientations de politique fiscale serait enrichie par des arbitrages issus d'une multitude de rationalités relevant à la fois du public et du privé. Il s'agit en fait « d'organiser la prise de décision fiscale, institutionnaliser les acteurs de la décision, maîtriser l'exercice du pouvoir fiscal en disciplinant l'environnement de la décision fiscale »[237]. Dans cet état d'esprit, promouvoir une nouvelle gouvernance fiscale, c'est reconnaître la nécessité de faire émerger de nouveaux principes et de nouvelles modalités de régulation pour faire face aux dysfonctionnements de l'action publique dans ce domaine. Cette nouvelle gouvernance appelle à cet effet, « un

[234] BANQUE MONDIALE : *Renforcer la collaboration entre la Banque mondiale et les organisations de la société civile : enjeux et options*, 2005. www.worldbank.org/civilsociety.
[235] On peut relever à titre d'exemple une indifférenciation fonctionnelle et d'objectifs qui existent entre le GICAM, le CCIM, le SYNDUSTRICAM, l'ASAC.
[236] M. André BARILARI considère à ce sujet l'instruction civique, la communication citoyenne et la communication institutionnelle comme des vecteurs de socialisation en matière fiscale. V. BARILARI (André), *Le consentement à l'impôt*, presses de sciences po, 2000.
[237] AMAVI KOUEVI (Gustave), *« Plaidoyer pour une géofiscalité en Afrique : éléments d'une nouvelle approche de la gouvernance économique et financière »*, in Revue de droit fiscal, 21 Juin 2007, supplément au n° 25, lexis Nexis, 2007 ;

développement de la participation de la société civile dans le processus de décision, un accroissement des contre-pouvoirs parlementaires et un renforcement de l'évaluation externe »[238].

141 Si cette suggestion trouve bien tout son sens dans le contexte français, elle serait davantage pertinente dans l'environnement sociopolitique du Cameroun au sein duquel l'Etat de droit tarde à s'imposer sur le plan fiscal.

2. L'Etat de droit, pierre angulaire d'une nouvelle gouvernance fiscale

142 La multi polarisation du processus de décision fiscale, partagée entre les acteurs publics et les acteurs privés, est une réalité très intensifiée depuis la crise des années 1980 et qui coïncide avec la libéralisation de la vie publique camerounaise au début des années 1990. On assiste depuis lors à une recomposition de l'espace politique camerounais caractérisé par « une consolidation plurielle du champ social » et « une prolifération des cadres d'action collective »[239]. Cette dissémination des acteurs formels et informels, remarquable dans le processus fiscal, ne peut nettement prospérer que si elle est raisonnablement encadrée par le droit[240]. En effet, dans la pensée juridique actuelle, l'Etat de droit suppose l'existence d'une hiérarchie des normes, la présence d'un ordre juridictionnel permettant le contrôle des lois et des règlements, et la garantie de l'égalité entre toutes les personnes (physiques ou morales) face au droit et aux institutions[241]. Le processus de démocratisation en cours au Cameroun depuis la décennie 1980 a fait connaître une promotion sans conteste de l'Etat de droit. Le phénomène peut même apparaître comme un slogan de propagande politique : « Tout Etat qui se respecte est désormais tenu de se présenter sous l'aspect avenant, de se parer des couleurs chatoyantes, de l'Etat de droit, qui est devenu un véritable standard international, auquel les Etats sont tenus de se conformer. Comme en témoignent une série de constitutions récentes, l'Etat de droit est devenu une référence incontournable, un des attributs substantiels de l'organisation politique, au même titre que la démocratie, avec laquelle il entretient des rapports complexes »[242].

---

[238] V. MESTRALLET (Gérard), TALY (Michel), SAMSON (Julien), *La réforme de la gouvernance fiscale,* LGDJ, 2005

[239] V. SINDJOUN (Luc), *« Le champ social camerounais : désordre inventif, mythes simplificateurs et stabilité hégémonique de l'Etat »,* in Politique africaine, *Le Cameroun de l'entre-deux*, Karthala, 1996, pp. 57-67.

[240] Lire PAMBOU TCHIVOUNDA (Guillaume), « *Le rôle de la société civile dans l'établissement de l'Etat de droit »,* Revue juridique et politique, N°2 2004, Ed. Juris africa, 2004 pp.142 et s.

[241] Nous parlerons d'Etat de droit fiscal pour relever l'idée d'une soumission de tous à la règle de droit dans le cadre des opérations fiscales ainsi que de l'activité du juge pour en assurer la garantie.

[242] V. CHEVALIER (Jacques), *L'Etat de droit*, Montchrestien, 5ème édition, 2010

143 Appliquée à la définition de la politique fiscale et au processus de décision complexe qui la sous-tend, la promotion de l'Etat de droit suppose une protection des citoyens face à l'arbitraire qui viendrait du législateur fiscal, quel qu'il soit[243]. L'action concertée des intervenants au processus d'élaboration des textes fiscaux devra être toujours passée au crible de la règle de droit. Dans cette perspective, les démocraties actuelles mettent en place des instances de justice constitutionnelle visant à assurer le contrôle de constitutionnalité des lois. En somme, l'action concertée entre l'Etat et la société civile n'est pas incompatible avec les exigences de l'Etat de droit sur le plan de la régulation des règles en gestation. L'expérience riche des juridictions constitutionnelles dans les pays occidentaux montre bien que des instances assurent bien une régulation constructive des contradictions entre institutions.

144 Intervenant dans le domaine de la politique bancaire, M. Célestin MONGA propose la réforme des organismes consultatifs et la constitutionnalisation des droits de la société civile[244] pour une meilleure participation de cette dernière dans le processus d'élaboration, de mise en œuvre et de contrôle de l'effectivité des lois. Pour cet auteur, il s'agit de définir de manière claire la société civile au Cameroun, d'énoncer le principe de la participation, de créer des passerelles entre la société civile et le Parlement et de réformer en profondeur les organismes consultatifs. Ces propositions visent entre autres la consolidation de l'Etat de droit au Cameroun et la valorisation des autres forces sociales détachées des luttes et des conquêtes pour le pouvoir politique.

145 A l'analyse, la réforme des organes consultatifs et de dynamisation de la société civile constitue effectivement un impératif en vue d'une participation de multiples acteurs sociaux à la rationalisation du processus décisionnel, particulière dans le domaine de la définition de la politique fiscale. Toutefois, pour théoriquement séduisante qu'elle puisse paraître, la constitutionnalisation des droits de la société civile semble être une entreprise dépourvue de pertinence opérationnelle dans le paysage politique camerounais. En effet, la Constitution de ce pays comporte un préambule qui affiche clairement des principes politiques et philosophiques, et inclut des déclarations de droits fondamentaux ayant valeur juridique, opposables aussi bien au législateur qu'au gouvernement. La constitutionnalisation des droits spécifiques à la société civile telle que préconisée par Célestin MONGA, viendrait alourdir le

[243] Il faut comprendre le législateur fiscal ici au sens le plus large de la juridicité comme le pensait EISENMAN c'est-à-dire ne pas prendre la loi stricto sensu au sens restreint, mais prendre en compte l'ensemble de la pyramide de l'ordre juridique susceptible de créer des normes de droit fiscal et passible de tous contrôles juridictionnels.

[244] MONGA (Célestin), *L'argent des autres, banques et petites entreprises en Afrique : le cas du Cameroun,* LGDJ, 1997.

dispositif qui, en dehors de son affirmation évidente par la loi fondamentale, connaît une consécration par diverses voies législatives[245]. En vérité, le tout n'est pas dans l'écriture d'une disposition dans un texte normatif, mais surtout dans l'appropriation des dispositions par les pouvoirs publics et l'ensemble du corps social. Le Cameroun fait office d'un cas d'école typique d'une absence d'application de textes de valeur supérieure quand bien même ceux-ci ne manqueraient pas de pertinence dans l'ordre juridique national. Dans ce pays, la forte inclinaison naturelle à l'élaboration textuelle de la règle de droit rivalise avec l'inclinaison pathologique à laisser lettre morte des dispositions normatives dûment consacrées[246]. Il apparaît dès lors évident que la constitutionnalisation des droits de la société civile ne soit pas en elle-même, une garantie de sa dynamisation. Enfin, l'octroi d'un statut constitutionnel aux droits de la société civile ferait perdre à cette dernière sa vocation originelle de contrepoids relevant des sphères économiques, sociales, religieuses, culturelles par opposition aux organes politiques régulièrement chargés de la conquête et de l'exercice du pouvoir. Il convient d'envisager un encadrement de la société civile en tant que force créatrice du droit dans le cadre d'un arbitrage sain du pouvoir politique[247]. En vérité, l'inefficacité de la société civile est aussi due à la prégnance de la bureaucratie administrative, sa captation caporaliste par l'Etat aux fins de contrôle politique des voies d'éventuelles dissidences.

146 Ainsi, la fragmentation des sources de décisions de politique fiscale et la nécessaire rationalisation du processus décisionnel y afférent appellent l'émergence des forces de contrepoids et d'arbitrage juridico-politique à l'instar des cours constitutionnelles. En effet, la justice constitutionnelle est consubstantielle au constitutionnalisme triomphant à nouveau sur le continent africain depuis l'effondrement dans la dernière décennie du XXème siècle des différents régimes autoritaires qui avaient fleuri au lendemain de la décolonisation[248]. Bien que consacrée par le constituant, cette instance n'est pas encore active au Cameroun en raison d'une absence de textes d'application nécessaires à son opérationnalisation. On observe aussi

[245] Loi de 1990 du 19 Décembre 1990 relative à la liberté d'association dont l'essence libérale de promotion des libertés individuelles et collectives est nette, en ce qu'elle soustrait la création et l'animation d'un regroupement de type associatif à quelque autorisation administrative, la faisant basculer au régime d'une simple déclaration.
[246]La constitutionnalisation de la décentralisation consacrée en 1996 n'a vu ses textes d'application pris qu'en 2002 ; Le conseil Constitutionnel inscrit dans le dispositif de la constitution n'a jamais vu le jour et la Cour suprême, instance au sommet des ordres juridictionnels administratif, judiciaire et financier continue d'assurer le rôle de l'instance chargée du contrôle de Constitutionnalité des lois.
[247] LAPOUSTERLE (Jean), *L'influence des groupes de pression sur l'élaboration des normes*, Dalloz, Paris 2009
[248] HOLO(Théodoro), « *L'émergence de la justice constitutionnelle* », in Pouvoirs N° 129, *La démocratie en Afrique*, Seuil, 2009.

en matière fiscale beaucoup d'obstacles pour l'usage de cet instrument de choix nécessaire à la réalisation de l'Etat de droit[249].

147 En tout état de cause, l'essentiel est dans l'appropriation, l'adaptation, de l'idée de gouvernance démocratique non seulement dans l'espace public camerounais, mais aussi son application dans le domaine de la fiscalité. Outre le respect des droits fondamentaux, ce mode de gouvernance suppose la construction de l'Etat de droit, la promotion du pluralisme politique, le pluralisme social avec le renforcement de la société civile et sa participation à la conduite des affaires. Une telle orientation renforcerait la capacité du gouvernement à faire de l'élaboration de la norme fiscale, une modalité extensive de sa recherche et de son renforcement de légitimité non seulement technocratique, mais surtout démocratique. Sur le plan de l'élaboration de la politique fiscale, le plus important ne se situerait pas à l'approche proclamatrice, mais dans la mise en application effective des orientations propres à la philosophie de la gouvernance démocratique.

[249] Le taux de saisine des juridictions inférieures (judiciaire et administrative) est insignifiant en matière fiscale. Il pourrait en être de même en matière de justice constitutionnelle.

148 Le libre exercice de la compétence fiscale de l'Etat camerounais est entamé par les malformations et les contrefaçons de son système politique qui continue de porter les séquelles historiques de son passé monolithique[250]. L'avènement du pluralisme politique des années 1990 et la crise économique survenue au milieu des années 1980, ont créé une situation d'atomisation des ferments d'une politique fiscale qui avait toujours été centrée sur le rôle moteur de l'Etat. Le système politique camerounais issu de la constitution de 1996[251], a dès lors enfanté de nouveaux acteurs issus de l'ouverture démocratique et enclins à bousculer l'ancien ordre fait du monopole étatique en matière d'impulsion décisionnelle au plan de l'élaboration des orientations fiscales fondamentales. L'Etat camerounais qui s'était endurci pendant les décennies 1960 et 1970 du fait du monolithisme politique va faire sa mue pour prendre en compte le nouveau jeu des acteurs issus du contexte d'ouverture démocratique de la fin des années 1980. Les réformes institutionnelles inspirées par les mutations sociopolitiques vont influencer le processus de décision de l'appareil étatique au plan budgétaire et fiscal. Pourtant, la dispersion des sources de la décision fiscale ainsi encadrée dans la dynamique du système politique, n'en demeure pas moins perceptible dans la sphère du système normatif caractérisé lui aussi par un éparpillement manifeste des instruments de définition de la règle de droit. La cohésion recherchée par l'Etat camerounais dans la dynamique institutionnelle et politique en matière fiscale épouse tout aussi bien la quête permanente d'une unicité conceptuelle du pouvoir normatif, dans un champ juridique désorganisé et particulièrement émietté.

[250] EBOUSSI BOULAGA (Fabien), *La démocratie de transit au Cameroun*, l'Harmathan, Paris, 1997.
[251] V. Propos introductif Alain ONDOUA, *La constitution camerounaise du 18 Janvier 1006, Bilan et perspectives*, Afredit, 2007.

CHAPITRE II

LE SYSTEME NORMATIF CAMEROUNAIS, PANACHAGE D'INSTRUMENTS JURIDIQUES PROPICES AU MORCELLEMENT DE LA DECISION FISCALE

149 Au Cameroun, les instruments de diffusion de la norme fiscale issue du politique se caractérisent par leur interaction, leur diversité et leur complexité[252]. Outre la dispersion des sources des décisions émanant des institutions politiques[253] et la diversité des acteurs impliqués directement ou indirectement au processus décisionnel, le système normatif offre une variété d'outils qui semblent travestir l'idéal d'unicité conceptuelle de la décision de politique fiscale. En effet, ce ne sont pas seulement les malfaçons du système politique camerounais qui participent à la régression du libre exercice de la compétence fiscale de l'Etat à travers la montée de nouveaux acteurs venant concurrencer les pouvoirs constitutionnels classiques. La mise en œuvre de la politique fiscale par l'usage d'instruments juridiques extrêmement diversifiés apparaît comme une source supplémentaire de fragmentation excessive du système fiscal de nature à exprimer l'absence d'unicité conceptuelle décelée malgré le rôle essentiel de l'Etat central dans le processus décisionnel au Cameroun. En effet, le système normatif camerounais qui prend racine sur la Constitution se caractérise par une hiérarchie d'instruments juridiques qui sécrètent des mesures de politique fiscale à des titres divers sans toujours rester conformes à la compétence du législateur posé explicitement par la loi fondamentale. Au plan de l'élaboration et la mise en œuvre de la politique fiscale, l'éparpillement normatif ainsi décrit doublé des malfaçons du système politique offre le tableau d'un Etat concurrencé ne maîtrisant plus comme par le passé le monopole des orientations et mesure concernant les prélèvements obligatoires. C'est ainsi qu'à côté d'un champ normatif fiscal essentiel, mais non codifié (Section II), trône une codification lacunaire vouée à une reformation permanente (Section I).

---

[252] La complexité souvent reprochée au système fiscal résulte de plusieurs caractéristiques, certaines dues à l'accumulation, au fil des temps, des mesures d'inspiration diverses, d'autres au souci de concilier, dans le même instrument, différents objectifs, parfois contradictoires, LE CACHEUX (Jacques), *Les français et l'impôt*, Odile Jacob, la documentation française, 2008. pp.111-113

[253] En tant que discipline, la doctrine appréhende les institutions politiques comme un « droit non juridique » se rapprochant davantage de la sociologie et de la science politique. Il convient ainsi d'analyser la décision de politique fiscale non seulement sous le prisme sociologique et politiste des institutions politiques mais aussi sous un angle purement juridique prenant en compte le système normatif camerounais et la matière fiscale MAUS (Didier), *Où en est le droit constitutionnel* ? in *Mouvement du droit public*, Mélanges en l'honneur de Franck Moderne, Dalloz, 2004. p.698.

Section I Le besoin de cohérence juridique des mesures de politique fiscale : une codification lacunaire

150 Les mesures de politique fiscale sont matérialisées dans les textes normatifs applicables sur l'ensemble du territoire national à la communauté des contribuables. L'un des véhicules des décisions de politique fiscale est incontestablement au Cameroun, le Code général des impôts issu de la fusion entre l'ancien Code des impôts et celui de l'Enregistrement[254]. Comme dans d'autres pays, et face à la menace de l'inflation normative[255], la codification a eu pour objectif de mettre de l'ordre de façon à faciliter un meilleur accès au droit[256] et à fournir aux contribuables, une plus grande sécurité juridique[257]. Pourtant les insuffisances de la codification faite par les légistes camerounais n'ont fait qu'altérer l'intégrité et la cohérence du processus décisionnel fiscal.

I. Un code fiscal à prédominance législative : le rassemblement des lignes directrices du système fiscal dans la loi

151 Le code fiscal camerounais en tant qu'instrument par excellence véhiculant les mesures stabilisées[258] de politique fiscale, contient en priorité des dispositions de valeur législative (lois et ordonnances), mais recèle accessoirement quelques textes réglementaires. La politique fiscale est constituée par des principes, ainsi que des lignes de force, qui sous-tendent le droit fiscal camerounais. La stabilisation textuelle de ces principes est un élément caractéristique du système fiscal camerounais dans la mesure où le décryptage de la politique fiscale se fait dans le temps par voie d'exégèse. Cet assemblage dépareillé contribue à la dispersion des sources formelles de la décision fiscale en droit camerounais avec pour conséquence logique, l'effritement de l'exercice de la compétence fiscale de l'Etat.

---

[254] La fusion des deux codes en 2002 fait suite au Cameroun à la fusion des anciennes administrations des impôts et celle de l'enregistrement intervenue en 1991. Il devenait non commode de conserver au sein d'une même administration l'utilisation de deux codes fiscaux. Cette mesure aura constitué une avancée considérable dans le sentier de la simplification et les bénéficiaires en sont les utilisateurs que sont les agents publics et les contribuables.

[255] L'inflation normative qui se traduit par un accroissement du volume du droit positif et de sa complexité, est très régulièrement dénoncée en France comme source d'instabilité de la règle de droit, de coûts indirects pour l'économie et la société et d'atteinte à la crédibilité de l'action publique. OCDE, *Mieux légiférer en Europe,* Etudes OCDE, 2010, pp.101-102.

[256] BECANE (Jean Claude), « *La loi »*, coll. Méthodes du droit, Dalloz, 1994

[257] En effet, la codification permet d'éliminer les incohérences et de souligner les lacunes du droit applicable en une matière donnée ; Elle assure la transparence et la sécurité des situations juridiques. BRAIBANT (Guy), « *La commission supérieure de codification »*, in *la codification*, Dalloz, 1996.

[258] La stabilisation des mesures de politique fiscale ne veut pas dire que ces dernières sont immuables mais que les changements intervenus se situent très souvent à la marge car il s'agit des lignes de forces du système fiscal.

A. La stabilisation par voie législative des grandes orientations de politique fiscale

152 Les grands traits de la politique fiscale au Cameroun sont matérialisés par des dispositions de valeur législative (lois et ordonnances) au sein du Code général des impôts. Il s'agit d'une formalisation des bases essentielles du système fiscal camerounais en vue de leur assurer cohérence, stabilité et lisibilité. Le regroupement des dispositions au sein du même document a ainsi pour objectif de matérialiser l'unicité de la vision de l'Etat en matière de politique fiscale. Pourtant, l'hétérogénéité des instruments juridiques peut laisser croire en une dispersion des normes matérialisant les mesures stabilisées de politique fiscale.

1. L'édiction de mesures de politique fiscale fondamentales par des outils législatifs

153 En vertu de la Constitution, l'impôt relève effectivement du domaine de la loi. Le principe de la légalité de l'impôt est reconnu dans le système juridique camerounais. Aux dispositions déjà stabilisées et incorporées dans le système fiscal, de nouvelles mesures intègrent chaque année le corpus légal par le truchement de la loi de finances. Dans un domaine aussi complexe et changeant que celui de la fiscalité, le principe de la cohérence commande que tous ces dispositifs soient inscrits dans une documentation unique, accessible et de consultation facile[259]. D'où l'attrait pour l'entreprise de codification communément partagé par les politiques et les juristes. Pour MM J.C. MARTINEZ et P. DI MALTA, « la codification est nécessaire pour la clarté et la sécurité, pour simplifier et garantir. Le contribuable peut ainsi connaître le droit applicable et bénéficier des garanties qu'il offre »[260]. Le code des impôts apparaît ainsi comme cet outil de mise en cohérence de dispositions éparses, rébarbatives dans leur quintessence et inconstantes dans leur essence. Ce document régulièrement mis à jour est la référence de tous opérateurs économiques et potentiels contributeurs dans le cadre de ses rapports avec l'administration fiscale. Instrument de droit fiscal et outil d'exposition des techniques fiscales, le Code des impôts n'est moins un document retraçant les grands traits de la politique fiscale du pays.

154 Au Cameroun et avant l'année 2002, les dispositions légales en matière fiscale se retrouvaient au sein de deux documents distincts : d'une part le Code général des impôts

[259] En France, « l'objectif de la codification qui doit être celui de la simplification et de la clarté afin de redonner au droit français sa crédibilité pour nos concitoyens la prépondérance qu'il a jadis occupée sur la plan international », COTTIN (Jean Paul), In *La codification*, BEIGNIER (Bernard), (Sous la dir.), Colloque organisé les 27 et 28 Octobre 1995, Toulouse. p. 4.
[260] MARTINEZ (Jean Claude), *Droit fiscal contemporain*, Litec, 1986, pp.188-191.

d'autre part, le code de l'enregistrement, du timbre et de la curatelle[261]. De même, ces deux pans relevant pratiquement du domaine de la fiscalité étaient administrés avant 1991 par deux services relevant du ministère chargé des finances. Non seulement cette présentation des textes constituait une source de tracasseries pour les contribuables, mais aussi le fait d'entreprendre des démarches administratives de même nature auprès de deux administrations différentes apparaissait comme un élément supplémentaire de lourdeurs bureaucratiques préjudiciables aux usagers. A la faveur de la fusion organique intervenue, l'urgence et le souci de simplification, ont amené les pouvoirs publics à opérer aussi une fusion des deux codes pour une unicité de la documentation fiscale[262] avec pour conséquence positive une unité de vue sur les grandes orientations de politique fiscale.

155 L'innovation majeure pour les codificateurs de 2002 est certainement l'introduction dans cet important document d'un livre de procédure fiscale (LPF) au sein de la partie législative du Code fiscal[263]. En effet, l'ancienne version dudit code ne faisait pas expressément et distinctement ressortir les dispositions régissant les aspects procéduraux de la loi fiscale notamment les questions d'assiette, de contrôle, de recouvrement et de contentieux. Il est apparu opportun de rectifier cette omission pour arrimer la relation fiscale à la nouvelle donne politique empreinte de plus de transparence, de démocratie et d'exigence pour l'Etat de droit. Pour afficher son importance, l'édition officielle du CGI laisse expressément paraître en une couleur différente les pages concernant le livre de procédures fiscales (LPF). Cette mutation est l'expression d'un changement d'option de politique fiscale en ce sens que la promotion des droits et la protection juridique des contribuables rentrent désormais dans le champ d'appréciation du pays en matière de bonne gouvernance. Même dans la terminologie, l'ancien assujetti est devenu un contribuable-citoyen, voire un client que l'administration devra traiter avec beaucoup d'égards.

---

[261] On peut relever que le maniement de plusieurs codes en matière fiscale n'est pas l'apanage du Cameroun. De 1948 à 1950, il existait en France, un Code de l'enregistrement, un Code général des impôt directs, un Code fiscal des valeurs mobilières, un code des taxes sur le chiffre d'affaires, un code de contributions indirectes et un code du timbre. Voir les développements LAMARQUE (Jean), NEGRIN (Olivier), AYRAULT (Ludovic), *Droit fiscal général*, Litec, 2009.

[262] L'instruction N°535/MINEFI/DI/LC/L du 16/09/2002 précisant les modalités d'application de la loi N°2002/003 du 19 Avril 2002 précise en introduction : « *La dernière édition du Code général des impôts date de 1973. Le souci d'actualisation, d'unification et de simplification a conduit à la mise sur pied d'un nouveau code regroupant les dispositions des précédents codes général des impôts, code de l'enregistrement, du timbre et de la curatelle, ainsi que celles des lois de finances postérieures* ».

[263] L'introduction d'un livre de procédures fiscales (LPF) dans le système camerounais participe du souci de simplification des procédures pour les contribuables énoncé régulièrement dans le discours politique. Il s'inspire du travail de refonte du Code français qui introduisait en 1981 un document clarifiant et simplifiant la présentation des textes relatifs au calcul, au contrôle et au recouvrement de l'impôt.

156 Par ailleurs, le nouveau code apparaît comme un outil de stabilisation des grands pans de la politique fiscale de l'Etat. Dans le paysage camerounais, c'est la structure fiscale d'ensemble qui connaît une certaine stabilité dans sa configuration. Ainsi à chaque nature d'impôt sont définies les règles d'assiette, les taux, ainsi que ses caractéristiques propres. On arrive ainsi malgré les adaptations respectives, à distinguer des impôts sur le revenu (IS, IRPP, TSR), des impôts sur la consommation (TVA, Droits d'accises, TSPP) ainsi que des impôts sur le capital. Le même niveau de stabilisation légale des règles par le code fiscal réside dans les dispositions relatives aux droits d'enregistrement qui tirent leur continuité voire leur rigidité des normes communautaires CEMAC[264] même si des réformes sont menées pour l'assouplissement des règles en la matière.

157 Pourtant, ce nouvel instrument qui s'inspire du modèle français de codification tout en s'en éloignant sous divers aspects[265], tranche avec les codes tels que conçus et élaborés par les pays anglo-saxons qui, fortement marqués par la volonté de recenser des problèmes fiscaux et leur trouver des solutions textuelles, ne s'empressent pas d'élaborer des règles ainsi que des principes à caractère général devant régir le prélèvement fiscal[266]. En effet, la présentation du document ne laisse point ressortir de traits distinctifs des parties législatives et réglementaires, structuration qui aurait en faciliter la consultation. La partie législative du code, bien que consacrant une stabilité de dispositions fiscales, constitue par le caractère de son organisation et l'ambigüité de sa présentation, une source aggravante d'éparpillement du dispositif mettant en cause, le souci de cohérence interne des mesures de politique fiscale. Ce brouillage de la présentation au sein du code ne favorise pas la cohésion des normes devant traduire un exercice de la compétence fiscale par les instances décisionnelles placées au niveau de l'Etat.

158 Malgré sa différence vis-à-vis de ceux élaborés par des pays étrangers, le Code camerounais a le mérite incontestable d'assurer la stabilité textuelle et la continuité de grands axes de politique fiscale ainsi que leur mise à jour au gré des lois de finances successives. La prolifération des textes législatifs soumis à « compilation, à décantation et à rédaction »[267] rend complexe l'idéal d'unicité conceptuelle propice à la lisibilité de la politique fiscale d'un Etat. L'édiction de mesures par voie d'ordonnances participe à l'aggravation de cette

[264] Acte 10/88 portant harmonisation des droits d'enregistrement, du timbre et de la curatelle en UDEAC ;
[265] Voir développements y relatifs infra B-1 de la présente Section
[266] Pour ce qui est du modèle allemand de codification, J.C. Martinez précise que contrairement au cas français, elle ne porte pas sur l'ensemble des impôts car presque chacun des impôts dans ce pays fait l'objet d'une loi distincte, de règlements et de circulaires particuliers. MARTINEZ J.C. P. DI MALTA, op cit. p. 111.
[267] MARTINEZ (Jean Claude), DI MALTA (Pierre), op. cit. pp.188-189.

impression de fragmentation des sources formelles de la politique fiscale en raison du caractère atypique de ces instruments de droit hérités du droit français.

2. L'édiction de mesures de politique fiscale par voie d'ordonnances : une incertitude sur l'autorité détentrice de la véritable compétence fiscale

159 L'éclatement du circuit de décision fiscale classique est aussi le fait de l'édiction régulière d'actes hybrides dans le système camerounais à savoir des ordonnances. Des mesures importantes de politique fiscale sont ainsi prises hors de la procédure législative ordinaire, celle qui produit en bonne et due forme des lois ordinaires ou des lois de finances. Cette pratique est un héritage de la Cinquième République en France par lequel la Constitution donne la possibilité au gouvernement de « légiférer » en lieu et place du Parlement en un temps précis et en des matières qui relèvent du domaine de la loi[268]. Sur le plan de l'exercice de la compétence fiscale, il s'agit d'un véritable dessaisissement de la représentation nationale d'une matière relevant de son domaine en vertu de la loi fondamentale, au profit de l'exécutif pour un moment donné. Malgré l'autorisation donnée par le Parlement, cette procédure alimente l'idée d'une altération du pouvoir de conception et d'élaboration des mesures de politique fiscale.

160 Très souvent les pouvoirs publics en sont arrivés à légiférer sous le sceau de l'urgence[269]. C'est ainsi que le gouvernement camerounais, dans le cadre de sa politique économique pouvait décider d'offrir aux investisseurs, des mesures de faveur et des incitations au moment de la crise survenu au milieu des années 1980. Dans cette optique, ont été introduites dans le Code général des impôts, l'ordonnance N°90/001 du 29 janvier 1990 créant le régime de la zone franche industrielle au Cameroun et celle N°90/007 portant code des investissements au Cameroun. Ces dispositifs relèvent de la génération des mesures d'incitations fiscales prises au plus fort de la crise économique pour rendre attractif le territoire camerounais à un moment critique de l'histoire de ce pays. Il s'agissait pour les pouvoirs publics de donner des signaux de crédibilité et d'attractivité aux investisseurs à travers l'octroi des avantages fiscaux dérogatoires du droit commun. Dans ce cadre,

[268] L'article 26 de la constitution camerounaise est une duplique de l'article 38 de la constitution française. Face à la prolifération des ordonnances, certains auteurs en arrivent à parler de véritables « lois administratives » car faites par le Gouvernement, par l'administration sans le législateur, n'utilisant pas nécessairement le langage du droit mais celui de l'administration donc administratives organiquement et matériellement. GAUDEMET (Yves), « *La loi administrative* », In Revue du droit public, LGDJ, N°1-2006, 2006, pp.66 et s.

[269] La législation sous pression est régulière dans le contexte politique camerounais en raison de la crise économique ambiante et le souci de respecter les prescriptions contraignantes des bailleurs de fonds internationaux sous l'égide de diverses conditionnalités.

l'altération de la compétence fiscale de l'Etat ne se situe plus seulement sur le terrain de l'instrument juridique utilisé à savoir l'ordonnance, mais aussi sur la limitation du pouvoir de prélever en raison de la mesure dérogatoire consacrée.

161 Si sur un autre angle, l'édiction des ordonnances se justifie souvent par la volonté gouvernementale de mettre en œuvre des projets à vocation structurelle, il n'en demeure pas moins que les mesures conjoncturelles peuvent être à l'origine de ce mode particulier d'édiction des actes normatifs. C'est la gravité et l'urgence d'une situation conjoncturelle qui appellent des mesures appropriées en réponse à une demande sociale. Ainsi, les mesures de défiscalisation des produits de première nécessité consacrées lors des émeutes de la faim appelaient en urgence une réponse gouvernementale à la grogne sociale de février 2008[270]. De fait ces « émeutes de la faim » faisaient suite au renchérissement des produits alimentaires sur les marchés ayant eu pour effet l'inaccessibilité des certaines couches sociales aux denrées alimentaires. Pour le gouvernement, il fallait dans l'immédiat favoriser l'accès des populations aux poissons, froments, riz, semences de riz, riz décortiqué, riz, blanchi ou semi-blanchi, riz brisure et farine de froment. En raison de la rigidité du calendrier parlementaire[271]et du caractère lointain de la prochaine échéance, l'exécutif a pris ses responsabilités en légiférant au plan fiscal par voie d'ordonnance.

162 Par ailleurs, c'est aussi par voie d'ordonnance que le gouvernement a procédé à un ajustement budgétaire le 15 septembre 2010[272]. Ce collectif budgétaire procédait de l'urgence d'une rectification des prévisions en matière budgétaire ainsi que d'une volonté d'actualisation et d'adaptation à l'environnement de crise à l'échelle internationale. De fait les prévisions budgétaires n'avaient pas tenu compte de la survenance des perturbations de l'économie mondiale et leur incidence néfaste sur l'exécution du budget. Une fois de plus, le gouvernement a pris ses responsabilités en procédant à un ajustement par ordonnance des chiffres inscrits en matière de recettes fiscales sur le budget initial voté par l'Assemblée nationale.

163 Bien qu'une fois ratifiées, les ordonnances aient force de loi, l'ensemble des dispositions fiscales éditées par ces instruments ne figurent pas dans la partie législative du

[270] C'est le cas de l'Ordonnance 2008/002 du 07 Mars 2008 portant suspension des droits et taxes de douanes à l'importation de certains produits de première nécessité.
[271] La représentation nationale camerounaise ne prévoit que trois sessions mensuelles par an, celles de Mars, Juin et Novembre.
[272] Par l'ordonnance N°2010/001 du 15 Septembre 2010 du Président de la République, l'Etat effectue un collectif budgétaire afin de réduire l'enveloppe initiale de FCFA 2570 milliards à FCFA 2520 milliards.

code camerounais. On se retrouve dans une situation de code des impôts dépourvu de certains textes essentiels pour la compréhension des lignes directrices de la politique fiscale camerounaise. Pourtant des pans essentiels de l'enjeu fiscal national ont été définis et précisés par le biais d'ordonnances ayant force de loi. Le positionnement épars des ordonnances en matière fiscale dans le système juridique ne favorise pas une captation adéquate ainsi que la consolidation pour une meilleure lisibilité de certaines normes du système fiscal dans son ensemble.

164 Les aspects législatifs de normes de politique fiscale traduits en lois ou sous la forme d'ordonnances intègrent bien le document de mise en cohérence qu'est le Code général des impôts. Mais la codification fiscale camerounaise demeure une entreprise inachevée dans la mesure où elle ne permet pas encore de répondre de manière efficace aux exigences de simplification et de présentation cohérente des dispositions fiscales destinées à l'ensemble des protagonistes du jeu fiscal. MM Pierre BELTRAME et Lucien MEHL relevaient déjà pour le déplorer la particularité de l'élaboration des codes en Afrique francophone, inspirés des codes français. Pour ces auteurs, « on a vu que les rassemblements de textes n'ont pas toujours abouti à des codes stricto sensu. Mais il s'agit, du moins assez souvent, de recueils de textes constituant, pour un impôt ou pour une catégorie d'impôts, un ensemble construit et assez régulièrement mis à jour par intégration dans les articles des dispositions modificatrices qui les concernent »[273].

165 L'œuvre codificatrice demeure ainsi un chantier d'amélioration visant à donner plus de lisibilité au support essentiel de diffusion des éléments majeurs de la politique fiscale de l'Etat camerounais[274]. Mais, les insuffisances conceptuelles du CGI renforcent l'idée d'une dispersion des éléments juridiques de formation d'un instrument cohérent de présentation des grands piliers de la fiscalité camerounaise. Cet assemblage documentaire gagnerait à viser le sens de l'exhaustivité en prenant en compte tous les textes concernés par le système fiscal tout en demeurant un outil de simplification, facile de consultation aussi pour les agents administratifs que pour les personnes privées. Tel pourrait être l'objet d'une entreprise vertueuse de recodification[275].

[273]BELTRAME (Pierre) et MEHL (Lucien), *op. cit*., pp.500-501.
[274] BECANE (Jean-Claude), COUDERC (Michel), HERIN (Jean-Louis), *La loi*, Dalloz, Coll : Méthodes du droit, 2010, pp. 1997-2007.
[275] GAUDEMET (F), *la codification, ses formes et ses fins,* in Revue juridique et politique, Indépendance et coopération, Ediena, 1986, pp. 239-260.

B. D'une codification lacunaire à une recodification: la réforme primordiale

166 Originellement, la démarche de codification a toujours été guidée par le souci de simplification du droit et la volonté de mise en cohérence des textes relevant d'une même matière[276]. Si la convergence quant à l'objectif à atteindre est réelle[277], les méthodes utilisées pour y parvenir semblent divergentes d'un contexte à un autre et les particularités de la codification fiscale à la camerounaise sont là pour le démontrer. Ces particularités permettent aussi de mettre en relief le caractère émietté des instruments d'expression des grandes orientations de politique fiscale dans ce pays à la tradition juridique de filiation française.

1. Les malformations du code fiscal camerounais

167 Le brouillage de la décision de politique fiscale se traduit par la dissémination réelle des instruments juridiques y afférents dans un cadre de codification assez particulier, semblant procéder d'une simple juxtaposition des textes existants. La codification est aussi un besoin de cohérence dans la présentation des textes concernés par un secteur d'activités. De plus, l'œuvre codificatrice est une affaire d'experts disposant des aptitudes appropriées en la matière. Cette option est davantage pertinente lorsqu'elle s'applique à un domaine aussi hermétique et changeant que celui de la fiscalité.

168 Au Cameroun, la codification fiscale a une présentation simple, voulue par les cadres de l'administration fiscale et approuvée par les députés de l'Assemblée nationale, aucune instance dédiée spécialement à la codification n'existant dans ce pays. Ainsi, le Code général des impôts n'a réservé de parties législative et réglementaire qu'en annexe du livre premier qui contient les impôts et taxes, du livre deuxième axé sur les procédures fiscales (LPF) et du livre troisième centré sur la fiscalité locale[278]. L'annexe I reprend des lois fiscales particulières tandis que l'annexe II renvoie juste à quelques textes réglementaires non exhaustifs. Ainsi le renvoi à la partie législative de quelques textes spécifiques de lois pourrait laisser croire que les dispositions contenues dans les trois livres non pas valeur de loi. Ce qui sur le plan des objectifs d'une codification, semble du fait de cette ambigüité produire un effet contraire à

[276] Dans sa décision *Codification par ordonnance* du 16 Décembre 1999, le Conseil constitutionnel français affirme que la codification répond à l'objectif de valeur constitutionnelle « d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi ».

[277] Ces objectifs sont multiples notamment une remise en en ordre du droit, le rassemblement et l'organisation des normes, la clarification et l'actualisation du droit, la mise en évidence des lacunes et imprécisions du droit, l'amélioration de la sécurité juridique. Voir en ce sens les développements de GRISTI (Eric), *La réforme de l'Etat,* Coll. Droit public, Vuibert, 2007, pp.424-428.

[278] Les dispositions relatives à la fiscalité locale sont issues non d'une loi de finances mais d'une loi ordinaire qui a été intégrée dans le corps du Code général des impôts : La loi 2009/019 du 15 décembre 2009 portant fiscalité locale.

celui recherché à savoir la lisibilité et la bonne présentation des textes fiscaux[279]. De fait, le lecteur attentif du code camerounais, épris de bonne légistique, comprendrait mal la pertinence du distinguo entre les textes législatifs et réglementaires plutôt en annexe du code que dans le corpus de ce document. Une présentation idoine serait de sortir cette distinction annexe et l'introduire dans le corps du Code général des impôts lui-même.

169 Sur la forme, et dans la tradition de la codification tirée du système normatif français, la disposition des différents textes obéit à une rigueur méthodologique[280] permettant de faire ressortir l'essence de chaque type de dispositions[281]. En effet, « l'identification de la nature juridique des articles d'un code se fait par une ou plusieurs lettres de référence placées avant le numéro. Ce sera « LO » pour une loi organique, « L » pour une loi ordinaire (éventuellement « O » pour une ordonnance, quoique cette indication soit sans intérêt après la ratification de l'ordonnance), dans la partie législative ; « R » pour les décrets en Conseil d'Etat et «D» pour les décrets simples »[282]. Cette présentation a le mérite de la clarté et de la précision quant à la nature ainsi que la valeur juridique du texte à consulter. Le Code des impôts apparaît ainsi pour le lecteur un outil de facilitation propice à une meilleure intelligibilité des normes fiscales ainsi qu'un instrument de captation rapide des grandes orientations de politique fiscale.

170 Ce n'est malheureusement pas l'orientation qu'ont choisie les légistes camerounais de 2002 qui n'ont respecté le souci d'identification qu'en ce qui concerne exclusivement les dispositions du livre des procédures fiscales (LPF) dont l'originalité repose essentiellement sur le fait que chaque article est dûment précédé par la lettre « L », qui dans le système français précède les textes de lois. Les autres dispositions qu'elles soient législatives ou réglementaires, ne se font identifier, pour ce qui est de leur nature juridique, par aucune lettre de l'alphabet[283]. Les juristes camerounais n'ont pas été habités par le souci de reconnaissance de la nature

[279] Contrairement à certains pays avancés, le Cameroun ne dispose pas d'un cadre institutionnel de référence en matière de rédaction des textes normatifs et de codification. Ce vide pourrait bien être comblé par l'élaboration d'une circulaire gouvernementale en la matière. C'est le cas de la circulaire du 30 Janvier 1997 relative aux règles d'élaboration, de signature et de publication des textes au journal officiel et à la mise en œuvre des procédures particulières incombant au Premier ministre.

[280] L. LABETOULLE (Daniel), *Guy BRAIBANT et la Codification*, In *Guy BRAIBANT, Juriste et citoyen*, Dalloz, 2011, pp.211-224.

[281] Pour des développements sur la méthodologie de la codification à droit constant avec implication du secteur privé, MAUGÜE (Christine), COURREGES (Anne), *La méthode et le processus de recodification*, in AJDA, N°16/2008, 28 Avril 2008, Dalloz, pp. 842-850.

[282] Pour des précisions V. DOMINIQUE (Rémy), *Légistique, l'art de faire les lois,* Romillat, 1994.

[283] Selon la circulaire française du 30 mai 1996 relative à la codification des textes législatifs et réglementaires, la codification a pour objet à la fois de classer les textes dans un sens logique d'où l'importance du plan de code et de renseigner l'usager sur la valeur législative ou réglementaire de chacune des dispositions conformément à la répartition des domaines respectifs prescrits part la constitution notamment « LO » pour les lois organiques, « L » pour les lois, « R » pour les décrets en Conseil d'Etat et décrets simples, « A » pour les arrêtés.

juridique du texte inclus dans le Code mais davantage par la volonté de mettre en relief l'avènement du livre de procédures fiscales qui constituait l'innovation majeure issue du nouveau code.

171 De même, outre une absence d'exhaustivité dans le recensement des textes réglementaires, le code fiscal camerounais dans sa partie dite « réglementaire » fait coexister décrets, arrêtés, circulaires et instructions en matière fiscale, faisant ainsi persister la confusion entre textes normatifs et textes non normatifs, « dispositions impératives et dispositions non impératives »[284].Il eut été plus cohérent de ne ressortir que les textes règlementaires de valeur supérieure que sont les décrets et arrêtés de valeur normative ou élaborés en application de dispositions législatives et réserver une place aux instructions et circulaires dans le cadre d'une documentation fiscale spécialisée afin de prétendre à l'exhaustivité. Une telle approche allégerait davantage ce code pour en faciliter la consultation et par ricochet assurer une bonne lisibilité des mesures de politique fiscale. Cette approche ordonnée ouvrira une classification des textes suivant leur valeur juridique respective et en faciliter la compréhension par les parties prenantes du jeu fiscal, car « la codification à droit constant implique le respect du principe de la hiérarchie des normes »[285].

172 Cette juxtaposition des textes fiscaux sans véritable cohérence logique n'est que de nature à renforcer l'idée de dispersion des instruments supports des mesures de politique fiscale et demeure source d'inintelligibilité de la décision fiscale. La cohérence des mesures de

[284] A notre avis et en bonne légistique, les circulaires et instructions devraient être écrite avec précaution aux fins d'éviter voire réduire toutes incursions dans le domaine des actes purement normatifs que sont les actes législatifs et réglementaires. Le travail de fond en amont et en termes de prévention serait fait ex ante et de manière plus efficiente alors que le recours à la sanction juridictionnelle serait couteûx pour la mise en œuvre d'une politique par le travail administratif. Dans le contexte français et après la distinction longtemps admise par la jurisprudence du Conseil D'Etat sur les circulaires réglementaires et celles non réglementaires par la décision Institution Notre-Dame du Kreisker (Ass. 29 Janvier 1954), la haute juridiction en est arrivée à distinguer depuis 2002, les dispositions impératives des dispositions non impératives en ce qui concerne les mesures interprétatives d'ordre intérieur ainsi que la recevabilité de leur invocation lors d'un recours parce que faisant grief. (Sect. 18 Déc. 2002 Dame Duvignères). Mais en l'état actuel des solutions juridictionnelles, il apparaît que la distinction entre l'interprétatif et le réglementaire n'a pas été strictement abandonnée car malgré l'innovation que constitue les effets de la jurisprudence Duvignèrres, celle-ci ci ne s'écarte pas en tout points de la décision Notre Dame du Kreisker. En fait l'expression de « disposition impérative à caractère général » retraduit la complexité de la notion d'interprétation administrative et introduit de nouvelles variables dans l'analyse juridique des circulaires administratives. En attendant que la jurisprudence administrative camerounaise ne se prononce, il est prudent pour le rédacteur des textes fiscaux d'amorcer sa tâche avec rigueur et précision. Voir la chronique KOUBI (Géneviève), « *distinguer « l'impératif » du « réglementaire » au sein des circulaires administratives »*. In Revue du droit public, N°2, LGDJ, 2004, pp. 500-544.

[285] CAMGUILHEM (Anne Marie), PEYLET (Roland), LALLET (Alexandre), LAMBOLEZ (Fabienne), « *La codification du droit des transports au regard de la hiérarchie des normes »*, AJDA, 25 avril 2001, Dalloz, 2011, pp.836-842, Dans cette perspective, le Conseil constitutionnel français a fixé les principes devant guider les ordonnances de codification, en ce qui concerne la mise en œuvre des modifications rendues nécessaires pour assurer le respect de la hiérarchie des normes et harmoniser l'état du droit. Décision N°99-421 DC du 16 décembre 1999.

politique fiscale viendrait sûrement de la mise en agenda du chantier d'un renouvellement de la codification fiscale[286]. Cette approche apportera plus de cohésion à l'exercice par l'Etat de sa compétence fiscale.

2. Une recodification fiscale rénovée : condition nécessaire à la présentation cohérente des mesures de politique fiscale

173 Depuis l'année1973, le système fiscal camerounais est régi par le Code général des impôts auquel était accompagné d'un code de l'enregistrement, du timbre et de la curatelle[287]. Après la fusion entre les administrations des impôts et celle de l'enregistrement en 1991, les pouvoirs publics camerounais ont entrepris de fusionner les deux textes en 2002, et ont donné naissance au nouveau code. Le résultat de ce projet a reçu un écho favorable de la part des protagonistes du jeu fiscal notamment l'administration et le secteur privé. Mais l'entreprise codificatrice n'a pas réglé totalement la question de l'organisation du droit applicable en matière fiscale. « Malgré la vision totalement théorique des promoteurs de la codification comme remède aux maux dont souffre le droit en général et parmi lesquels l'ignorance de ce droit, force est de constater que les codes ne se font pas *ex-nihilo*. Mis à par son caractère de légalité unifiée par rapport à la légalité éparpillée qui la précède, le code fiscal peut être contaminé par de nombreux défauts qui caractérise la législation d'origine »[288].

174 Ce travail qui s'inscrivait dans la piste d'une codification à droit constant[289] aura constitué une avancée sérieuse dans l'œuvre de simplification et de facilitation de l'accès à la loi fiscale pour une relation plus apaisée avec les contribuables. Dans le même sens, le codificateur camerounais de 2002 a introduit un livre de procédures fiscales afin de prendre davantage en compte les droits et garanties des contribuables en matière de déclarations, de

[286] V. CABRILLAC (Rémy), *D'un code à l'autre, les difficultés*, in *De code en code*, Mélanges en l'honneur du doyen Georges WIEDERKEHR, Dalloz, 2009, pp.53-64.

[287] Au Cameroun, le choix du législateur est de réserver la gestion des biens sans maîtres à l'administration fiscale dans le cadre de la curatelle. Les textes régissant de domaine sont intégrés dans le code général des impôts.

[288] Ces appréhensions sont partagées par de nombreux juristes qui voient bien en l'œuvre codificatrice, une entreprise de remise en cause permanente. MESSI (Maximilien), *« nul n'est censé ignorer la loi fiscale »* Tome I « *La recherche de la règle applicable »*, l'harmattan, 2007. Ainsi « Toute codification, même si elle opère après son adoption, une cristallisation du droit existant, ne peut arrêter indéfiniment le cours du temps ; les plus splendides monuments ont besoin de ravalement voire de restauration ; les recodifications sont indispensables à l'avenir des codes » CABRILLAC (Rémy), « *D'un code à l'autre, les difficultés d'une recodification* », in *De code en code*, Mélanges en l'honneur du doyen Georges WIEDERKEHR, Dalloz, 2009, pp. 53-63.

[289] Suivant la circulaire du 30 Mai 1996 susvisée, le principe du droit constant suppose la présentation des textes dans leur rédaction en vigueur au moment de la codification sans mêler à cet effort une réforme de fond du droit. Ce droit constant appelle donc une compréhension et une cohérence des textes codifiés, un toilettage des textes en extirpant les mots désuets, une constatation des abrogations et des caducités, une consécration du principe de la hiérarchie des normes juridiques.

contrôle, de recouvrement et de contentieux. Ces soucis des codificateurs camerounais auront constitué des avancées sérieuses au plan de la mise en place d'un outil de simplification et de vulgarisation des normes de politique fiscale.

175 Mais tous ces acquis demeurent insuffisants dans un environnement juridique, économique et social marqué de façon extraordinaire par le désir de changement, l'imprévisibilité, et une demande citoyenne beaucoup plus accrue[290]. La loi fiscale doit, en raison de sa complexité supposée ou avérée, s'adapter aux exigences citoyennes de son environnement afin d'accéder au besoin d'efficacité et d'acceptabilité dont elle a vocation aujourd'hui. Depuis le XIX Siècle, des auteurs comme Jérémy Bentham émettaient déjà le vœu de voir toute codification faire l'objet d'un processus de changement continu pour à la fois rendre compte du changement social et le conduire[291]. La codification camerounaise de 2002 est allée dans ce sens et peut valablement être considérée comme un acquis dans l'œuvre de simplification du droit fiscal et de rationalisation de la présentation des lignes directrices de la politique fiscale.

176 A l'examen du Code fiscal camerounais, et pour une meilleure lecture des mesures de politique fiscale, des changements pourraient bien être orientés vers une redéfinition du périmètre de codification en faisant ressortir l'ensemble du droit, des matières concernées pour en faciliter l'accessibilité. A cet effet, un travail préalable de diagnostic pourrait être entrepris qui verrait impliqués, tous les acteurs majeurs du processus fiscal relevant du public et du privé, du politique et de la société civile. Il s'agit de faire le constat collectif des défaillances du code actuel, lui assigner des objectifs et l'adapter à la demande des intervenants de la chaîne fiscale en apportant un apaisement face au sentiment d'insécurité juridique[292]. Ce travail de diagnostic préalable serait d'une importance capitale dans la mesure où il contribuera à assoir une approche commune de la problématique de la codification et permettre une approche participative nécessaire au renforcement de l'efficacité des mesures à prendre.

177 Après cette mission d'amont, une instance permanente à l'instar de la Commission supérieure de codification française prendrait le relais de la nouvelle codification du système

[290] Depuis l'année 1991, les revendications citoyennes se sont multipliées dans tous les pans de la vie sociale camerounaise. Le monde économique n'est pas resté en marge de ce mouvement et tous les cadres de concertation ont vu émerger des revendications des acteurs aspirant à un meilleur traitement sur le plan fiscal.
[291] Citée par M. Philippe MALAURIE, In *La codification,* rapport de synthèse, actes du colloque organisé les 27 et 28 Octobre 1995 par l'ordre des avocats du barreau de Toulouse et l'institut d'études judiciaires de la faculté de droit de Toulouse, Dalloz, 1996.
[292] Voir à ce sujet, CABRILLAC (Rémy), *Les codifications*, Collection droit, éthique et société, PUF, 2002

fiscal afin de contribuer à la lisibilité ainsi qu'à l'intelligibilité de la politique fiscale d'ensemble[293]. En effet, la dispersion institutionnelle dans la rédaction des textes normatifs ne milite pas en faveur d'une approche cohérente de codification fiscale. Pour le moment le travail de codification s'effectue au sein des administrations ayant leurs propres missions et ne disposant pas toujours de l'expertise appropriée. De même, rendu à l'Assemblée nationale, seul le fond des textes intéresse les parlementaires, les questions de la pertinence ainsi que de la qualité de la codification restant mises de côté. Une nouvelle division du travail est souhaitable pour mener à bien une codification à droit constant. La création d'une structure spécialisée en la matière ne serait pas de trop au regard de l'importante de l'œuvre codificatrice dans le processus de clarification et de simplification des normes de politique fiscale.

178 En tout état de cause, le processus d'élaboration des textes fiscaux souffre d'une absence réelle de coordination et de méthodologie propre à améliorer la qualité et la cohérence des codes et des lois[294]. La conséquence de ce déficit institutionnel est cette insuffisante intelligibilité des textes fiscaux toujours décriée par les acteurs du processus fiscal camerounais.

II. L'intelligibilité relative du droit fiscal : un frein au bon exercice de la compétence fiscale de l'Etat

179 Le morcellement de la décision fiscale telle qu'observé de par l'éparpillement des instruments qui la porte, entraîne à la fois des vices liés à l'instabilité, à l'absence de clarté des dispositions qui viennent aggraver des insuffisances dans l'encadrement du processus d'élaboration des textes relatifs à l'impôt. Malgré les avancées par la codification sur le terrain de la présentation des textes, le contenu des dispositifs fiscaux demeure un champ d'inintelligibilité et d'imprécision pour les destinataires des prélèvements obligatoires[295]. A la multiplicité des instruments juridiques s'ajoute une complexité interne des textes qui entame la lisibilité des mesures de politique fiscale, brouillant ainsi le bon exercice de la compétence fiscale de l'Etat camerounais.

---

[293] BRAIBANT (Guy), « *Codifier : pourquoi ? Comment ?* », In Revue française d'administration publique, N°73, 1995, p.127.

[294] GUTMANN (Daniel), *L'objectif de simplification du langage législatif*, in MOLFESSIS. Nicolas. (Sous la dir.) Les mots de la loi, Economica, Coll : Etudes juridiques, 1999, p. 76 et s.

[295] La connaissance de la loi fiscale n'est véritablement pas une entreprise aisée comme le précise M. MATTHIEU (Jean Luc), *La politique fiscale,* Economica, p.37.

A. La lisibilité relative des mesures de politique fiscale

180 L'illisibilité des mesures de politique fiscale au Cameroun se manifeste par des dispositions en proie à l'instabilité mais, parfois à leur manque de clarté. Aux côtés d'une codification lacunaire qui ne facilite pas toujours un accès aisé aux normes fiscales, le contribuable camerounais se trouve confronté à des dispositions juridiques difficiles à déchiffrer en raison d'un embrouillamini normatif fragilisant l'exercice de la compétence fiscale de l'Etat.

1. Des mesures de politique fiscale en proie à l'instabilité

181 La crise du bon exercice de la compétence fiscale de l'Etat camerounais se traduit par un manque de lisibilité des choix fiscaux dû à l'instabilité chronique de certaines mesures. Le phénomène très ancien[296] et fréquent en matière fiscale, n'est pas une réalité propre au seul paysage administratif camerounais. De fait, l'un des critères de la bonne gouvernance fiscale est la stabilité des mesures de politique fiscale qui garantit une sécurité juridique des contribuables[297]. La stabilité des mesures de politique fiscale est un gage pour la décision d'investir ou de réinvestir dans la stratégie des entreprises[298] parce les prélèvements obligatoires sont un enjeu capital pour les agents économiques. L'instabilité des mesures de politique fiscale ne favorise pas l'élaboration des plans d'investissement se projetant sur le long terme dans la mesure où les opérateurs évitent en général la gestion de l'incertitude et préfèrent ainsi une maîtrise des variables économiques pour le présent et le futur.

182 Depuis la fin de la décennie 1980, l'un des champs de politique fiscale le plus instable est celui des régimes fiscaux incitatifs caractérisé par l'existence des exonérations, des exemptions et autres avantages dérogatoires du droit commun[299]. Dans ce domaine, les modifications interviennent chaque année au gré des discussions précédant l'élaboration de la loi de finances et en fonction de l'activisme de groupements socioprofessionnels qui agissent en véritables professionnels de l'influence. Les changements qui interviennent constituent non seulement la preuve du manque de pertinence des mesures de faveur prises antérieurement,

[296] Lire des développements plus anciens LAUFENBURGER (Henry), *Economie du système fiscal français national et local*, Traité d'économie et de législation financière, recueil Sirey, Paris, 1954, pp.41-114.
[297] Certains auteurs déplorent cette instabilité en termes de « frénésie législative » et suggère « un équilibre entre l'impossible immobilisme et la nécessaire adaptabilité de la règle », MESTRALLET (Gérard), TALY (Michel), SAMSON (Julien), *La réforme de la gouvernance fiscale*, LGDJ, coll. Système, 2005.
[298] ESSAGA (Victor Stéphane), *La clause de stabilité fiscale dans les contrats pétroliers au Cameroun*, Mémoire DESS en administration fiscale, Université de Douala, 2005/2006.
[299] Il convient de relever le régime des avantages fiscaux n'émane pas d'un texte unique ou particulier mais de plusieurs catégories d'actes normatifs qui traduisent aussi un émiettement sans cohérence de la politique des dépenses fiscales.

mais aussi la traduction concrète d'une administration ne maîtrisant pas les leviers de la politique fiscale menée. Le pilotage de la politique fiscale semble depuis de nombreuses décennies se faire sans boussole réelle en raison de cette impression effective d'instabilité chronique[300].

183 En dehors de la sphère des mesures fiscales de faveur, certaines impositions ouvrent aussi un champ favorable à une instabilité qui pourrait constituer une source d'inintelligibilité de la politique fiscale. Au Cameroun et pendant la crise survenue depuis les années 1980, le modèle d'imposition de la dépense est passé de l'impôt sur le chiffre d'affaires intérieur (ICAI) à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) avec une transition de cinq ans par la taxe sur le chiffre d'affaires (TCA). Cette réforme aura été un champ majeur d'instabilité fiscale eu égard aux changements intervenus[301]. Bien qu'elle fût nécessaire pour la modernisation du système fiscal global, la conduite d'une telle réforme a été un chantier rude en termes d'accompagnement du changement. Beaucoup de contribuables ont de la peine à s'adapter, voire s'ajuster à ces innovations qui semblent ne pas toujours être conçues en leur faveur, mais plutôt pour des exigences au profit des seuls pouvoirs publics soumis aux conditionnalités des bailleurs de fonds internationaux.

184 L'instabilité fiscale traduit ainsi une fébrilité dans l'exercice de la compétence fiscale des Etats qui ne présentent plus une ligne de conduite rassurante pour les intervenants au jeu fiscal. On observe dès lors une contradiction entre plusieurs textes durant une certaine période ainsi que des revirements spectaculaires en ce qui concerne les dispositions des lois de finances ainsi que des positions de doctrines administratives[302].Ces revirements peuvent s'expliquer par le contexte ambiant de crise qui semblait mettre aux autorités publiques un supplément de pressions en raison de la nécessité d'apporter des solutions immédiates à la problématique d'assainissement des finances publiques avec un accent particulier sur la modernisation du système fiscal.

185 Cette instabilité fiscale concerne aussi au Cameroun, le domaine des législations demeurées lettre morte après une forte publicité de leur entrée en vigueur. Encre qui concerne la fiscalité du patrimoine, la taxe sur la propriété foncière était avant la loi de finances 2008,

[300] Lire CASTAGNEDE (Bernard), « *Comment agir sur l'économie par l'impôt : les nouvelles méthodologies de la politique fiscale »*, In Revue politique et parlementaire, N°1037, 2005, pp.27-32

[301] La TVA (Taxe sur la valeur ajoutée) qui entre en vigueur en 1999 remplace la TCA (Taxe sur le chiffre d'affaires) instituée en 1995 en remplacement de l'ICAI (Impôt sur le chiffre d'affaire intérieur).

[302] Les dispositions relatives aux exonérations en matière de TVA connaissent une instabilité au gré des différentes lois de finances de l'année et la doctrine administrative y afférente demeure très instable dans ses lignes.

assise sur la superficie. Les observateurs de la scène fiscale notaient pour le déplorer, l'injustice et l'étroitesse de l'assiette d'une imposition assise sur la superficie. Dès l'introduction d'une assiette sur la valeur, des réticences se sont fait ressentir au niveau de certains regroupements socioprofessionnels ainsi qu'au niveau des populations aisées. En conséquence, cette mesure a de facto été mise en veilleuse sans qu'aucun instrument législatif, en raison du parallélisme des formes, ne soit pris pour rapporter cette nouvelle orientation de politique fiscale[303]. C'est là un cas typique de vulnérabilité du législateur fiscal et une incapacité de la machine administrative à opérer de telle sorte que force reste effectivement à la loi. Ces tergiversations des pouvoirs publics à aller dans le sens d'une orientation de politique fiscale conduisent à une instabilité des mesures législatives propices à l'émergence d'un système fiscal juste et efficace. Les pouvoirs qui ont en charge le pouvoir de légiférer se retrouvent fragilisés dans leur mission et s'exposent aux critiques des acteurs du secteur économique privé ainsi que de la société civile. Ces derniers acteurs s'érigent progressivement en co-législateurs fiscaux dans l'espace public camerounais en raison de l'approche participative désormais ancrée dans le système de production des normes.

186 L'instabilité des mesures législatives qui plombe l'exercice de la compétence fiscale de l'Etat, est un handicap sérieux à la bonne conduite de la politique fiscale. Cette situation fustigée par les observateurs de scène politique camerounaise est aussi aggravée par des reproches faits sur l'absence de clarté de certaines dispositions fiscales importantes contenues dans les textes en vigueur.

2. L'absence de clarté de certaines dispositions fiscales : un motif d'exposition aux remontrances du secteur privé

187 La promotion du civisme fiscal qui se présente comme un axe majeur de la politique fiscale au cours des dernières décennies[304], place la clarté des textes normatifs au rang des

[303] Cette expérience atteste avec pertinence la fragilité de la règle de droit en général et en particulier de la loi fiscale qui, bien que formellement promulguée, peut demeurer lettre morte en raison des réticences des acteurs concernés, tant du public que du privé.

[304]La mission de l'Inspection Générale des Finances (Mission Lépine 1999) a été frappée par l'utilisation constante de la notion de « *respect volontaire et spontané* » de la loi fiscale («*compliance*» en anglais, «*cumplimiento»* en espagnol), dans la quasi-totalité des administrations fiscales visitées dans certains pays de l'OCDE. Cette notion permet de faire une distinction très nette, et qui emporte de multiples conséquences, entre les contribuables qui respectent la loi fiscale, et ceux qui ne la respectent pas. Cette distinction, basée sur une analyse économique et statistique du comportement des contribuables, a amené en effet les administrations fiscales à se rendre compte que l'acceptation volontaire et spontanée de la loi fiscale par le plus grand nombre des contribuables («*voluntary compliance*») est aussi, voire plus importante que les activités répressives (contrôle fiscal notamment) pour assurer un rendement convenable de l'impôt. Cette nouvelle orientation a d'ailleurs amené de nombreuses administrations fiscales substituer à une culture ancienne de suspicion vis-à-vis de

priorités stratégiques[305].Seulement, la rédaction des textes de politique fiscale n'offre pas toujours les minima de clarté aux lecteurs et utilisateurs pourtant mus par la volonté d'accéder aisément aux dispositions qui régissent les prélèvements obligatoires[306]. Dans un pays comme le Cameroun, la pratique en vigueur veut qu'après la promulgation de chaque loi de finances, l'administration en explique et en explicite le contenu au travers de l'édiction d'une circulaire ou d'une instruction en raison de l'herméticité et parfois de l'imprécision des mesures nouvelles. La diffusion de ce texte particulier d'application normalement destiné aux agents fiscaux permet une exécution harmonisée des mesures de politique fiscale ainsi que des méthodes d'administration de l'impôt. C'est une mission délicate pour les pouvoirs publics que de faciliter la compréhension de nouveaux dispositifs de politique fiscale sans en dénaturer l'esprit ou la lettre.

188 De même dans certaines traditions juridiques, les pratiques rédactionnelles accordent une place de choix aux définitions des termes clés d'un texte afin d'en faciliter la compréhension et l'utilisation[307]. Pratique jadis méconnue dans le système camerounais, l'usage des définitions dans l'élaboration des textes normatifs s'est développé sous l'influence des investisseurs anglo-saxons. Il n'est plus surprenant dans les textes fiscaux de nature législative ou réglementaire, de voir les rédacteurs utiliser des définitions préalables à l'élaboration des dispositifs de détails. Cette pratique qui se développe de plus en plus vise créer les conditions d'un entendement similaire des mots et concepts et prévenir des conflits futurs entre les pouvoirs publics et les opérateurs économiques soumis à l'impôt.

189 Aussi, les instruments juridiques de diffusion des choix de politique fiscale portent toujours le sceau de certains archaïsmes socioéconomiques propres à rendre davantage

---

l'ensemble des contribuables, la recherche d'un nouvel équilibre entre le développement du service au contribuable, qui doit favoriser l'acceptation volontaire de la loi fiscale et le contrôle, dont les moyens doivent être réorientés vers les seuls contribuables à risque.

[305] Dans les pays développés comme la France, il s'agit d'assurer la sécurité juridique des citoyens. Pour ce faire « la loi doit être intelligible et accessible, elle ne peut priver de garanties légales des exigences de caractère constitutionnel, elle doit assurer la possibilité de recourir à un juge respectueux des droits de défense. Enfin, toute mesure à effet rétroactif doit être justifié par un intérêt général suffisant ». LUCHAIRE (François), « *La sécurité juridique en droit constitutionnel français »,* les cahiers du Conseil Constitutionnel, N°11, 2001, p.67.

[306] Voir Conseil des impôts, *La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales,* 21ème rapport, 2003, pp.95 et s.

[307] La question se pose de savoir si l'objectif d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi oblige le législateur à recourir aux techniques législatives de précision comme l'emploi de définitions et d'énumération et s'il interdit de recourir aux techniques législatives souples comme l'emploi des standards. L'obligation d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques impliquées par l'objectif d'intelligibilité de la loi pourrait logiquement impliquer la définition des termes ambigus. Lire à ce sujet, MONTALIVET (Pierre de), *« La « juridicisation » de la légistique. A propos de l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi »,* in *La confection de la loi*, Rapport du groupe de travail de l'Académie des sciences morales et politiques, DRAGO (Roland) Sous la direction, PUF, Paris, pp. 99-136.

incompréhensible le sens de certains prélèvements. En d'autres termes, la législation fiscale ne semble pas toujours suivre ou s'arrimer aux évolutions sociales, économiques, technologiques et environnementales. Ainsi, l'apparition de nouvelles matières imposables devrait inspirer l'imagination du législateur quant à la création ou pas de nouveaux impôts[308]. La clarté de la politique fiscale est alors tributaire de la connaissance de la réalité économique, des bouleversements et évolutions de cette dernière ainsi que de la mise à jour des techniques fiscales en vigueur. Dans ces conditions, on saurait faire l'économie de structures de veille au sein de l'administration à l'instar d'un observatoire chargé d'assurer un suivi rigoureux des différentes évolutions pouvant plus ou moins influencer la politique fiscale menée par l'Etat.

190 Par ailleurs, l'une des causes d'inintelligibilité de la politique fiscale au Cameroun repose sur l'herméticité du vocabulaire fiscal[309]. Evoquant l'hermétisme fiscal par insuffisance langagière, Laure AGRON estime que « la fiscalité doit être précise. A un mot près, ou à une erreur de sens, la situation d'un contribuable peut basculer et entraîner des conséquences financières très importantes »[310]. Sur le plan historique, ce vocabulaire est un emprunt, voire un héritage des anciennes puissances coloniales et ne dispose donc pas d'un ancrage originel dans le tissu social du pays. En plus, c'est un vocabulaire consacré et généralisé dans un environnement social bilingue (français et anglais) dans lequel l'influence d'autres aires linguistiques demeure prégnante[311]. Les opérateurs économiques camerounais n'ont pas en majorité une connaissance adéquate des langues française et anglaise qui véhiculent les grandes orientations de politique fiscale. Le fait fiscal apparaît en conséquence comme l'apanage d'une élite outillée pour la cause, délaissant la majorité de la population pourtant assujettie à des prélèvements consacrés par le législateur.

191 Sous un autre angle, le compartimentage incohérent des dispositions dans les textes laisse les professionnels de la fiscalité et les contribuables dans une attitude d'incertitude propice à une réception indigeste du fait fiscal. De fait, le code camerounais, a malgré sa

---

[308] Nouveaux impôts ou adaptation d'impôts anciens à des fins différentes de celles prévues à l'origine : c'est sans doute un des grands débats qui conditionnera la politique fiscale de ces prochaines années. PLAGNET (Bernard), « *Les nouveaux impôts* », in *L'impôt,* coll. Archives de philosophie du droit, Dalloz, 2002, pp.229-242.

[309] Pour MESTRALLET (Gérard), TALY (Michel), SAMSON (Julien), le procès en obscurité du droit fiscal est ouvert depuis que la fiscalité existe. Les charges retenues sont nombreuses : complexité, fantaisie, imprécision, désuétude, intelligibilité limitée. *La réforme de la gouvernance fiscale*, LGDJ, coll. Système, Paris, 2005. Au Cameroun l'adoption du bilinguisme notamment du français et l'anglais comme langue officielle par la loi fondamentale contribue davantage à la complexification du droit fiscal

[310] AGRON (Laure*), Histoire du vocabulaire fiscal*, op cit. p.382.

[311] Au Cameroun, des centaines de langues coexistent à côté des deux langues officielles consacrées comme telles par la Constitution : « la République du Cameroun adopte l'anglais et le français comme langues officielles d'égale valeur » (article 3).

refonte intervenue en 2002, conservé un plan qui ne traduit pas toujours la cohérence de l'ensemble des subdivisions du texte ainsi que des imprécisions décriées par les opérateurs économiques[312]. Une telle présentation appelle une réforme allant dans le sens de l'amélioration de la qualité des textes fiscaux[313].

B. Le contrôle de qualité des textes fiscaux : un élément de renforcement de l'Etat dans l'exercice de sa compétence fiscale

192 Face à la complexité du processus décisionnel fiscal marqué non seulement par la multitude des instruments juridiques, mais aussi leur insuffisance de clarté, il conviendrait d'introduire des dispositifs de contrôle de qualité des textes fiscaux, véritables filtres, garants de la normativité et de la juridicité des outils de droit fiscal[314]. La politique fiscale gagnerait ainsi en lisibilité malgré l'affichage éparpillé de ses instruments normatifs. L'exercice de la compétence fiscale s'en trouverait aussi renforcé.

1. Une absence de contrôle de qualité des textes fiscaux

193 Le plein exercice de la compétence fiscale des Etats se trouve vicié dans le système camerounais par les limites du pouvoir de la juridiction constitutionnelle en matière de régulation de la production normative. En effet, dans les pays à forte influence du juge constitutionnel, l'élaboration des textes en général et des textes fiscaux en particulier fait l'objet d'un contrôle en vue de l'examen de leur conformité à la loi fondamentale[315]. Au Cameroun, la jurisprudence constitutionnelle reste théorique en raison de la non-application

---

[312] Cette faiblesse de rigueur et de conceptualisation du droit fiscal peut parfois s'expliquer par le caractère conflictuel des relations fiscales qui fait que certains acteurs à l'instar des services fiscaux et du législateur, ont intérêt à ne pas trop se lier par des définitions excessivement précises, espérant ainsi disposer d'une plus grande marge de manœuvre pour accomplir leurs missions. TOURNIE (Gérard), « *De l'impôt et des mots : réflexions sur le déficit conceptuel du droit fiscal »*, In *Constitution et finances publiques*, Etudes en l'honneur de LOIC Philip, Economica, Paris, 2005, p.610.

[313] WACHSMANN (Patrick), *Sur la clarté de la loi*, in Mélanges Paul AMSELEK, Bruylant, Bruxelles, 2005. pp 809-830.

[314]La qualité de la norme fiscale reposerait sur le débat public en amont non plus en aval, des choix de société qui sous tendent les réformes fiscales, PELLAS (Jean-Raphael), *Qualité et performance de la norme fiscale*, in *La cohérence des finances publiques au Maroc et en France*, Actes du 5ème colloque international de Rabat, LGDJ, 2012, pp. 23-34.

[315] Dans le système français, le Conseil Constitutionnel intervient en fin de processus législatif, une fois la loi définitivement votée, et sur saisine facultative d'autorités limitativement énumérés par la constitution qui en son article 61 pose : « les lois organiques, avant leur promulgation et les règlements des assemblées parlementaires, avant leur mise en application, doivent être soumis au Conseil Constitutionnel, qui se prononce sur leur conformité à la constitution. Aux mêmes fins, les lois peuvent être déférées au Conseil Constitutionnel avant leur promulgation, par le Président de la république, le Premier Ministre, le président de l'Assemblée Nationale, le président du Sénat ou 60 député ou 60 sénateurs ». De dispositions similaires, bien qu'expressément prévues par le constituant camerounais de 1996, n'ont pas encore connu d'application en raison des lenteurs cumulées quant aux mesures d'application. Titre VII de la loi fondamentale « du Conseil constitutionnel » ;

des dispositions de la loi fondamentale créant un Conseil Constitutionnel. Ce handicap institutionnel laisse libre cours à un processus d'élaboration des lois sans verrous. La loi fondamentale camerounaise pose en son article 65 que le préambule fait partie intégrante de la constitution. Certaines dispositions de ce préambule trouvent un excellent terrain d'expression dans le domaine de l'énonciation de la politique, mais restent difficilement applicables, voire défendables en raison de l'absence d'une juridiction constitutionnelle agissant en interprétation et en jugement[316]. Il s'agit notamment du contrôle de constitutionnalité des lois concernant certains principes énoncés dans le préambule (égalité, légalité), respect de la répartition des compétences entre l'exécutif et le législatif en matière fiscale ainsi que la juridicité des dispositions fiscales prévues dans les lois de finances[317] : « C'est dire que la jurisprudence constitutionnelle est importante, non seulement au niveau du respect, par le législateur, des principes fondamentaux du droit fiscal, mais également au niveau de l'élaboration de la norme fiscale et de son application par l'administration »[318]

194 Dans le même esprit et s'agissant du contrôle de la qualité des textes de loi, il n'existe pas d'instance forgée à l'image de la dimension consultative des hautes juridictions administratives qui auraient apporté au gouvernement, le conseil approprié en matière d'élaboration des textes de lois[319]. Dans l'armature institutionnelle française, on s'accorde avec M. GAUDEMET qui précise que « l'intervention législative du Conseil d'Etat, garantie par le contrôle du Conseil constitutionnel sur l'ensemble de la procédure d'élaboration de la loi, s'étend à un premier examen de la cohérence de la loi, de sa rédaction, mais aussi au fond, de sa conformité à tous les principes et objectifs de valeur constitutionnelle »[320]. En effet, on observe comme une méconnaissance du contrôle de normativité à tous les niveaux de l'administration, situation qui laisse croire qu'en matière de politique fiscale, les instruments légaux d'accompagnement ne sont pas toujours véritablement créateurs ou modificateurs d'un ordonnancement juridique. La législation déclamatoire qui s'ensuit contribue à diluer la portée

[316] Pour une étude critique sur système camerounais de justice constitutionnelle, V. MANGA (Philippe), « *Le contrôle de constitutionnalité des lois au Cameroun : un cliché à corriger* », Juridis info N°11, Juillet, Août, Septembre 1992. pp. 62-63.
[317] MOMO (Claude), *« Heurs et malheurs de la justice constitutionnelle au Cameroun »*, Juridis périodique, N°64, Octobre, Novembre, Décembre 2005.pp.49-60.
[318] PHILIP (Loïc), *Droit fiscal constitutionnel*, Economica, Coll ; finances publiques, 1990 ;
[319] Alain PLANTEY rappelle le caractère fondamental du rôle législatif du Conseil d'Etat, qui fait partie de la culture du corps, au moins autant que le contentieux. « *Le rôle du Conseil d'Etat dans la confection de la loi »*, in *La confection de la loi*, Rapport du groupe de travail de l'Académie des sciences morales et politiques, DRAGO (Roland) Sous la direction, PUF, pp. 55-58.
Voir aussi BRAIBANT (Guy), « *Le rôle du Conseil d'Etat dans l'élaboration du droit* » in mélanges Réné CHAPUS, Droit administratif, Paris, Montchrestien, 1992, p.91.
[320] GAUDEMET (Yves), « *La VIème République ? Quel Conseil d'Etat ? »,* Revue de droit public, N°1/2-2002, LGDJ, Paris 2002. pp.376-382.

normative des textes véhiculant les mesures de politique fiscale. Contenant à la fois des dispositions à contenu normatif et des dispositions à contenu sans teneur en normativité, l'utilisateur des textes fiscaux se retrouve en face d'une littérature touffue et indigeste dans un domaine fiscal réputé rebutant même par les spécialistes[321].

195 La forte atomisation des dispositions fiscales dans les textes est aussi le fait d'une absence de spécialistes de la légistique au sein de l'administration appelée à produire en amont les textes fiscaux à soumettre à la représentation nationale. Cette institution aussi ne dispose pas au Cameroun d'experts en matière de rédaction des textes normatifs qui lui sont soumis après examen et correction par l'exécutif à travers les Services du Premier ministre et ceux de la Présidence de la République. Il en résulte en produit normatif final, des textes mal compartimentés, insuffisamment structurés, et d'appropriation difficile.

2. L'accompagnement qualitatif des textes fiscaux

196 Si en général, la complexité des textes juridiques est un phénomène décrié dans les pays[322], celle des textes fiscaux pose davantage de problèmes au regard de la perception douloureuse que les contribuables ont de l'impôt. La recherche du rendement fiscal doit s'accompagner de toutes les commodités propres à assurer une adhésion à l'impôt nonobstant son caractère régalien. L'une des premières commodités attendues est sans doute l'accès à la documentation fiscale et l'intelligibilité des textes fiscaux. Le bon exercice de la compétence fiscale de l'Etat passe nécessairement par des réformes allant dans ce sens[323].

197 Dès lors, la bonne élaboration des textes fiscaux s'inscrit en première ligne de la définition des mesures de politique fiscale. Les services de législation qui habituellement adoptent une approche routinière dans l'écriture des textes, opèrent une mutation vers une démarche plus méthodique. Outre la nécessité d'associer les destinataires des projets à leur confection pour leur offrir plus de rationalité et préparer ainsi leur applicabilité, les spécialistes

[321] V. GILBERT (K), *La légistique au concret : les processus de rationalisation de la loi,* Thèse Université Paris II Panthéon Assas, 2007 ;

[322] La sonnette d'alarme a été faite par le Conseil d'Etat français qui déplorait déjà les effets nocifs de « la prolifération des textes », « l'instabilité des textes », « la logorrhée législative et réglementaire », « *La dégradation de la norme* ». Voir Rapport Conseil d'Etat relatif à la sécurité juridique 1991.

[323] V. Recommandations Rapport FOUQUET, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscales et les contribuables : une nouvelle approche*, Juin 2008.

de la législation fiscale s'interrogent en premier sur la pertinence même des textes en préparation[324].

198 Dans cette perspective, les interrogations de base en vue de la préparation d'un texte fiscal reposent sur la réponse que ce dernier apporte à une demande réelle ou à un questionnement avéré dans la matière à légiférer. En effet, l'édiction d'une norme « doit avant tout avoir pour objet de résoudre un problème clairement identifié, en vue d'atteindre un résultat précisément défini pour lequel des solutions non normatives apparaissent manifestement inappropriées »[325]. Un texte énonçant une mesure de politique fiscale traduit l'expression d'un choix des pouvoirs publics face à plusieurs alternatives ou une orientation précise en rapport avec but recherché sur le plan politique, économique et social[326].

199 En dehors de la pertinence recherchée lors de l'élaboration d'un texte fiscal, il est impérieux de confronter les dispositions de ce dernier au principe de juridicité à savoir sa conformité à toutes les normes juridiques qui lui sont supérieures. C'est le gage de la consolidation de l'Etat de droit fiscal qui assure la légitimité du prélèvement fiscal et la sécurité juridique des contribuables citoyens[327]. Le principe de juridicité est au centre de tout ordonnancement juridique soucieux de régler de façon durable les questions qui se posent à tout environnement socioéconomique. Et la garantie de l'application du principe de juridicité repose sur le recours au juge même si en l'état actuel de l'agencement institutionnel, les juridictions, quelles qu'elles soient, ne sont pas constituées pour recevoir des recours en responsabilité de la puissance publique du fait de l'imperfection de ses actes normatifs ainsi

[324] Le bon texte est celui qui est efficace c'est-à-dire qui répond à un objectif bien circonscrit et qui s'applique aisément. BERGEAL (Cathérine), précité.
[325]La réforme répond-elle à une obligation juridique ou à un choix d'opportunité ?, quel est le niveau de norme adéquat ?, en qui l'état actuel du droit est-il inadapté ? Quel degré de précision faut-il retenir ?, quelles sont les conditions à réunir pour assurer l'effectivité du nouveau dispositif ? Telles sont les questions préalables devant justifier la nécessité d'une norme nouvelle. Lire Premier ministre, Secrétariat général du Gouvernement, Conseil d'Etat, *Le guide pour l'élaboration des textes législatifs et réglementaires*, la documentation française, 2005.
[326] Voir les développements de BERGEAL (Catherine), *Rédiger un texte normatif. Manuel de légistique,* coll. Le point sur… Berger-Levrault, 7ème édition, 2012. Pour le rédacteur des textes normatifs, cette auteure préconise dans son ouvrage des axes de questionnement essentiels à savoir : « un texte est-il nécessaire ? », « quel texte prendre ? », « le respect de la règle de droit supérieure », « l'efficacité du texte quant au fond et la forme ».
[327] Lire sur ce point, les développements de MILACIC (Slobodan), « *L'Etat de droit, pourquoi faire ? L'Etat de droit comme logistique d'une bonne gouvernance démocratique »*, in *Constitutions et pouvoirs*, Mélanges en l'honneur de Jean GICQUEL, Montchrestien, 2008.pp.375-390.

que des préjudices que ceux-ci causeraient aux tiers. Une réforme pourrait bien s'inscrire dans cette perspective et participer à la consolidation progressive de l'Etat de droit fiscal[328].

200 L'écriture des textes fiscaux demeure aussi en proie à une absence d'expertise en matière de rédaction. En effet, les hauts fonctionnaires exerçant dans le circuit de conception et d'élaboration des actes normatifs fiscaux n'ont pas nécessairement bénéficié de la même formation initiale et n'ont pas toujours été préparés à la pratique de la légistique. Pourtant, l'enjeu de la formation de la loi est une exigence démocratique fortement liée à celui de la qualité rédactionnelle de loi, porteuse de sécurité juridique[329]. De plus, il n'existe pas un document de référence servant de guide pour l'élaboration des textes normatifs en général et des textes fiscaux en particulier[330]. Les rédacteurs usent de façon routinière de leurs expériences diffuses ainsi que des pratiques habituellement reconduites.

201 En somme, les instruments de distillation de l'impôt que sont les textes normatifs constituent par leur extrême variété des sources de dispersion des mesures de politique fiscale. Les concepteurs et les rédacteurs de textes disposent d'une lourde responsabilité dans la mise en cohérence du système fiscal à travers les filtres successifs du processus d'élaboration de la politique fiscale par la garantie du respect de la constitutionnalité, de la légalité ainsi que de la normativité des textes[331]. Ainsi, des efforts en direction « des débiteurs des exigences de qualité de la loi »[332] des administrations, du parlement, des juridictions, apparaissent comme le moyen le plus sûr des chemins vers une meilleure maîtrise des lois et règlements nécessaire pour sortir de la situation paradoxale qui fait coïncider une organisation rigoureuse de l'agencement et de la hiérarchie des textes avec une dégradation de la qualité des normes[333]. Plusieurs protagonistes sont interpellés au sein de l'armature institutionnelle pour que la loi ne s'affaiblisse pas et préserve toute sa rigueur. Il va de soi que la qualité de la loi suppose comme le précise la Cour européenne des droits de l'homme le respect des exigences de

---

[328] La comparaison internationale ouvre des pistes dans le sens de la mise en cause de l'Etat du fait de ses actes législatifs. Voir en ce sens la chronique de BULBUL (Erdogan) « *La responsabilité de l'Etat en tant que législateur »*, In Revue de droit public, N°4-2003, LGDJ, 2003, pp.1122 et s.

[329] MATHIEU (Bertrand), « *La qualité du travail parlementaire : une exigence constitutionnelle »,* in *Constitutions et pouvoirs,* Mélanges en l'honneur de Jean GICQUEL, Montchrestien, 2008. pp. 356-374.

[330] Dans le contexte français il existe une documentation officielle de référence en matière de rédaction des textes normatifs : Cas du « Guide pour la rédaction des textes législatifs et réglementaires », la documentation française, 2007

[331] V.BRAIBANT (Guy), *Le rôle du Conseil d'Etat dans l'élaboration du droit*, Mélanges Réné CHAPUS, Montchrestien, 1992, pp.91-102.

[332] BESSON (Elise), « *Principe de clarté et objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi »*, in *le principe de sécurité juridique*, les cahiers du Conseil constitutionnel, N°11, 2001. PP.70.

[333] V. STIRN (Bernard), « *Lois et règlements : le paradoxe du désordre »*, Revue du droit public, N°1-2006, LGDJ, 2006, pp.130 et s.

précision, d'accessibilité et de prévisibilité[334]. Elle implique aussi la reconnaissance du principe de la clarté de la loi et celle de l'objectif à valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi[335]. Plus qu'un chantier juridique proprement dit, c'est un toilettage institutionnel et une révolution culturelle qu'il importe d'opérer pour la sauvegarde d'une certaine unicité conceptuelle du champ normatif de la politique fiscale.

Section II Un champ normatif fiscal non codifié : une carence propice à l'atomisation juridique de la politique fiscale

202 L'échafaudage normatif du système fiscal camerounais ne repose pas seulement sur le corpus Code général des impôts. L'absence d'homogénéité du cadre normatif fiscal se traduit par l'existence de pans essentiels de la politique fiscale non codifiés. Il existe ainsi un arsenal des instruments normatifs de politique fiscale non intégrés dans l'outil de référence qu'est le Code général des impôts. Ce code qui est souvent présenté comme le repère des ferments essentiels de la politique fiscale camerounais se présente plutôt comme une des composantes d'un système normatif hétéroclite qui exprime la disparité de la compétence fiscale de l'Etat. Ce dernier ne donne au plan de la présentation juridique l'image d'une entité exprimant de façon homogène les contours essentiels de sa politique fiscale. Ces normes fiscales non codifiées et disparates sont parfois de valeur législative (I) et aussi de valeur infra législative (II)

I. Les normes fiscales de valeur législative non codifiées

203 Les dispositions à caractère fiscal hors Code général des impôts se retrouvent dans les conventions d'établissement conclues entre l'Etat du Cameroun et certaines compagnies, au sein de certaines lois ordinaires ainsi que dans des dispositifs ad hoc, consacrés parfois pour les besoins d'une cause précise. Ce cloisonnement manifeste des mesures caractéristiques de la politique fiscale camerounaise donne l'impression d'un exercice décousu de la compétence de l'Etat en matière de prélèvements obligatoires.

[334] V. MARGUENAUD (J.P.) et ALLI (Dir.), *Les grands arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme*, PUF, 2003, N°49.
[335] MILANO (Laure), « *Contrôle de constitutionnalité et qualité de la loi* », in Revue de droit public, N°3-2006, LGDJ, Paris 2006, pp.637-671.

A. Des poches de législation à contenu fiscal autonome, expression de l'éclatement de processus décisionnel

204 L'hétérogénéité du système normatif fiscal se traduit hors Code général des impôts par la naissance de véritables « enclaves juridiques » que sont les conventions d'établissement[336] et par la consécration de certaines lois ordinaires isolées au contenu fiscal incontestable. Ce mode opératoire consacre ainsi l'existence de mesures de politique fiscale au sein des instruments juridiques ayant des vocations autres que celles relatives à l'impôt. La cohésion de la décision publique au plan fiscal aurait gagné dans l'insertion au sein d'un document législatif unique des dispositions relatives aux différents impôts.

1. La législation fiscale issue des Conventions d'Etablissement

205 Dans le cadre de la définition de la politique fiscale, certains textes conventionnels conclus entre l'Etat et les grandes sociétés du secteur pétrolier aménagent des dispositifs particuliers de prélèvement ou non de l'impôt[337].Contenant essentiellement des dispositions fiscales dérogatoires du droit commun, ces textes ont valeur de lois car ratifiés[338] par le parlement après négociation et signature par les autorités exécutives. Dans le domaine au sein duquel ces conventions ont cours, le droit commun n'intervient qu'en cas de silence des clauses qui y sont contenues. La solennité qui entoure la conclusion de ces instruments est à l'image de l'importance du domaine d'intervention pour l'économie nationale. C'est la pratique juridique qu'a choisie le gouvernement camerounais au moment où l'exploration et l'exploitation des hydrocarbures sont devenues une réalité au début des années 1980.

206 Au plan fiscal, les conventions d'établissement précisent les éléments d'assiette, les taux ainsi que les conditions de liquidations de l'impôt. Elles constituent surtout la base juridique d'un ensemble d'exonérations et exemptions dérogatoires du droit commun. C'est ainsi que dans le domaine de la fiscalité des hydrocarbures[339] les taux d'impôt sur les sociétés

[336] Les conventions d'établissement sont des accords fixant le régime juridique sous lequel une société étrangère s'engage à faire ses investissements en échange de certaines garanties et privilèges concédés par le pays d'accueil. Il s'agit de conventions de longue durée accordant des garanties fiscales, juridiques et financières tout en précisant les droits et obligations des parties. Cette pratique juridique a été introduite en Afrique d'expression française par le décret N°56-1133 du 13 Novembre 1956 pris dans le cadre de la loi Française 56-619 du 23 Juin 1956. V. HÄBERLI (Christian), *Les investissements étrangers en Afrique*, L.G.D.J., 1979. pp.153 et S. .

[337] CASTAGNEDE (Bernard), *Précis de fiscalité internationale*, PUF, Coll. Fiscalité, 2002.

[338] L'article 43 de la Constitution précise que le Président la République négocie et ratifie les traités et accords internationaux. Les traités et accords internationaux qui concernent le domaine de la loi sont soumis, avant ratification, à l'approbation en forme législative par le Parlement.

[339] . DIKOUME (Albert Léonard), *La fiscalité pétrolière des Etats membres de la CEMAC : Cameroun, Congo, Gabon, Guinée Equatoriale, Tchad, Centrafrique*, l'Harmattan, Coll. Finances publiques, 2008.

sont largement au-dessus de ceux de droit commun[340] et les compagnies sont dispensées des prélèvements comme la TVA[341] et l'impôt de distribution. Les conventions d'établissement deviennent ainsi des socles juridiques d'une politique fiscale dérogatoire alors que dans le droit commun de la fiscalité exposé par le Code général des impôts, il existe des dispositifs de faveur accordés par les mêmes autorités. Le système fiscal global présente alors une superposition voire une juxtaposition de dispositifs dérogatoires aux côtés d'un dispositif de droit commun.

207 Les autorités camerounaises justifient cette consécration d'outils dérogatoires du droit commun par la spécificité de certains secteurs d'activités de l'économie[342]. Elles bénéficient de la caution de certains auteurs qui font ressortir le caractère spécifique de la législation par voie de conventions d'établissement. Pour M. B. CASTAGNEDE, les conditions fiscales de la réalisation et d'exploitation de l'investissement peuvent s'avérer déterminantes au regard de la décision d'investir. Il peut en être ainsi dans le cas d'investissement minier, où le régime d'imposition auquel est soumis l'opérateur est susceptible de corriger les écarts de marge déterminés par la seule considération de la rente minière, variable pour chaque type de minerais, et compte tenu du prix unique de marché, en fonction des coûts d'exploitation de chaque gisement, l'influence, au cas particulier du facteur fiscal, explique la singularité de la fiscalité minière, dont les conditions d'application sont souvent précisées dans le cadre de conventions d'établissement[343].De surcroît, et pour inscrire la stratégie d'exploration et d'exploitation des hydrocarbures dans la durée, les conventions d'établissement contiennent des clauses de stabilité fiscale et de non-discrimination entre les compagnies[344]. Les autorités

[340] Les conventions d'établissement prévoyaient un taux d'impôt sur les sociétés de 57,5 % pour les compagnies pétrolières d'origine française et 48,88% en ce qui concerne les entreprises d'obédience anglo-saxonne avec toutefois un mécanisme de compensation issue du principe de la rente minière garantie. Ces taux exorbitant ont été revus à la baisse par le nouveau code pétrolier qui prévoit en matière d'impôt sur les sociétés un taux négociable se situant entre 38,5% (taux de droit commun) et 40%.

[341] Le Code général des impôts en son article 153 précise que les dispositions fiscales et douanières contenues dans les conventions d'Etablissement conclues avec l'Etat antérieurement à la date de promulgation de la loi n° 98/009 du 1er Juillet 1998 portant Loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 1998/1999, en son article huitième relatif à la taxe sur le valeur ajoutée (TVA) et au droit d'accises restent en vigueur, sauf modification résultant de l'accord entre l'Etat et les sociétés signataires.

[342] On peut ainsi lire dans la Convention d'établissement PECTEN, compagnie pétrolière du secteur exploitation et production, article 7, la République du Cameroun garantit à son contactant, ses actionnaires et associés, « la stabilité du régime juridique et fiscal, l'exonération de tous impôts, droits, taxes et redevances de quelque nature que ce soit à l'exception de l'impôt sur les sociétés, la taxe proportionnelle et la redevance minière proportionnelle ».

[343] CASTAGNEDE (Bernard), op.cit, p. 51.

[344] Ces conventions d'établissement ont pour fondement les codes des investissements qui prévoient que toute entreprise agrée ou considérée comme prioritaire dans le cadre du développement économique et social de l'Etat peut passer avec le Gouvernement une telle convention qui lui impose un certain nombre d'engagements et lui offre un certain nombre de garanties ; DIKOUME (Albert Léonard), *La fiscalité pétrolière des Etats membres de la CEMAC*, l'harmattan, coll. Finances publiques, 2008.

camerounaises optent ainsi pour une politique fiscale de continuité et de sécurité juridique pour les investisseurs du secteur pétrolier en raison de la place stratégique des hydrocarbures dans l'économie et surtout des lourds investissements consentis par les investisseurs de ce secteur. Tout en essayant de préserver leurs intérêts, les autorités publiques essayent de sécuriser les investisseurs importants sur le long terme en leur réservant une rente dont les contours sont précisés par la convention d'établissement.

208 Bien que réapparaissant sporadiquement dans certains secteurs d'activités à l'instar de l'exploration et l'exploitation des mines solides ou la production de l'énergie, la technique juridique des conventions d'établissement est pourtant en voie de disparition dans le secteur pétrolier depuis la promulgation du code pétrolier de 1999. Ce nouvel instrument consacre de deux types de contrats qui définiraient le régime fiscal applicable : les contrats de concession et les contrats de partage de production.

209 L'usage de cette technique contractuelle consacre la présence effective de mesures de politique fiscale de valeur juridique législative complémentaires et concurrentes aux dispositions légales du Code général des impôts. A côté de ces conventions d'établissement, la prolifération normative est illustrée par l'existence de lois ordinaires à fort contenu fiscal et non codifiées.

2. Des lois ordinaires aux dispositions fiscales isolées

210 Le dispositif institutionnel camerounais de régulation juridique ne prévoit pas véritablement de filtre de protection du domaine de la loi, encore moins de cadre de sélection en vue d'extirper des difformités à l'instar des cavaliers budgétaires[345]. Dès lors, il apparaît possible de déceler une autre source de morcellement des dispositions juridiques que matérialisent les orientations de politique fiscale faites par les pouvoirs publics suivant les circonstances. De fait, le contenu des lois soumis à la représentation nationale n'est pas passible d'un contrôle systématique de qualité ou de conformité par rapport aux dispositions pertinentes de la Constitution[346].

[345] En dehors du juge constitutionnel, ce travail de protection des domaines respectifs de la loi et du règlement devrait habiter tous les intervenants de la chaîne de production des lois fiscales afin d'en arriver à une meilleure « gouvernance réglementaire » : Secrétariat général des Services du Premier ministre, Secrétariat général de la Présidence de la République, Commission parlementaire de finances…OCDE, *Mieux légiférer en Europe*, 2010.P.55.

[346] Il s'agit d'une des lacunes du système normatif camerounais à l'origine des dérapages juridiques qu'on peut observer à chaque opération d'élaboration de la loi de finances.

211 Dans ce sens, les multiples incursions de la loi ordinaire dans la sphère fiscale traduisent cette absence de cohésion de la présentation des instruments juridiques de traduction au quotidien de la politique fiscale de l'Etat. Il arrive parfois que des lois ayant un objet autre posent des règles à caractère fiscal sans que des mesures soient prises pour leur incorporation dans une loi de finances ou dans le Code général des impôts. Ce mode de législation est le fruit des influences des groupes d'intérêts qui nourrissent de préjugés vis-à-vis des instruments traditionnels de construction du droit fiscal notamment le Code général des impôts et ses textes d'application. Les groupes d'intérêts peuvent alors exercer leur influence au point d'amener les pouvoirs à insérer des dispositions fiscales dans des textes de lois ordinaires.

212 A l'expérience, le paysage fiscal camerounais a ainsi connu une multitude de lois ordinaires à fort contenu fiscal : c'est le cas des lois portant code minier, code gazier pour ce qui de la sectorisation à outrance des règles d'organisation et de fonctionnement ainsi que de la fiscalité y applicable. C'est aussi le cas de la loi portant fiscalité locale qui a vu son autonomie s'imposer par l'activisme des collectivités décentralisées et leur ministère de tutelle même si par la suite toutes ses dispositions ont finalement été intégrées dans le corpus du Code général des impôts suite à l'instance du ministère en charge des finances. Cette orientation constitue une avancée dans la recherche d'une meilleure cohésion des grands axes de la politique fiscale camerounaise.

213 Au Cameroun, les lois ordinaires qui intègrent en leur sein des dispositions à caractère fiscal sont davantage la résultante d'un rapport de force entre les protagonistes du jeu fiscal[347] que sont les pouvoirs publics et les opérateurs économiques. Ce partage de l'exercice de la compétence fiscale entre la sphère publique et la sphère privée est un aperçu d'une politique fiscale partagé ainsi que d'un recul de l'Etat dans le rôle d'impulsion décisionnelle depuis plusieurs décennies.

B. Des dérives normatives issues du pragmatisme fiscal

214 L'exercice de la compétence fiscale des Etats se heurte à des dérives liées à l'existence de regrettables poches de « législation fiscale ad hoc »[348] ainsi qu'une utilisation de la loi de

[347] C'est le cas des instances de concertation public-privé comme la Chambre du Commerce et des Industries, les réunions périodiques avec le patronat (le GICAM).

[348] La législation fiscale ad hoc s'entend des mesures prises dans le domaine sans respect des règles de procédures, de compétences en la matière en vue de la réalisation d'un objectif précis ou en vue de régler une question conjoncturelle.

finances comme instrument permettant de faire passer des mesures potentiellement contestables. La déclinaison au plan juridique des mesures de politique fiscale se joue sur le terrain de la paralégalité, créant ainsi des normes parallèles et applicables à des pans d'activités parfois déjà régis par la législation de droit commun.

1. Des poches de législation ad hoc : la création de normes fiscales sur mesure

215 La cohérence du système normatif fiscal camerounais demeure sujette à caution en raison de l'existence de certaines mesures de politique fiscale ne s'insérant pas dans l'ordonnancement juridique normal[349].On peut ainsi observer dans le système fiscal, des mesures prises par des autorités gouvernementales et administratives dans les matières limitativement énumérées par la Constitution comme relevant du domaine de la loi. Le champ le plus fertile en la matière demeure naturellement le domaine des exonérations fiscales. En effet, avant le premier programme économique triennal de la période allant de 1997 à 2000[350] et conduit sous la férule du FMI, il n'était pas surprenant de voir des exonérations des impôts et taxes consacrées par de simples lettres administratives signées du Ministre des finances ou du Directeur des Impôts voire du Directeur des douanes. Ces lettres exonératoires du paiement de l'impôt créaient de sérieuses distorsions dans l'administration de certains impôts ainsi constituaient des entraves sérieuses à la concurrence entre opérateurs économiques relevant du même secteur d'activités. Beaucoup d'opérateurs économiques avaient pris l'habitude de traverser les mailles de la loi pour bénéficier de mesures de faveur fiscales en saisissant directement l'administration qui par une attitude laxiste accédait à des demandes contraires à l'esprit et à la lettre de la loi.

216 Le paysage fiscal camerounais a affiché pendant longtemps cette image d'iniquité à travers l'attribution d'exonérations fiscales à « la tête de client », en rupture avec les principes d'égalité de traitement ainsi que de la légalité de l'impôt. L'impression d'un exercice vicié de la compétence fiscale s'est répandue au point de donner du grain à moudre aux contempteurs

[349] A titre d'exemple, le développement d'une certaine « paralégalité » est indéniablement au cœur des distorsions économiques observées dans le système camerounais de TVA en raison d'exonération ad hoc octroyées gracieusement par certaines autorités. Ce phénomène a beaucoup reculé face à la pression conjuguée des bailleurs de fonds et des organismes socioprofessionnels.

[350] Les programmes économiques et financiers étaient de véritables feuilles de route contraignantes, arrêtées en relation avec la communauté financière internationale sur la base d'une lettre d'intention du gouvernement. On peut ainsi lire : « *Dans le cadre de ses efforts d'ajustement en vue de promouvoir une croissance durable et réduire la pauvreté, le gouvernement a adopté un programme économique et financier à moyen terme (1er juillet 1997-30 Juin 2000 » appuyé par la facilité d'ajustement structurel renforcée (FASR)* ». Lettre d'intention adressée à Monsieur Michel Camdessus, Directeur Général du Fons Monétaire International (FMI) le 15 Mars 1999.

du monopole de principe attribué à l'Etat dans la conduite de sa politique fiscale. La pratique fortement décriée par la communauté financière internationale et par la société civile ne s'est pas entièrement estompée. Bien au contraire, la pratique des exonérations ad hoc a vu son recours s'accentuer au cours des années 2000 avec l'avènement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) qui semble être l'impôt le plus exposé aux diverses manipulations. C'est ainsi qu'en rupture totale avec le principe cardinal « pas d'exonérations sans textes », des mesures de faveur à géométrie variable ont continué de prospérer dans le paysage économique camerounais, entraînant une incohérence du système de taxation de la consommation.

217 Ces immixtions intempestives des autorités administratives dans la sphère de compétence du législateur se sont aussi multipliées dans le domaine de la Taxe spéciale sur les produits pétroliers (TSPP) qui est une imposition indirecte assise de manière spécifique sur les quantités de produits mises à la consommation. Au début des années 2000, des entreprises relevant du secteur forestier ont argué de leur éloignement par rapport aux centres d'approvisionnement en matière de distribution de l'électricité. Estimant qu'elles étaient dans l'obligation de recourir au gasoil pour pallier la carence en énergie électrique, elles demandaient à être dispensées de l'obligation à acquitter la TSPP sur les quantités destinées à compenser l'insuffisance en électricité. Le Ministère des finances a examiné avec bienveillance certains de ces cas en rompant non seulement avec l'égalité de traitement des contribuables devant les services publics mais aussi en introduisant un élément qui viendrait fausser la concurrence entre les opérateurs économiques[351].

218 Cette absence de cohérence de l'activité normative dans le domaine de l'impôt implique un fort morcellement des sources de décisions en matière de politique fiscale. C'est le triomphe malheureux d'une grande inclinaison des décideurs publics à la « para légalité »[352]. C'est ce qu'on observe en pratique aussi à travers un usage parfois pernicieux des lois de finances.

2. Du détournement d'objet des lois de finances

219 Dans le processus de définition et de mise à jour des mesures de politique fiscale, on remarque une propension récurrente au contournement voire à l'évitement des procédures législatives classiques. Ces agissements trouvent leur fondement dans le pragmatisme qui

[351] Le phénomène est récurrent dans les relations entre les services fiscaux et la communauté des contribuables.
[352] C'est l'art de l'évitement voire du contournement de la règle de droit normalement établie.

caractérise certaines autorités gouvernementales[353] en raison des incompatibilités de calendrier avec les acteurs du secteur privé. La défiance vis-à-vis des opérateurs économiques et le monopole d'élaboration des lois de finances amènent l'Etat à user et abuser de sa posture pour introduire dans l'ordre juridique fiscal des dispositions qui ne semblent pas faire l'unanimité ou le consensus.

220 En période de crise, les décideurs publics sont confrontés à des obstacles sociaux et politiques dans la concrétisation de leurs choix fiscaux. Des arbitrages à opérer entre corporations antagonistes et les intransigeances de certains groupes de pression, des solutions pragmatiques sont trouvées visant à faire avancer les réformes pensées en interne, mais parfois impulsées par des poussées exogènes à l'instar des bailleurs de fonds internationaux. La démarche pragmatique est adoptée et ici, la fin justifie les moyens et seuls les résultats comptent[354]. Ainsi peu importe les moyens ou la juridicité des instruments utilisés, seuls comptent les résultats obtenus et la façon de les vendre auprès des bailleurs de fonds et de l'opinion publique.

221 En tant qu'outil d'actualisation annuelle des mesures de politique fiscale, la loi de finances semble souvent constituer un instrument de recours pour le gouvernement dans sa volonté d'insérer insidieusement des mesures nouvelles dans l'ordre fiscal existant. En effet, le constituant et le législateur camerounais prévoient expressément les matières qui impérativement font partie du domaine de la loi de finances[355], mais outre l'existence des cavaliers budgétaires, on retrouve bel et bien en leur sein des dispositions atypiques, traduisant la volonté des autorités d'en faire des instruments juridiques« fourretout ». Ainsi, bien que les règles de répartition des compétences ressortissent du pouvoir réglementaire suivant les dispositions de la Constitution, les années 2000 ont vu effectivement des transferts de compétence s'effectuer de certains ministères techniques vers le ministère des Finances à

[353] C'est ainsi que dans le but de rapatrier l'assiette et le recouvrement de certains prélèvements jusque assurés par des ministères techniques à l'instar des forêts, des mines, de l'élevage, la Ministre des finances, maître d'ouvrages de l'élaboration des lois de finances, a trouvé astucieux de régler ces questions de conflits de compétences par le biais de la loi de finances alors que lesdites questions relèvent en vertu de la constitution du pouvoir réglementaire exercé par le Président de la République. Article 8 Alinéa 9 de la loi fondamentale. Le Président la République « crée et organise les services publics de l'Etat ».

[354] Les autorités camerounaises qui sont soumises à évaluation périodique par les institutions de Bretton Woods en viennent à adopter une approche visant à atteindre les résultats escomptés quelles qu'en soient les méthodes et les formes. L'essentiel est d'éviter à la nation le non décaissement qui pourrait avoir des conséquences désastreuses sur le plan politique et social.

[355] Ordonnance 62/OF du 07 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 rapportant. Aussi la loi 2007/06 du 26 décembre 2007 portant régime financier de la République du Cameroun.

travers de lois de finances successives[356]. Même au sein du Ministère des finances, maître d'œuvre de la loi de finances, des divergences persistent quant à l'introduction de certaines dispositions favorable aux intérêts d'administrations concurrentes. Un cas d'espèce permet d'illustrer ce travestissement d'objet des lois de finances. Une convention d'établissement ayant valeur législative avait été signée entre la République du Cameroun et une société de transport de brut par Pipeline[357]. Les dispositions fiscales de cet instrument prévoyaient le paiement par cette société d'un droit de passage dont les règles d'assiette, de recouvrement et de contentieux étaient régies par le régime fiscal de droit commun, c'est-à-dire celui prévu par le Code général des impôts. Ce droit de transit, perçu à la sortie, faisait l'objet de convoitise de la part des services de douanes qui estimaient que les règles applicables en la matière devaient relever de la législation douanière. Face au formalisme et à la lourdeur du processus de modification de la convention d'établissement concernée, les responsables de la douane ont entrepris avec succès d'apporter les changements de législation par l'utilisation de la loi de finances. Cette loi a été élaborée dès l'origine au sein des services douaniers, validée au niveau ministériel, transmis à la Présidence de la République par les Services du Premier ministre pour transmission en forme de projet de loi à la discussion, et au vote de l'assemblée nation avant promulgation par le Chef de l'Etat. Ces mesures fiscales, qui auraient dû être modifiées par le biais d'un avenant à la convention d'établissement en vertu du principe du parallélisme des formes, traduisent fort bien, le dégrée de porosité du processus normatif camerounais, dépourvu des filtres nécessaires à la production des normes de qualité.

222 Par ailleurs et en temps normal, ne devraient faire partie des dispositions de la loi de finances que des matières purement budgétaires, mais en l'absence d'un dispositif efficace de contrôle de constitutionnalité des lois, on assiste à un travestissement de la logique de répartition de domaines entre les lois ordinaires, les lois de finances ainsi que du domaine

[356] Dans la perspective de politique fiscale liée à la sécurisation des recettes, le Ministre des finances entend rapatrier la gestion des fiscalités spécifiques dans la sphère de compétence de l'administration fiscale. Bien que l'organisation des services publics incombe à au pouvoir exécutif de la constitution, le ministre des finances utilise astucieusement la loi de finance annuelle pour consacrer la compétence des services fiscaux pour l'assiette et le recouvrement des taxes spécifiques avec d'en proposer la mise en œuvre par décret. C'est ainsi que la loi98/009 du 1er juillet 1998 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 1998/1999 transfère l'assiette et le recouvrement de la fiscalité forestière à la Direction des Impôts et par la suite la mise en œuvre est assurée par les dispositions du décret 99/370/PM du 19 Mars 1999 relatif au programme de sécurisation des recettes forestières (PSRF). Telle est aussi le cas parmi tant d'autres de la Loi de finances pour l'exercice 2002 qui a entraîné le décret N°2002/1721/PM du 08 Octobre 2002 précisant les règles d'assiette, de contrôle et de recouvrement dans le cadre du Programme de sécurisation des recettes des mines, de l'eau et de l'énergie.

[357] La loi N°97/016 du 7 Août 1997 approuvant le projet de convention d'établissement conclu entre la République du Cameroun et la société Cameroon Oil Transportation company SA (COTCO) et, autorisant le Gouvernement à signer, ensemble la convention d'Etablissement conclue le 20 Mars 1998 entre la République du Cameroun et la société Cameroon Oil Transportation company SA (COTCO), et son avenant.

règlementaire[358]. En tout état de cause, la mise en ordre de la répartition des matières à inscrire dans les lois de finances passe nécessairement par l'action d'une juridiction de régulation juridique[359] à l'instar du Conseil constitutionnel, mais aussi par la prise de conscience par les acteurs du processus décisionnel fiscal de l'obligation de respecter et faire respecter la règle de droit.

223 La dispersion des sources de la politique fiscale au Cameroun se concrétise aussi par l'existence d'un pan de normativité consacré aux règles infra législatives non codifiées.

II. Les règles fiscales infra législatives non codifiées

224 L'extrême polycentrisme décisionnel en matière de politique fiscale se traduit aussi au Cameroun par des mesures normatives formellement de valeur juridique inférieure à la loi bien que significative sur le plan matériel et ne s'insérant pas dans le Code général des impôts qui est censé assurer la cohérence d'ensemble du système fiscal. Ces mesures bien que n'étant pas exposées par des actes de valeur législative n'en constituent pas des aspects importants de l'ordonnancement de la politique fiscale camerounaise.

A. Des normes fiscales issues des mesures administratives d'ordre intérieur

225 En principe, les mesures prises dans le cadre de la définition ou de la mise en œuvre de la politique fiscale ne relève pas des actes administratifs qui ont un caractère de mesures d'ordre intérieur[360]. La période de crise amorcée depuis les années 1980 a pourtant vu fleurir un champ fiscal normatif issu des circulaires produites par les autorités gouvernementales et administratives.

1. Un champ normatif fertile: la prolifération des instructions et circulaires fiscales

226 Généralement et dans le système juridique de filiation francophone, les circulaires et instructions rentrent dans la catégorie des mesures administratives d'ordre intérieur[361], dont les

[358] Pourtant en bonne légistique, le rédacteur convient de ne pas insérer dans un projet de loi ordinaire, les dispositions relevant du domaine exclusif des lois de finances. Voir Guide d'élaboration des textes législatifs et réglementaires, la documentation française, 2007, P.51 et s.
[359] On désigne par la notion de cavaliers, un dispositif introduit dans un texte législatif alors qu'il n'a pas de lien avec celui-ci : le cavalier chevauche ainsi une loi qui en est le support, alors que leurs objets n'entretiennent aucune relation de fond. V. CAMBY (Jean-Pierre*), Cavaliers*, in *Constitution et finances publiques*, Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP, Economica, 2005, PP.317-328.
[360] Sur le régime juridique des mesures d'ordre intérieur voir CATHERINE (Robert), *Le style administratif*, Albin Michel, 2009.
[361] Développements sur le plan doctrinal KOUBI (Géneviève), *Les circulaires administratives,* coll. Corpus essais, Economica, 2003.

actes ne faisant pas grief au sens de la jurisprudence administrative parce ne bouleversant pas l'ordonnancement juridique à travers la création de nouveaux droits ou de nouvelles obligations vis-à-vis des usagers. Dans le domaine de la fiscalité, ces instruments sont effectivement utilisés par les autorités gouvernementales dans une perspective d'explicitation, d'explication ou d'interprétation des textes légaux matérialisant la volonté du législateur ou bien palliant l'extrême complexité parfois décriée des textes relatifs au prélèvement fiscal.

227 Au Cameroun, se trouvent en amont et en aval de toutes mesures de politique fiscale, des circulaires et instructions visant, soit à donner une orientation générale à des décisions futures, en préciser l'esprit ou les objectifs, soit au moment où elles sont prises, d'en préciser la portée par voie d'interprétation ou d'explication. La pratique des circulaires administratives se situe en amont et en aval du processus décisionnel fiscal au Cameroun.

228 En amont, la préparation de la loi de finances est systématiquement précédée par l'édiction et la diffusion d'une circulaire du Président de la République. Les circulaires successives de préparation du budget de l'Etat[362]reprennent de manière rituelle en leurs introductions le propos ci-après : « la présente circulaire fixe les orientations de la politique budgétaire de l'Etat pour l'exercice… Elle précise les dispositions techniques à prendre à l'effet de garantir la réalisation des objectifs macroéconomiques du Gouvernement ». Le Gouvernement reste très souvent lié par les dispositions de cette circulaire dans le cadre des nouvelles mesures à introduire en matière fiscale dans chaque loi de finances. Ce document constitue la boussole devant orienter la prise de mesures à insérer dans l'ordre juridique fiscal.

229 En aval, les mesures nouvelles en matière fiscale sont explicitées par une circulaire du Directeur des impôts pour ce qui est des dispositions concernant le prélèvement de l'impôt. De même en ce qui concerne la dépense, le Ministre des finances édicte la circulaire sur l'exécution du budget qui aussi contient des dispositions à caractère fiscal. Sur le principe, les circulaires prises après la loi de finances visent à expliciter et à expliquer le contenu des dispositions législatives.

230 Ces mesures d'ordre interne qui en principe ont vocation à clarifier les enjeux de politique fiscale, semblent parfois dans le paysage fiscal camerounais, bouleverser des pans de l'ordonnancement juridique au point d'élargir davantage le champ normatif fiscal. Aussi

[362] Au Cameroun, les circulaires de préparation du budget émanent du Président de la République tandis que celles portant explication des dispositions de la loi de finances sont édictées par le Directeur général des impôts après validation du Ministre des Finances.

verra-t-on des circulaires ne pas se limiter au commentaire ou à l'explication d'un texte législatif, mais y apporter des dispositions normatives nouvelles parfois en contradiction avec la loi elle-même. Ce « désordre normatif » est la preuve d'un exercice vicié de la compétence fiscale de l'Etat qui se traduit aussi par la création du droit fiscal par des procédures relevant de la paralégalité.

2. Des mesures sui generis à charge normative

231 La pluralité de ces mesures d'ordre interne est le premier facteur de complexité du champ normatif fiscal. En effet, des contradictions peuvent apparaître entre la compréhension voire l'interprétation du Ministre, celle du Directeur des impôts et celle du Directeur des douanes pour une matière ayant un caractère transversal lorsqu'on sait que très souvent, c'est le Directeur du budget qui assure la coordination des travaux d'élaboration de ces instruments. Pour une meilleure coordination, l'instauration d'un instrument unique d'interprétation des mesures de politique fiscale serait porteuse de cohérence et d'efficacité dans un environnement économique qui place les facilitations et les simplifications pour l'usager au premier plan des préoccupations politiques[363].

232 Plus grave est la posture par laquelle, l'autorité administrative ne se limite plus à expliciter, à interpréter ou à expliquer, mais est amenée à créer de nouvelles règles ou à consacrer des sujétions nouvelles à l'encontre des contribuables. Dans un tel contexte, la circulaire perd sa vocation première de mesure d'ordre intérieur destinée, pour sa bonne application aux responsables subordonnés à l'autorité signataire, pour se muer en acte normatif opposable aux contribuables en leur imposant de nouvelles obligations. C'est malheureusement l'orientation qu'ont souvent prise les responsables fiscaux pour créer de nouvelles sujétions vis-à-vis des opérateurs économiques[364]. Dans ce sens, il n'est pas

[363] Dans le contexte français, Madame Christine Lagarde, alors Ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi a mandaté un groupe de travail pour préciser les objectifs poursuivis au travers de la publications des instructions fiscales et proposer les moyens d'améliorer leur contenu et leur lisibilité pour une meilleure sécurité juridique des contribuables. Pour des détails sur les conclusions et recommandations, in LAGARDE (Lagarde), *Une nouvelle conception des instructions fiscales pour améliorer la sécurité juridique*, Revue de droit fiscal, N°16, 22 Avril 2010, .pp.13-18.

[364] C'était le cas de l'instruction N°02/MINFI/DI/LC/L du 04 février 2004 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi de finances pour l'exercice 2004 qui avait expressément restreint le champ d'application de l'exonération de la TVA au profit des missions diplomatiques alors que l'article 128 du Code général des impôts ne faisait aucune restriction. Cette instruction illégale a été appliquée pendant longtemps jusqu'à son abrogation par l'instruction ministérielle N°060/MINFI/DIPL du 26 mars 2010. De même, la circulaire N°001/MINFI/L portant prise en application de la loi de finances 1979/1980 précise que la taxe spéciale sur les revenus (TSR), est une charge fiscale du prestataire étranger, et en aucun cas celle de l'entreprise bénéficiaire du service. Elle complète ainsi la disposition légale instituée par la loi de finances susvisée qui n'avait pas été aussi précise sur le redevable réel de la TSR.

surprenant de voir de manière tactique les autorités fiscales rattraper une mesure non admise par la voie législative normale au moyen de circulaires[365].

233 Cette pratique peu recommandable bien que fréquente dans le paysage administratif fiscal camerounais est constitutive d'une transgression du principe de légalité et bien passible d'un recours pour excès de pouvoir dans des conditions de fonctionnement efficace d'une justice administrative. De même, il n'est pas rare dans l'ordre juridique fiscal camerounais, de voir des textes innommés dans la hiérarchie des normes, contenir une teneur normative proche de véritables lois. Ces sortes de lois « hors de la loi » confortent l'idée d'incohérence et désordre système normatif décrié par la doctrine et praticiens dans le contexte juridique français[366].

234 Le désordre normatif au plan fiscal ne se situe pas seulement au niveau de la pluralité de textes ayant valeur de loi ou réglementaire. On observe aussi le foisonnement d'une paralégalité issue des mesures d'ordre intérieur ainsi que du développement d'une approche contractuelle d'élaboration des mesures de politique fiscale.

B. L'approche contractuelle d'élaboration des dispositions fiscales : la reconnaissance par l'Etat du polycentrisme décisionnel

235 Par nature, le domaine fiscal est le lieu par excellence de l'exercice par la puissance publique, des prérogatives exorbitantes de droit commun. En effet, le fait fiscal apparaît pour ses contempteurs comme un acte de dépossession confiscatoire d'éléments de patrimoine d'une personne physique ou morale. Mais de plus en plus, le mode de collecte de l'impôt se transforme de telle sorte que la prise en compte de la partie adverse dans la relation fiscale devienne une pratique généralisée. La contractualisation[367] fait ainsi son intrusion dans l'échiquier fiscal : « les mécanismes de contractualisation de l'impôt visent à donner à ceux qui le subissent le sentiment d'une moins grande brutalité du prélèvement »[368]. Les dérives

[365] On ne cessera de déplorer, l'absence de dynamisme du contentieux qui ouvrirait bien des voies de recours pour des actes de cette nature qui feraient grief. De même la somnolence de l'activité contentieuse constitutionnelle n'est pas de nature à assurer les garanties escomptées dans un contexte réel d'Etat de droit

[366] DRAGO (Guillaume), « *Le Conseil constitutionnel, la compétence du législateur et le désordre normatif* », Revue de droit public, N°1-2006, p.45 et s. Voir aussi « *la loi* », In Revue Pouvoirs, 2005, N°114

[367] « La contractualisation constitue un instrument privilégié de formalisation de la gouvernance : elle donne en effet une traduction juridique à l'approche pluraliste et consensuelle de l'action publique qui est au principe de la gouvernance. La contractualisation implique des relations juridiques fondées, non plus sur l'unilatéralité et la contrainte mais sur l'accord de volontés ». CHEVALIER (Jacques*), La gouvernance et le droit*, in Mélanges Paul AMSELEK, Bruylant, Bruxelles, 2005, pp.199-200.

[368] COLLET (Martin), « *La régulation fiscale* », in Revue de droit fiscal, N°12, 20 Mars 2008, p.12.

résultant de cette forme de contractualisation appellent pourtant des efforts d'encadrement de cette politique juridique de formation de normes fiscales.

1. La montée en force d'une politique juridique de contractualisation au plan fiscal

236 De plus en plus, on observe une tendance à l'implication des destinataires des décisions de politique fiscale au processus d'élaboration des actes normatifs[369]. Il est vrai, comme le souligne le Conseil d'Etat français, que « dans le domaine fiscal, régalien par nature, le principe est celui de l'intervention de l'Administration par voie de décision unilatérale, réglementaire ou individuelle… Les évolutions récentes du droit fiscal laissent toutefois entrevoir des possibilités accrues de contractualisation des rapports entre l'administration et le contribuable… »[370].

237 Dans cette optique, le système fiscal actuellement en vigueur au Cameroun est issu de deux grandes réformes fiscales, celle de 1994 et celle de 2007[371] qui ont vu s'unir pour la définition des grandes orientations de politique fiscale, l'Administration et l'ensemble du secteur privé. Dans le même ordre d'idées, la volonté des pouvoirs publics d'associer les opérateurs économiques dans le processus décisionnel se traduit par la création d'un certain nombre de commissions appelées à contribuer à la rationalisation des choix fiscaux ainsi qu'à la facilitation de leur mise en œuvre. C'est le cas du comité interministériel élargi au secteur privé (CIESP) qui fait intervenir à la fois les membres du gouvernement sous la conduite du Premier ministre et les opérateurs du secteur privé sous l'égide de la chambre de commerce et de l'industrie.

238 Par ailleurs, dans la conduite de l'action publique en matière fiscale, l'usage de l'approche contractuelle participe à réaffirmer par les parties les dispositions pertinentes consacrées par des actes législatifs à côté d'autres dispositions non fiscales[372]. C'est le lieu

[369] V. GARBAR (Christian-Albert), *Performance et contractualisation de l'action publique*, in *Performance et droit administratif*, Litec, Actes du colloque organisé par le Laboratoire d'étude des réformes administratives et de la décentralisation les 29 et 30 Janvier 2009, Litec 2010, pp. 133-154.

[370] Pour des développements concernant la nouvelle dynamique de contractualisation dans l'ensemble des domaines du secteur public, lire Conseil D'Etat, Rapport public 2008, *Le contrat mode d'action public et de production des normes*, la documentation française, 2008. De même, Jean Pierre GAUDIN évoque l'effritement des frontières institutionnelles entre sphères publique et privée, la perte de la centralité du pouvoir étatique pour consacrer la notion de gouvernance politique. *L'Etat à l'heure de la gouvernance*, pp.91-94 In l'intérêt général à l'épreuve du pluralisme, DENIS (Bruno), Dossier N°946 Mars 2008, La documentation française ;

[371] La commission de réforme fiscale est mise en place par une décision du ministre de l'Economie et des finances N°87/909/CF/CAB/MINEFI du 20 Avril 2007 alors que celle de 1994 était crée par arrêté du Premier ministre N°095/CAB/PM du 12 octobre 1994

[372] GLAMOUR (Guylain), *Intérêt général et concurrence. Essai sur la pérennité du droit public en économie de marché*, Dalloz, Paris, 2006, pp.198 et s.

d'une véritable coopération entre les parties du jeu fiscal pour une normalisation, voire un apaisement des rapports entre le fisc et les assujettis[373]. Dans le cadre d'une politique fiscale d'apaisement et de renforcement de la sécurité juridique des contribuables, le législateur a introduit la procédure du rescrit qui traduit la réalité d'une relation coopérative entre l'Administration et les contribuables désormais érigés en véritable partenaires. De même, il prévoit une possibilité de transaction avec les contribuables pour ce qui est de l'atténuation des pénalités lorsque le principal de l'impôt est acquitté par l'intéressé.

239 Toutes ces mesures sont l'expression d'une politique marquant une rupture avec un passé ponctué de relations autoritaires où la méconnaissance du statut citoyen des contributeurs était l'apanage des administrations[374]. En effet, la rénovation contemporaine de l'action publique s'est vue enrichie de nouveaux instruments à forte connotation positive et estampillée sous des labels divers notamment en termes de partenariat, contractualisation, gouvernance, coproduction[375]. Ces nouvelles approches trouvent en la production de la politique fiscale des Etats un terreau d'expression assez fertile en raison de la relation originellement partenariale entre l'Etat et la communauté des contribuables. Cette dynamique d'ouverture devrait connaître un approfondissement réel ainsi qu'un meilleur encadrement.

2. La contractualisation fiscale : une démarche à canaliser

240 La définition des objectifs de politique fiscale par voie de contractualisation est devenue une réalité dans le paysage juridico-politique camerounais. M. Jean David DREYFUS estime qu'agir par voie contractuelle est un signe de modernité[376]. Mais il convient de prévenir les dysfonctionnements et dérives qui surviendraient dans la mise en œuvre de cette orientation méthodologique. En effet, la pénétration de la logique contractuelle au cœur de la sphère publique en général et fiscale en particulier soulève des problèmes à l'instar de la

---

[373] Tel est le cas du protocole douanes-entreprises ou de la plate-forme de collaboration entre l'administration fiscale et certaines compagnies pétrolières s'agissant des mesures particulières de reversement des taxes auxquelles ces dernières sont assujetties.

[374] CAILLOSSE (Jacques), HARDY (Jacques), *Droit et modernisation administrative*, La documentation française, 2000.

[375] A ce sujet, voir GAUDIN (Jean Pierre), *Gouverner par contrat, l'action publique en question*, Presses de Sciences Po. Paris. 1999.

[376] DREYFUS (Jean David), « *Actualités des contrats entre personnes publiques* », l'Actualité juridique, Droit administratif, N°7/8, 20 Juillet/20 Aout 2000, pp. 575 -579.

portée juridique des documents dont la nature authentiquement contractuelle peut être mise en cause[377].

241 D'emblée, il ne faudrait pas perdre de vue le caractère régalien du prélèvement fiscal qui ne saurait perdre entièrement cet attribut originel. Les bouleversements et mutations qui se produisent au plan politique et social ne sont pas de nature à remettre en cause fondamentalement la nature de l'impôt comme attribut d'exercice des prérogatives de puissance publique. Ainsi, l'exercice de la compétence fiscale relève du domaine du législateur. Un acte conventionnel interne ne saurait valablement déroger à des principes dûment posés par la loi, encore moins outrepasser la sphère matérielle circonscrite par le législateur[378].

242 Au Cameroun, il n'est pas rare de voir naître des instruments conventionnels intitulés « cahiers des charges » se substituer à l'action de la représentation nationale pour poser le régime fiscal applicable à une activité ou à une personne physique ou morale. Ces dérogations au droit commun participent de la complexification de la galaxie des mesures de politiques fiscales prises par le Gouvernement. Surtout que ces instruments conventionnels ont tendance à s'orienter vers l'octroi d'avantages fiscaux par voie de contournement de la législation habituelle. De même, il n'est pas rare de voir des décisions fiscales se prendre à la suite de séances de travail et de réunions suivies de procès-verbaux. Les contours de telles décisions devraient être matérialisés par des instruments de droit relevant de la hiérarchie des normes juridiques.

243 En tout état de cause, l'orientation contractuelle qui commence à prendre corps dans le domaine fiscal, traduit la vitalité de la vie publique[379] et l'émergence d'une gouvernance

[377] Ces formes de contractualisation modernes s'empilent, s'emboitent, s'enchevêtrent, apparemment dans le plus grand désordre, et révèlent tout de même une même logique de juridicisation de la gouvernance par laquelle celle-ci s'inscrit dans les formes du droit. La technique contractuelle apparaît comme le moyen de faire coopérer des acteurs divers, situés au sein comme en dehors de l'Etat, et porteurs de rationalités divergentes ; le contrat est le moyen de formaliser cette coopération. CHEVALIER (Jacques), « *La gouvernance et le droit »*, In Mélanges Paul AMSELEK, Bruxelles, Bruylant, 2005. pp.201-202.

[378] Certains voient dans l'approche de contractualisation de l'action publique et dans le système partenarial qui en découle, le développement d'un vocabulaire encore sans véritable contenu juridique, une forme de tâtonnement public, signe des difficultés de l'action publique à affronter les problèmes compliqués et le moyen nécessaire d'une mise en œuvre appropriée des dispositifs permettant de répondre aux demandes des usagers et clients. DAMON (Julien), « *la dictature du partenariat, vers de nouveaux modes de management publics »*, in Futuribles, analyse et prospective, N°273- Mars 2002, pp.27-40.

[379] Sur l'adaptation de la pénétration des approches contractuelles en matière fiscales V. ESCLASSAN (Marie Christine), « *Mieux adapter la contrainte fiscale. L'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français »,* In *Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration*, Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG, Economie, 2010, pp, 199-210.

impliquant les différentes parties prenantes pour la conduite de l'action publique[380]. Aussi convient-il d'adhérer à l'approche du Conseil d'Etat qui recommande de « renforcer la place du contrat là où il est synonyme d'efficacité de l'action publique, de stabilité et de sécurité du droit »[381]. Il s'agit pour l'Etat, en matière fiscale, de faire un usage intelligent de l'approche contractuelle même si celle-ci est devenue un vecteur essentiel de l'action publique[382].

[380] Pour un regard approfondie sur la dynamique de contractualisation et ses défis actuels, V. notamment, CHEVALIER (Jacques*), L'Etat postmoderne*, LGDJ, 2ème éd., 2004, pp. 121 et S.

[381] Sur l'adaptation de la pénétration des approches contractuelles en matière fiscales V. Rapport Conseil d'Etat, op. cit. p.63.

[382] Traducteur d'une politique volontairement consensualiste, le contrat tend dans certains domaines à supplanter les décisions administratives unilatérales, même si ces dernières continuent à s'imposer dans des matières où les collectivités publiques ne peuvent contracter. V. PEYRICAL (Jean-Marc), *Les contrats de prestations entre collectivités publiques, réflexions et interrogations,* L'actualité juridique- Droit administratif, 20 Juillet/ 20 Août 2000, pp.581-591.

244 L'hétérogénéité du système normatif camerounais est significative du morcellement de la décision fiscale. Le bon exercice de la compétence fiscale de l'Etat est tributaire des instruments qu'offre l'ordre juridique interne dans son ensemble. La complexité des normes fiscales appelle un besoin de cohérence qui s'est concrétisé par l'élaboration d'un code rassemblant les différents textes dédiés au prélèvement fiscal. Mais par une codification lacunaire, le système fiscal camerounais demeure à la recherche d'une cohésion des dispositifs qui constituent sa trame profonde. De même, il existe au Cameroun, un champ normatif fiscal non codifié contribuant à l'atomisation continue du corpus juridique servant de support à la politique fiscale. A cette situation de dispersion normative s'ajoute un phénomène de contractualisation du jeu fiscal qui amène l'Etat à impliquer davantage les intervenants privés à l'élaboration des règles. C'est un Etat particulier, embourbé dans un dispositif complexe de règles élaborées tantôt par ses soins, tantôt par son entrée en relation avec d'autres acteurs. Ce faisceau de règles est d'application difficile pour les agents de l'Etat eux-mêmes, mais aussi pour la communauté des contribuables qui appelle de manière permanente une réforme centrée sur la simplification.

245 Au cœur des réformes engagées pour juguler la crise économique se trouve la maîtrise de la politique fiscale en raison de son positionnement stratégique dans le dispositif de redressement. Pourtant, l'exercice de la compétence fiscale de l'Etat camerounais se trouvent confrontés à la réalité d'une fragmentation des processus de décisions qui sur le plan institutionnel pâtissent d'un système politique en mutation au regard de l'émergence de pouvoirs concurrentiels dans la définition des choix fiscaux et sur le plan de la production juridico-fiscale caractérisée par l'expansion d'un « désordre normatif »[383], préjudiciable à une bonne lisibilité de la politique fiscale. Mais pour éclaté qu'il puisse apparaître sur les aspects politiques et normatifs, le système camerounais de production de la politique fiscale reste en permanence en quête de son unicité conceptuelle, dégradée par l'influence de la crise économique, mais réaffirmée au quotidien par l'Etat stratège et régulateur de l'action publique en général, demeurant comme par le passé le centre d'impulsion décisionnelle en matière fiscale. Cette apparence d'atomisation, observée dans le domaine politique et juridique en matière de définition de la politique fiscale, se concrétise aussi en ce qui concerne les sources matérielles de la réforme du système fiscal. Ainsi les grandes orientations de la politique fiscale au Cameroun, tirent leurs fondements dans diverses situations contextuelles, des situations de fait -surtout économique et social- qui influencent les choix fiscaux opérés par les décideurs publics et dont le point d'orgue est le contexte de crise qui suscite une réforme des modes de prélèvements de l'impôt. Les décisions de politique fiscale apparaissent ainsi comme le produit d'une stratégie diverse de réponse à la crise. Mais la diversité des situations de fait qui fonde la définition des grandes orientations de politique fiscale n'exclut pas la démarche logique des pouvoirs publics initialement portés sur l'obsession pour le rendement budgétaire de l'impôt, mais par la suite interpellés par l'urgence d'un prélèvement fiscal orientée vers la croissance et le développement durable.

[383] Cette notion de désordre normatif renvoie à celle d'un ordre normatif perturbé, d'un ordre juridique et d'une hiérarchie des normes désorganisée et bouleversée comme le précise Guillaume DRAGO, *« Le Conseil constitutionnel, la compétence du législateur et le désordre normatif* », In Revue du droit public, N°1-2006, pp. 45-64.

TITRE II

LES DECISIONS DE POLITIQUE FISCALE, PRODUIT D'UNE STRATEGIE NATIONALE DE REPONSE A LA CRISE

246 La dispersion des sources des décisions de politique fiscale est une caractéristique du système camerounais qui ne trouve plus son fondement exclusivement sous l'angle institutionnel et purement normatif[384]. Même les sources matérielles des décisions de politique fiscale se caractérisent par une multiplicité naturellement porteuse d'incohérences dans l'exercice de la compétence de l'Etat pour la mise en œuvre du prélèvement de l'impôt. C'est ainsi qu'en dehors des déterminants institutionnels et juridiques de la politique fiscale, se présente un faisceau hétérogène de considérations socioéconomiques[385] qui influencent fondamentalement la conduite de l'action publique en matière fiscale au Cameroun. Depuis le début des années 1980 avec l'arrivée de la crise, beaucoup de décisions publiques trouvent dans les évènements économiques et leurs conséquences, leurs fondements et leur explication[386]. L'exercice de la compétence fiscale de l'Etat est dès lors influencé par la nécessité de trouver des solutions aux multiples difficultés économiques et sociales par le biais de l'outil fiscal qui apparaît comme un levier essentiel de l'action publique[387]. En effet, la crise économique accentue le besoin de mise en agenda de problèmes publics et le financement des politiques publiques par l'impôt devient une priorité gouvernementale[388]. Après une phase prioritairement marquée par une stratégie de sortie de crise orientée vers la recherche obsessionnelle du rendement budgétaire immédiat de l'impôt (chapitre I), les pouvoirs publics camerounais observent ensuite une politique fiscale de rééquilibrage prenant aussi en compte, la flexibilité de l'incitation à l'investissement et les exigences de création des conditions pour la croissance et le développement (chapitre II).

---

[384] Voir les développements en titre Premier (chapitre I et Chapitre II). En effet, sur les fondements de la politique fiscale au Cameroun, l'extrême pluralité d'institutions et acteurs intervenant dans le processus décisionnel se conjugue à une galaxie de normes contenant des dispositions fiscales. A ces fondements politico-juridiques se greffent des sources matérielles de la politique fiscale dans l'ordre interne qui se caractérise aussi par leur disparité, donnant ainsi l'impression malheureuse d'incohérence sur le plan conceptuel.

[385] « Par définition, l'impôt n'est pas neutre, ni socialement, ni économiquement ». MATHIEU (Jean Luc), *La politique fiscale*, Economica, 1999.

[386] TOUNA (Mama), *Crise économique et politique de déréglementation au Cameroun*, l'Harmathan, 1996 ;

[387] BOZIO (Antoine), BRENET (Julien), Sous la dir. *Economie des politiques publiques*, La Découverte, Coll : Repères, 2010, pp. 37-48.

[388] M. IMBEAU (Louis), COUTURE (Jérôme), *Pouvoirs et politiques publiques*, in *L'analyse des politiques publiques,* PAQUIN Stéphane, BERNIER Luc, LACHAPELLE Guy (Sous la dir.), Les presses de l'Université de Montréal, 2010, pp. 37-72.

CHAPITRE I

UNE POLITIQUE FISCALE DE SORTIE DE CRISE : LA PRIORITE DE L'ETAT POUR LA VOCATION BUDGETAIRE DE L'IMPOT

247 Bien que l'impôt ait constitué un des éléments d'expression de la puissance coloniale, l'Etat fiscal structuré est consubstantiel à l'accession du Cameroun à la souveraineté dès la proclamation de son indépendance. L'œuvre de construction nationale enclenchée à l'aube des années 1960 va se poursuivre dans un environnement économique prospère, qui est arrimé au contexte des trente glorieuses caractérisé par une certaine stabilité économique. Mais l'éveil de la primauté fiscale émerge à la fin des années 1980 avec l'avènement de la crise[389] qui sonne l'alerte d'une prise de conscience en faveur d'un nouveau positionnement de l'impôt au rang des priorités de la stratégie nationale de développement[390]. La politique fiscale menée par le Cameroun en crise trouve ses fondements dans la situation grave que traverse le pays au plan économique, et qui appelle une intervention publique[391]. Cette crise inédite pour le Cameroun, en raison de ses implications économique et sociale, et du besoin de ressources propres qu'elle suscite[392], inspire les orientations majeures en matière de politique fiscale (section I). Toutefois, les choix fondamentaux de politique fiscale sont orientés vers la régulation de la crise à travers la recherche effrénée du rendement budgétaire immédiat de l'impôt (section II).

[389]La crise économique survient au Cameroun en 1985 à la suite de perturbations extérieures, caractérisée par la très forte détérioration des termes de l'échange et en chute du dollar. L'une des thérapies prescrites à ce moment est de doter ce pays d'une capacité endogène de mobilisation des ressources nécessaires au redressement économique en vue d'amorcer la marche vers le développement BEKOLO EBE (Bruno), MAMA (Touna), FOUDA (Magloire Séraphin): *Dynamiques de développement,* Mélanges en l'honneur de Georges Walter NGANGO, Montchrestien, 2003.

[390] La politique fiscale orientée vers le relèvement optimale de la pression fiscale a été inaugurée au moment où la crise économique au Cameroun se traduisait au quotidien par une situation déficitaire des finances publiques. Le volume des charges publiques était nettement supérieur au niveau de recettes fiscales et le poids de l'endettement public réduisait complètement les initiatives publiques. Même dans les pays développés et face au niveau très élevé de déficit public, il est souvent tentant d'alourdir les prélèvements obligatoires. V. MARINI (Philippe), *Quels prélèvements obligatoires pour la sortie de crise ?,* Rapport d'information, Commission des finances, SENAT, N°45, 2009-2010.

[391] Sur le financement des politiques publiques par l'impôt, V. GREFFE (Xavier), *Economie des politiques publiques,* Dalloz, Coll : Précis sciences économiques, 1997, pp. 236 et s.

[392] Le gouvernement camerounais martèle à chaque occasion l'importance de la mobilisation des ressources fiscales. « *L'accroissement des recettes budgétaires doit demeurer notre première préoccupation*… » Circulaire 001/CAB/PR du 18 Février 2000 relative à la préparation du budget de l'Etat pour l'exercice 2000/2001, p.2.

Section I La crise économique : un catalyseur du réveil d'un Etat fiscal en quête de rendement budgétaire

248 La mise en œuvre de mesures hétérogènes de politique fiscale résulte d'un certain nombre de facteurs économiques et de défis à caractère social qui jalonnent l'espace public camerounais dès la fin des années 1980 qui présente déjà les premiers grands signes de récession. Les autorités publiques en rapport avec les partenaires internationaux comprennent l'urgence de repenser le système de collecte, en vue d'une meilleure mobilisation des recettes devant permettre de juguler la crise et répondre de manière efficace à la forte demande sociale ainsi qu'à l'urgence de résoudre les problèmes publics[393]. Le sens de la politique fiscale devient fonction d'un diagnostic effectué et faisant ressortir la nécessité de redonner du sens à l'impôt dans un environnement morose où l'Etat est passé inapte à mobiliser des ressources budgétaires propres. C'est en fait une politique fiscale déterminée par des considérations liées à la crise économique ainsi qu'à des contraintes d'ordre social, qui est conduite par le gouvernement camerounais durant plusieurs années. L'exercice de la compétence fiscale par l'Etat est ainsi tributaire des opportunités que lui offre la conjoncture économique et sociale.

I. Les déterminants économiques d'une politique fiscale : la priorité à la vocation budgétaire de l'impôt

249 La recherche acharnée du rendement budgétaire de l'impôt s'explique par certains facteurs liés à la situation économique désastreuse du Cameroun des années 1980-1990[394]. La recherche du rendement budgétaire immédiat de l'impôt permet de combler les manquements

[393] La mobilisation des recettes fiscales est devenue un objectif de politique économique soumis régulièrement à évaluation lors des revues du Fonds monétaire international. Voir à titre d'exemple dans son Mémorandum de politique économique et financière du 06 décembre 2006, rubrique « finances publiques », le FMI précise que « *l'assainissement des finances publiques s'est poursuivie en 2006. Au premier semestre, les recettes non pétrolières ont été globalement conformes aux attentes*… ».

[394] À la fin de l'année 1986, la situation s'est brutalement détériorée: le Cameroun a plongé dans une crise économique d'une gravité sans précédent, provoquée par plusieurs facteurs. Le pays a d'abord été victime de la conjoncture économique internationale. Sur le marché mondial, la baisse de moitié du prix du pétrole en 1986 a en effet eu des conséquences désastreuses: le niveau des recettes d'exportation du Cameroun, qui était déjà en diminution en raison de la baisse de production des puits pétroliers, a dégringolé. La dépréciation de 40% du dollar par rapport au franc CFA, intervenue au même moment, a aggravé cet effondrement des revenus, toutes les recettes d'exportation du Cameroun étant alors libellées en dollars. Les recettes pétrolières, qui se montaient à 722 milliards de FCFA lors de l'année fiscale 1984/1985, sont ainsi passées à 419 milliards de francs l'année suivante et à 233 milliards en 1987-1988. S'est ajoutée la baisse des prix sur le marché mondial du cacao, du café, du coton et du caoutchouc. Pour l'État camerounais, Les chutes de recettes liées au cacao et au café ont atteint -25%. En trois ans, les recettes totales du pays ont chuté de 29%. En deux ans, ses termes de l'échange ont connu une dégradation substantielle, passant de 40% à plus de 50%. En 1987-1988, le pays a accusé un déficit fiscal représentant 6% de son PIB. Sa balance des paiements est passée d'un excédent de 4,4% du PIB en 1984/1985 à un déficit de 8,8% en 1986/1987. PIGEAUD (Fanny), *Au Cameroun de Paul Biya*, Coll. Les terrains du siècle, Karthala, 2011.

issus de certaines faiblesses structurelles. Il s'agit en actionnant le levier fiscal, de trouver une alternative aux déséquilibres provoqués par une crise issue de certains chocs macroéconomiques ainsi qu'à certaines tares du système économique camerounais.

A. Une faible mobilisation des ressources budgétaires non pétrolières : les prémisses d'une politique fiscale expansive

250 La montée en puissance des décisions expansionnistes de politique fiscale en période de crise résulte d'un double constat : l'existence d'une pression fiscale particulièrement faible et paradoxalement, la persistance d'une contribution significative des droits de porte au budget de l'Etat, dans un environnement international qui privilégie désormais une philosophie de libéralisation des échanges[395]. Le libre exercice de la compétence fiscale de l'Etat qui avait cours avant la crise se transforme en une conduite de la politique fiscale largement tributaire des dysfonctionnements économiques subis par les camerounais.

1. Une pression fiscale faible par rapport à la richesse nationale

251 Le niveau élevé de la pression fiscale est la caractéristique des pays développés et constitue l'aune à laquelle pourrait bien se mesurer le degré de maturation politico-économique[396]. La pression fiscale se définit comme la mesure économique de la contrainte par l'ensemble des impôts et appréhendée par le rapport entre les recettes fiscales et le produit intérieur brut (PIB). Entre autres facteurs du niveau de pression fiscale, le niveau de développement économique et la conception du rôle de la collectivité publique[397]. C'est le développement économique qui est à l'origine des différences de pression fiscale[398] dans les

[395] C'est la période d'essoufflement des cycles commerciaux du GATT et d'amorce des négociations devant aboutir l'accord de Marrakech en 1994. La doctrine du commerce international se fonde sur la libéralisation des échanges, la suppression des barrières tarifaires, le désarmement douanier, la priorisation de la fiscalité interne…

[396] La plupart des pays développés regroupés au sein de l'organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) affichent des taux de pression fiscale allant de 30% à 50% du Produit intérieur brut (PIB). Le niveau de prélèvement sur la richesse nationale est un signe de maturation économique même si la doctrine libérale s'inscrit en faux par rapport à des prélèvements excessifs qui auraient des effets contre-productifs. Voir à ce titre les études sur la courbe de Laffer. Abordant le thème « *Fiscalité et développement* », ARDANT précise que bien que sensiblement différent d'une région à l'autre, les systèmes fiscaux des pays en voie de développement ont un certain nombre de caractères communs, à commencer par la faiblesse relative des ressources qu'ils procurent. Cette situation résulte de toute une série d'obstacles qu'il parait commode de ranger en trois catégories : les obstacles proprement économiques, les obstacles politiques et sociaux et les obstacles techniques et administratifs. ARDANT (Gabriel), *L'histoire de l'impôt*, Livre II du XVIII ème au XXI ème siècle, coll. Les grandes études historiques, Fayard, 1972, pp.839 et s.

[397] Sur le taux de pression fiscale ou le taux de prélèvement obligatoires, leur clarification conceptuelle, leur importance sur la mesure du développement économique ainsi que les limites et critiques de ces notions, L. VALLEE (Annie), *Les systèmes fiscaux,* coll. Economie, Seuil, Paris, 2000.

[398] DE FREMINET (Patrick), « *Taux des prélèvements obligatoires : on peut et on doit comparer entre pays développés pour comprendre et pour progresser* », in Revue de droit fiscal, N°26, juin 2008.pp.15-19.

pays industrialisés et dans les pays en voie de développement[399]. La pression fiscale dans les pays de l'OCDE est de 40% environ contre 20% pour celle des autres pays[400]. On comprend dès lors le sens inverse des options de politique fiscale amorcées dans ces environnements, d'un côté la baisse des prélèvements obligatoires[401], de l'autre l'augmentation de la pression fiscale pour une captation de l'impôt proportionnelle à la richesse nationale.

252 Au Cameroun, le niveau de la pression fiscale depuis la fin des années 1980 a toujours varié entre 11% et 14% du PIB, traduisant ainsi un niveau de prélèvement très faible par rapport à la richesse nationale[402]. Cette faiblesse du niveau de prélèvement n'est cependant pas l'apanage du seul Cameroun, elle constitue une tendance générale s'agissant des pays d'Afrique subsaharienne dans lesquels les systèmes fiscaux demeurent en construction dans le cadre des réformes structurelles prescrites par les institutions de Bretton Woods. Il faudrait relever que les économies concernées ont été bâties au sortir de la vague d'indépendances des années 1960 sur le fondement de produits d'exportation et non sur une diversification des activités devant constituer de la matière imposable à terme. Non seulement les produits d'exportation restent hors du champ de certaines impositions, mais aussi, le système fiscal en vigueur regorge de plusieurs dispositifs dérogatoires participant à l'allègement substantiel de la charge fiscale globale des entreprises.

253 La mesure de niveau de prélèvement reste cependant un exercice complexe dans le contexte camerounais en raison du retard accusé dans la mise en place de technologies performantes de gestion statistique ainsi qu'à la part prépondérante du secteur informel dans la structure de l'économie[403]. Ce constat amène les pouvoirs publics à repenser le système fiscal dans le sens d'une captation optimale des ressources fiscales nécessaires au financement des politiques publiques ainsi qu'à l'amorçage du développement. Le rehaussement du taux de pression fiscale constitue ainsi dans cet environnement de crise, un impératif de politique

[399] MONNIER (Jean Marie), *Les prélèvements obligatoires*, Coll. Economie poche, Economica, 1998, pp.21-34 ;
[400] BAZIADOLY (Sophie), S*ystèmes fiscaux comparés*, Ellipses, 2010.
[401] Comme dans de nombreux autres pays de l'Union européenne, la politique fiscale de la France au début des années 1990 était tournée vers l'objectif de réduction des déficits publics en vue de respecter les critères de convergence fixés par le Traité de Maastricht. Ce n'est que lorsque les objectifs fixés pour l'entrée dans l'Union économique et monétaire ont été atteints que la réduction de la charge fiscale globale est devenue une préoccupation essentielle. Lire « *La politique fiscale dans les pays de l'OCDE : évolutions et réformes récentes* », in Etudes de politique fiscale de l'OCDE, chapitre II, N° 9, 2005.
[402] Source : Direction des affaires économiques, Ministère des Finances Cameroun, et Direction Générale de l'Economie, Ministère de l'Economie, de la planification et de l'aménagement du territoire Cameroun
[403] Selon l'Institut national des Statistiques (INS), la part du secteur informel dans le PIB varie depuis les années 1990 au Cameroun entre 35% et 40%.Ce qui est suffisamment alarmant et donne l'impression pertinente de sous fiscalisation de l'activité économique. Ainsi, des marges d'élargissement de l'assiette fiscale demeurent malgré l'impression souvent affirmée de pression fiscale très élevée.

économique soumis périodiquement à évaluation dans le cadre des programmes économiques et financiers mis en place en relation avec les partenaires au développement. Mais en raison de la présence permanente de l'administration fiscale auprès des contribuables du secteur formel et de l'impression de harcèlement qui en découle, les observateurs concluent de la prévalence d'une pression fiscale très forte au Cameroun. Cette conclusion très hâtive ne prend pas en compte l'importance du secteur informel et l'ampleur considérable des manœuvres d'évitement de l'impôt (fraude et évasion fiscale et autres déformations du système fiscal telles que l'importance des niches et dépenses fiscales). En effet, les protagonistes de la scène économique camerounaise semblent confondre « pression fiscale » et « pression des services fiscaux ». La pression reste à renforcer dans le sens de l'égalité des tous devant les charges publiques et de la justice fiscale fondée sur l'égalité de traitement et d'un rendement budgétaire efficace tandis que la pression des services fiscaux devrait être mieux encadrée pour créer les conditions d'une commodité de l'impôt pour les contributeurs.

254 Malgré l'entame d'une politique fiscale passant en priorité le relèvement impératif du niveau de prélèvement pour le faire corréler avec la richesse nationale, on constate aussi une contribution très significative des droits de porte dans le budget de l'Etat. Un poids aussi important des droits de douane sur le budget ne constitue pas un signe de basculement positif vers la transition fiscale souhaitée par les thérapeutes et stratèges de la vie économique du pays[404]. En dehors de l'urgence à rétrécir le faussé en matière de pression fiscale, la nécessité de réduire le poids des droits de porte devient aussi un axe de la politique fiscale camerounaise[405].

2. Un apport toujours significatif des droits de porte au budget de l'Etat

255 Bien longtemps avant le déclenchement de la crise économique de la fin des années 1980, la taxation à l'entrée des transactions internationales a été d'un apport déterminant dans les cadrages budgétaires du Cameroun[406]. Mais avec le mouvement de libéralisation impulsé

[404] C'est le Fonds monétaire international (FMI) en premier qui met en place en relation avec le Gouvernement camerounais la première stratégie rigoureuse de mobilisation de recettes fiscale à travers le programme économique triennal pour la période 1997à 2000.

[405] « *Plus d'une décennie après la réforme fiscalo-douanière de 1994, de nouvelles contraintes endogènes et exogènes sont apparues, rendant nécessaires l'adaptation du système fiscal. Au plan externe, la perspective de l'entrée en vigueur des accords de partenariats économiques (APE) et la chute corrélative des recettes douanières, exigeaient qu'une réflexion fût menée dans le sens d'une meilleure mobilisation des ressources internes hors pétrole. Cela était d'autant plus justifié que nos ressources pétrolières enregistrent, au fil des années, une baisse tendancielle* ». Avant propos du Ministre des Finances, Rapport général, Commission de réforme fiscale, MINFI, 2007.

[406] Outre les droits de douane proprement dits, le système camerounais prélevait l'impôt sur le chiffre d'affaires à l'importation, la taxe à la production autres taxes et redevances. Voir Rapport sur la réforme fiscalo-douanière en

par les acteurs de la scène économique internationale[407], l'option est progressivement allée à la baisse irréversible des barrières tarifaires et à l'amenuisement significatif de leur contribution au budget[408] au profit d'un relèvement de la fiscalité interne. Dans l'esprit des pouvoirs publics camerounais et pour un arrimage heureux à la nouvelle donne internationale, il s'agit de mettre en place une politique fiscale de substitution au rendement habituel des droits de portes adossés sur un relèvement du taux de pression fiscale et un renforcement de l'administration de l'impôt. Car, non seulement le mouvement de libéralisation impulsé par l'organisation mondiale du commerce interpelle l'ensemble des nations du nord au sud, mais aussi observe-t-on des avancées vers les accords de partenariats économiques entre l'Union européenne et les pays d'Afrique, des Caraïbes et du Pacifique (ACP)[409].

256 Le discours politique en matière fiscale tend vers un approfondissement du système de prélèvement existant en interne. Mais même s'il existe un son monocorde quant à l'impact encore important des droits de porte, le Cameroun n'a pas procédé à une élimination brutale et spectaculaire des barrières tarifaires. Les pouvoirs publics ont dû opter pour une approche marquée par la sélectivité et la progressivité. En effet, conduire la réforme du système fiscal en supprimant immédiatement les éléments de fiscalité de porte eut été hasardeux pour le budget de l'Etat encore fortement dépendant des opérations concernant les importations et les exportations dans un contexte où la tarification au niveau communautaire reste fragile et où l'administration de la fiscalité interne est en construction.

UDEAC et NIOBE LIKUND (Philippe), *Comprendre la réforme fiscalo-douanière en UDEAC*, Etudes statistiques BEAC, N°210, 1994, pp.157-169 ;

[407] Les différents accords conclus sous l'égide de l'Organisation mondiale du commerce (OMC) et ceux signés en prévision des accords de partenariats économiques (APE) entre l'Union européenne et les pays Afrique, Caraïbes et Pacifique (ACP).

[408] Les pays d'Afrique subsaharienne sont engagés dans des politiques de libéralisation commerciale. Afin de préserver, voir de renforcer leur niveau de ressources publiques, ces pays mettent actuellement en œuvre des politiques de « transition fiscale » qui ont pour objectif de substituer des ressources de fiscalité interne à des recettes tarifaires en baisse en raison des politiques de libéralisation. La stratégie d'une véritable transition fiscale repose à la fois sur des aménagements des systèmes fiscaux et sur de profondes réformes en matière d'administration de l'impôt. CHAMBAS (Gérard), « *Afrique au sud du Sahara : quelle stratégie de transition fiscale « »?*, In Afrique contemporaine, N°213, De Boeck Université, 2005. Du même auteur: *Afrique au Sud du Sahara : Mobiliser les ressources fiscales pour le développement*, Economica, 2005 ;

[409] Dans cette perspective la convention de Cotonou qui succède à la Convention de Lomé signée en 1975, est signée en 2000 pour vingt cinq ans entre l'Union européenne et soixante dix sept pays d'Afrique, Caraïbes et Pacifique (ACP). Elle organise le cadre de coopération entre les ensembles d'Etats notamment l'aide publique au développement, accès préférentiel de certains produits tels la banane et le sucre, et surtout la mise en place d'ici 2020, d'accords de partenariat économique créant de zone de libre échange entre ces pays et l'Union européenne, conformément aux règles de l'Organisation mondiale du commerce (OMC) afin d'aider les pays ACP à s'ouvrir au commerce international. Cette dynamique de libéralisation impulsée à l'échelle internationale ne peut qu'entraîner le recul de la fiscalité de porte au profit d'un repositionnement stratégique de la fiscalité interne.

257 En effet, dans le cadre de la modernisation et de la simplification de son système fiscal, le Cameroun a procédé à la suppression de certains prélèvements de porte qui ont été remplacés par la Taxe sur le chiffre d'affaires, elle-même remplacée en 1999[410] par la Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)[411]. Bien plus, le rôle prépondérant des services de douanes s'est affermi avec la perception de cette nouvelle taxe à la porte à l'occasion des importations ainsi que par l'introduction dans le système fiscal camerounais du précompte effectué par l'administration des douanes sur les importations des biens destinés à la revente[412]. Les services douaniers sont apparus comme des remparts pour l'accompagnement de la politique fiscale interne relativement à la perception à la porte des recettes ainsi qu'à leur sécurisation au regard de l'impact négatif du secteur informel dans l'ensemble de l'économie.

258 Au demeurant, les réformes en général et celles concernant la politique fiscale en particulier s'accommodent bien sur le plan méthodologique des approches sélective et progressive. C'est pour cela qu'il apparaît indiqué d'aborder avec beaucoup de précautions les réformes prescrites par les institutions de Bretton Woods. L'expérience montre bien qu'une rupture brutale avec la mobilisation des droits de douane aurait été une politique fiscale contre-productive pour le budget de l'Etat dans une économie structurellement extravertie. En effet, la forte ampleur des flux commerciaux à traiter, la libéralisation des échanges sont des facteurs confortant encore le rôle important des services douaniers même en ce qui concerne le recouvrement de certains pans de la fiscalité intérieure à l'instar de la TVA et du précompte sur achats à l'importation (retenue faite par un client sur la facture de son fournisseur et qui constitue une avance au titre de l'impôt sur le revenu dû)[413].

259 Dès lors, les pouvoirs publics prennent bien conscience de l'urgence voire de l'irréversibilité de la transition fiscale devant conduire à la dynamisation du système de prélèvement interne. Mais pour des raisons de prudence, ils conviennent de mener les réformes de manière progressive. Cette approche, bien qu'empreinte d'inertie, semble produire les effets positifs sur la conduite de la nouvelle politique fiscale. Elle apporte la mesure et la lucidité nécessaires à son adaptation à l'environnement économique ambiant. On ne saurait

410 L'ordonnance N°94/001 du 24 Janvier 1994 instituant la TCA.
411 La loi de finances N°98/009 du 1er Juillet 1998 relative à la TVA.
412 Article 21 (3) du Code général des impôts : « donne lieu à perception d'un précompte de 1% du montant des opérations d'importation ou d'achat ci-après en vue de la revente en l'état : les importations effectuées par les commerçants, à l'exception de ceux relevant des unités de gestion spécialisées de la Direction générale des impôts »; Les services douaniers continue d'être des collecteurs à la porte des impôts et taxes relevant normalement de la fiscalité interne à savoir à l'importation, le précompte sur achats et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).
413 KEEN (Michael) (sous la direction), *Moderniser la douane : défis et stratégies de réforme de l'Administration douanière,* Fonds monétaire international, Washington, 2003

accélérer les mécanismes de désarmement douanier dans un contexte international encore marqué par les réflexes protectionnistes de la part des partenaires commerciaux et surtout par l'avènement encore lointain des échéances conventionnelles liées à la libéralisation des échanges. Le développement d'une politique fiscale de renforcement des prélèvements internes au détriment des droits de porte doit tenir compte de la capacité réelle des administrations fiscales à compenser par leur production, les pertes issues du recul des recettes douanières[414]. En effet, le rôle de la douane dans la protection de l'espace économique et dans la collecte fiscale reste très important pour le développement d'un pays comme le Cameroun. Mais contrairement aux tenants d'un primat douanier dans les systèmes africains de gouvernance financière publique, la marche vers la transition fiscale devrait se poursuivre sans relâche au travers d'une transformation en profondeur du système de collecte interne de l'impôt[415].

260 Au total, l'option stratégique pour le prélèvement fiscal interne en matière de financement du budget tient du constat d'une économie encore très extravertie, inapte à assurer de façon endogène, une capacité de mobilisation des ressources pour le développement économique. Aussi les concepteurs de la politique fiscale camerounaise ont-ils accentué leur volonté d'approfondir les prélèvements pour tenir compte de l'extranéité de la structure économique du pays.

B. Une économie extravertie, peu favorable à la densification du prélèvement fiscal interne

261 L'autre aspect des sources éparses de la politique fiscale camerounaise concerne au plan matériel, le niveau d'extraversion de la structure économique sur laquelle le prélèvement

[414] BRUN (JF), CHAMBAS (Gérard*), Un espace budgétaire renforcé pour la croissance et la réduction de la pauvreté au Cameroun,* Banque africaine de développement, Banque mondiale, miméo, 2008.

[415] Le positionnement stratégique de la fiscalité interne constitue une priorité bien que certains observateurs de la vie économique africaine conviennent du rôle encore majeur des services de douanes en matière budgétaire, ramant ainsi à contre courant de la dynamique universelle de libéralisation : « les douanes sont en Afrique subsaharienne, encore plus qu'ailleurs, un élément-clé de la modernisation et du développement économique des pays. La part du commerce extérieur dans les économies nationales est très grande du fait des structures traditionnelles économiques souvent héritées de la colonisation. Celles-ci n'ont généralement pas encore fondamentalement changé et sont souvent caractérisées par l'exportation de matières premières, l'importation des biens de consommation, la faible taille du marché intérieur et régional. Les douanes ont un rôle de contrôle des opérations commerciales avec l'extérieur qui leur confère aussi un poids décisif dans la fluidité des échanges commerciaux, et donc dans l'intégration des pays dans le commerce mondial, dont leur croissance économique dépend de manière critique. Les douanes sont également une source importante de recettes nationales. Les systèmes douaniers sont au cœur du budget des Etats, en tant que premiers percepteurs des recettes fiscales ». DE CASTELNAU (Pauline), MARTEAU (Jean François), « *Quel accompagnement des douanes par la Banque mondiale en Afrique subsaharienne ? »,* In Afrique contemporaine, n°230, *Réformes des douanes et développement économique en Afrique subsaharienne*, De Boeck, Bruxelles 2009, pp.115-134.

fiscal est appelé à être effectué[416]. Outre le poids des exportations dans la construction de la richesse nationale, le pays ploie sous le coup du cercle vicieux de l'endettement[417].

1. Le poids des recettes d'exportation : un facteur limitant du financement budgétaire par l'impôt

262 Depuis la période coloniale, l'activité économique est grandement centrée sur le développement des cultures de rente destinées prioritairement à l'exportation vers les métropoles. Ce type de spécialisation de l'activité économique permet de raffermir les liens historiques entre les pays anciennement colonisés et leurs tuteurs d'hier, même si les indépendances sont formellement et solennellement proclamées. Cette facette de l'économie camerounaise connaît sa période de gloire dans la période postindépendance caractérisée par de taux de croissance satisfaisants, l'essentiel de la richesse nationale est issu des exportations de produits de rente déversés sur le marché international. Mais, les économies africaines en général vont connaître une certaine marginalisation dans la dynamique du commerce international en raison de la spécialisation pour les exportations des produits de base[418].

263 Avec la survenance de la crise, le modèle économique bâti sous l'égide des rapports entre les Etats africains (y compris le Cameroun) et les anciennes puissances coloniales commence à connaître un réel essoufflement se traduisant par une détérioration des termes de l'échange[419] et une capacité des importateurs à trouver des produits de substitution aux produits de base africains. Ce renversement de situation crée une perturbation brutale de l'équilibre de forces entre partenaires commerciaux du nord et du sud avec en prime des

[416] Sur la vulnérabilité face aux chocs externes des pays similaires au Cameroun, « le solde budgétaire est affecté par les chocs exogènes qui pèsent sur les économies. Les recettes peuvent fluctuer en fonction des variation des cours des matières premières et des produits agricoles exportés, des variations des taux de change, des aléas climatiques ou des variations des prix relatifs. Ces chocs affectent la base imposable, à savoir le bénéfice des sociétés et les revenus des ménages ». DUFRENOT (Gilles), HOUESSOU (Eloge), NONFODJI (Emèdétèmin*), Politique budgétaire et dette dans les pays de l'UEMOA*, Economica, Paris 2007.pp.1-29.

[417] CROZET (Yves), ABDELMALKI (Lahsen), DUFOURT (Daniel), SANDRETTO (Réné), *Le continent le plus pauvre du monde peut-il connaître un réel développement ?*, in *Les grandes questions de l'économie internationale*, Nathan, 1997, pp. 317 et s.

[418] Parallèlement aux facteurs externes, la marginalisation de l'Afrique dans le commerce internationale trouve une partie de son explication dans une série de facteurs internes. Parmi ces facteurs, le plus important réside l'échec des expériences de diversification entamés peu après les indépendances afin de rompre avec le modèle rentier mis en place par les puissances coloniales avec pour conséquence une dépendance par rapport aux produits de base. BEN HAMAMOUDA (Hakim*), L'Afrique, l'OMC et le développement*, Maisonneuve & Larose, 2005. pp.98-148.

[419] Sur l'hypothèque de la spécialisation des économies des pays en développement, V. ASSIDON (Elsa), *Les théories économiques du développement*, La Découverte, Coll : Repères, 2002, pp. 34 et s.

conséquences désastreuses dans les économies des pays en développement[420]. Ces derniers qui avaient manqué d'anticipation se retrouvent en situation de crise assez grave et les partenaires commerciaux d'antan ne se sont pas prompts à leur accorder les facilités devant permettre de corriger les déséquilibres issus de la nouvelle donne.

264 Dans ce contexte l'ensemble des produits de rente (cacao, café, hévéa, caoutchouc…) connait un fléchissement sur le marché international avec des répercussions désastreuses sur l'économie camerounaise : déficits publics, déséquilibre de la balance de paiement, déstructuration des filières de produits de base…Les pouvoirs publics prennent conscience des difficultés qui vont rythmer le cadrage budgétaire pour les exercices couvrant la période de crise[421].De même, les retombées de la manne pétrolière activée depuis les années 1980 affichent leurs premières décrues en raison de la chute des cours du baril ainsi que des fluctuations de dollar en tant que monnaie de référence pour les transactions liées à la commercialisation de « l'or noir »[422].

265 Tous ces facteurs de perturbations exogènes amènent le gouvernement à prendre conscience de la nécessité de repenser sa politique économique dans l'ensemble en axant davantage d'efforts sur des atouts endogènes[423]. Il s'agit d'abord de savoir compter sur soi avant de capter ce qui pourrait provenir de l'extérieur. Une telle approche suppose une inversion de stratégie qui se matérialise par un renouvellement de la politique fiscale marqué par une plus grande mobilisation des recettes issues de l'impôt. Mais le poids de la dette reste tellement important qu'il est de nature à annihiler le potentiel effort contributif attendu des opérateurs économiques, qui verraient leur apport transiter simplement entre les mains du Trésor public et atterrir dans les caisses des différents bailleurs de fonds.

---

[420] Le Rapport présenté par la première CNUCED en 1964 par Raul PREBISCH précisait déjà que le principal obstacle à la croissance dans les pays en développement réside dans leur insertion défavorable dans l'économie internationale.

[421] Les alertes sont régulièrement données au plus haut niveau de l'Etat : « *La préparation du budget 2000/2001 se fera dans un environnement international qui présente des signes positifs de reprise de l'économie mondiale malgré la persistance de la détérioration des cours de nos principaux produits d'exportation notamment le cacao, le café, le coton, caoutchouc, la banane, le bois…* » Extraits de la circulaire du Président de la République du Cameroun001/CAB/PR du 18 février 2000 relative à la préparation du budget pour l'exercice 2000/2001

[422] Le Cameroun commence à profiter de l'exploitation de son pétrole dès 1980 mais le pays n'étant qu'un producteur marginal à côté de ses voisins que sont le Congo, le Gabon et le Nigéria, les autorités ont vite fait de sonner l'alarme dans le sens d'une incitation des populations à orienter leur activités dans le développement de l'agriculture. Et lorsque survient la crise à la fin des années 1980, le gouvernement comprend l'urgence à mettre en place un système fiscal devant permettre de financer de manière endogène le budget de l'Etat afin de ne compter que de manière marginale sur la production pétrolière.

[423] Sur cette lancée, la mobilisation accrue des ressources fiscales apparaît comme la priorité de la stratégie économique. Toutes les instructions et circulaires du Président de la République relatives à la préparation du budget de l'Etat font de la priorité fiscale, un outil primordial de la politique économique.

2. Un service de la dette reléguant le prélèvement fiscal à la marginalité

266 La forte dépendance de l'économie vis-à-vis de l'extérieur ne résulte pas seulement de la commercialisation des produits de rente sur le marché international, elle est aussi la résultante d'un endettement extérieur du pays vis-à-vis des divers bailleurs de fonds. Ceux-ci sont multilatéraux, bilatéraux, publics et privés. La spirale de l'endettement s'est emballée dans les années 1970 lors des booms pétroliers qui ont vu les pays occidentaux voir leurs trésoreries surliquides et ont entrepris de prêter de manière offensive[424]. Sans véritable stratégie de gestion de l'endettement, les pays en développement se sont engouffrés dans l'accueil de ces fonds sans perspectives réelles de rentabilité.

267 De fait, les pays africains en général sont entrés à des dates différentes dans une dynamique particulière d'endettement. Ils ne se sont pas endettés sur la base d'un diagnostic pertinent lié à la recherche des financements budgétaires ou de stratégie de mise en place d'un idéal d'équilibre budgétaire. Pour Philippe Hugon, « le modèle de substitution d'importation s'est heurté à la faiblesse des marchés et à un coût élevé en devises ; les entreprises publiques ont été déficitaires. La dette a financé des cathédrales dans le désert. L'Etat s'est développé sans base productive sur financement interne »[425]. En un mot, les pays africains n'ont pas arrêté des politiques d'endettement préalablement pensées et ayant fait l'objet d'analyse-risque pour en apprécier la pertinence.[426]

268 Dès le début de crise au milieu des années 1980, le service de la dette connaît une évolution assez fulgurante plaçant le Cameroun dans une position très inconfortable quand sa capacité à honorer ses échéances et à mener une politique économique devant lui permettre de juguler ses difficultés[427]. C'est aussi la période au cours de laquelle on parle davantage de l'essoufflement de l'aide au motif que les principaux bailleurs de fonds s'interrogent sur la « soutenabilité » de la dette[428].

---

[424] Voir SEVERINO (Jean Michel), « *Refonder l'aide au développement au XXI ème siècle »*, Critique internationale, N°10, Presses de sciences Po. Paris, Janvier 2001 pp.76-99.
[425] HUGON (Philippe), *Géopolitique de l'Afrique,* Sedes, Paris, 2007.
[426] CHARMOZ (Olivier), SEVERINO (Jean Michel), *L'aide publique au développement*, coll. repères, la découverte, 2011.
[427] SEVERINO (Jean Michel), CHARNOZ (Olivier), « *Les mutations impromptues : états de lieux de l'aide publique au développement »,* In Afrique contemporaine, N°213 De Boeck & Larcier, Bruxelles, 2005 pp.13-119 ;
[428] BERR (Eric), COMBARNOUS (François), « *Une autre lecture de la soutenabilité de la dette »*, in le *financement du développement,* Revue Tiers monde, N°192, Décembre 2007. Aussi Economic development in Africa, *Debt sustainability: Oasis or mirage*, United Nations conference on trade and development, United Nations, 2004.

269 Face à l'extranéité de sources de difficultés économiques marquée notamment par le niveau d'endettement, une stratégie de réduction de la dépendance vis-à-vis de l'extérieur est élaborée, essentiellement axée sur une politique fiscale offensive[429]. Dans cet esprit, le prélèvement fiscal apparaît aux yeux des autorités comme le moyen idoine devant mener vers une alternative crédible et durable face à l'endettement[430]. De fait, l'effet annihilant de l'aide extérieure sur l'effort fiscal est une des causes de la faible pression fiscale.[431]Dans un environnement d'ajustement structurel, l'endettement du pays entraîne des conséquences sociales désastreuses eu égard à l'incapacité à mobiliser en interne des ressources budgétaires suffisantes pour l'aménagement des équipements collectifs dédiés à la politique sociale de l'Etat[432]. Les contraintes à caractère économique ne sont plus les seules sources explicatives de la politique fiscale menée par l'Etat, les risques sociaux deviennent aussi des éléments constructeurs de choix effectués par les pouvoirs publics de l'exercice de leur compétence fiscale.

II. Les désastres sociaux de la crise : des déterminants pour les nouveaux choix fiscaux

270 Les orientations de politique fiscale tirent aussi leurs racines dans certains aspects de la vie sociale fortement impactés par la crise. Non seulement on observe un besoin grandissant de financement des risques sociaux, mais aussi le législateur fiscal imagine des dispositifs visant à renforcer le profil distributif de certains prélèvements. L'élaboration de la politique fiscale est influencée dans cet environnement par des contraintes disparates au plan social.

---

[429] Pour accroitre les ressources en matière de développement, la mobilisation des ressources fiscales pourrait contribuer au financement des objectifs de développement. L'augmentation des aides destinées à l'Afrique a vocation à financer les dépenses consacrées au développement. Mais pour que des niveaux de dépenses plus élevés puissent être soutenus à long terme, un accroissement de ressources fiscales est indispensable. Cet accroissement dépend donc de la politique fiscale, de l'efficacité de la collecte et de la croissance économique. La qualité du système fiscal peut donc avoir un impact réel sur la politique d'aide. Par les nombreux défis à relever en matière d'aide au développement, il importe ainsi de corriger les faiblesses actuelles de la politique fiscale et d'être à même de réagir aux modifications du contexte international. TELLIER (Charles), SHARPLES (Stephen), « *Reformes des finances publiques en Afrique et nouveaux mécanismes d'aide et d'allègement de la dette »,* In Afrique contemporaine, n° 223-224, *Reformes des finances publiques africaines*, De Boeck, Bruxelles, 2007.p. 253.

[430]Le Président de la République par la circulaire N°001/CAB/PR du 07 Février 1997 relative à la préparation du budget de l'Etat pour l'exercice 1997/1998 précise : « *la politique budgétaire pour l'exercice 1997/1998 devra s'inscrire dans le cadre de la stratégie économique à moyen terme qui sous tend le budget de l'exercice 1994/1995 ; Les ressources de l'Etat restent en effet insuffisantes pour faire face à ses engagements à cause notamment de la charge très élevée de la dette publique…Il s'agira alors de mettre l'accent sur l'accroissement des recettes non pétrolières étant donné la diminution inéluctable de nos revenus pétroliers due à la baisse de la production du brut »*.

[431] Fotsing Jean Baptiste op. cit. p. 152.

[432] « Après deux décennies d'ajustement, l'Afrique est socialement meurtrie : l'espérance de vie baisse dans plusieurs pays, le revenu réel par habitant fond dans des dizaines de pays, tandis que la population souffrant de malnutrition augmente. La dette de l'Afrique a plus que triplé depuis 1980, alors qu'elle a été remboursée plus de trois fois durant la même période » TOUSSAINT (Eric), ZACHARIE (Arnaud), (Sous la direction), *Abolir la dette pour libérer le développement*, Syllepse, 2001, p. 11.

A. Le besoin de financement des risques sociaux aux sources du basculement des orientations de politique fiscale

271 L'environnement ambiant de crise induit une forte demande en services publics à caractère social ainsi que la création de prélèvements fiscaux correspondants. En effet, l'assèchement des comptes publics a eu pour conséquence un recul de l'Etat providence qui a vu ses interventions diminuer. L'absence d'une politique viable d'endettement allait voir les pouvoirs publics dans le cadre de l'exercice de leur compétence fiscale, imaginer de nouvelles approches facilitant le recours à l'impôt. Une politique fiscale orientée vers le social commence progressivement à voir le jour.

1. Une forte demande en financements des services publics sociaux

272 Dès les premiers signes de déséquilibre macroéconomiques, les autorités camerounaises ont fait le diagnostic du déclin de l'Etat-providence à l'œuvre dans le pays depuis son accession à l'indépendance selon la conception que se faisaient les citoyens du rôle de la collectivité publique[433]. Contrairement à la tradition anglo-saxonne qui laisse aux opérateurs privés le financement des besoins de santé et d'éducation ainsi que les risques sociaux que sont le chômage, la maladie et la vieillesse, le Cameroun a fait un choix de société interventionniste qui exige une augmentation de son niveau de pression fiscale[434]. Dans cette option, la mutualisation des risques sociaux voire leur prise en charge par l'Etat appelle une mobilisation plus accrue des recettes fiscales propres à assurer de manière soutenable la longévité d'un système de rétribution auquel les citoyens s'étaient habitués.

273 Les thérapies endogènes administrées sont allées dans le sens d'une baisse du train de vie de l'Etat et d'une réduction de sa posture interventionniste[435]. Cette politique s'est opérée au sein de l'administration par la réduction des dépenses de fonctionnement ainsi que de la suppression de certains avantages octroyés jadis aux fonctionnaires. Mais les sacrifices ainsi consentis n'ont pas été suffisants pour compenser la charge sociale globale incombant à l'Etat. Et plus grave, les mesures de rigueur budgétaire préconisées n'ont pas été toujours appliquées

[433] EBOUSSI BOULAGA (Fabien), Sous la dir. *L'Etat du Cameroun*, Ed. Terroirs 2009.

[434] Sur l'analyse des fonctions économiques de la fiscalité, WEBER (Luc), *L'Etat*, *acteur économique,* Economica, Coll : Economie et politiques publiques, 1997, pp. 215 et s.

[435] Bien que prônée par le discours politique, la baisse du train de vie de l'Etat connu beaucoup de résistance dans les milieux de l'administration publique camerounaise. Après les effets d'annonce, on a assisté à un regain d'ampleur des dépenses publiques sans rapport avec les besoins réels des services. Bien plus, face aux défaillances des infrastructures sociales en période de crise, l'on s'est vite retourné vers l'Etat afin que celui-ci prenne ses responsabilités sans se poser des que questions pertinentes sur le niveau de pression fiscale du pays et surtout sur les capacités réelles des services fiscaux à mobiliser des ressources additionnelles.

équitablement par les personnes chargées de leur mise en œuvre. Cette application à géométrie variable n'a fait qu'exacerber les frustrations des couches les plus vulnérables de la population composée d'agents publics aux revenus très faibles. De même, les populations menant des activités privées n'ont pas bénéficié en ces temps de crise d'un système viable garantissant une soupape de sécurité pour faire face aux risques sociaux. Les conséquences de cette absence d'organisation de la prise en charge sociale ont été un appauvrissement accentué des populations auquel s'ajoute une généralisation de la corruption présentée comme un élément de survie[436].

274 Après de nombres hésitations quant au recours au Fonds Monétaire international (FMI), les autorités camerounaises finissent par se mettre au chevet des institutions de Bretton Woods dont le modèle est fondé sur le « consensus de Washington »[437]. Les prescriptions de ces partenaires au développement militent en faveur du moins d'Etat à travers une philosophie libérale entrainant libéralisation des filières agricoles, déréglementation, privatisations…Toutes ces réformes s'accompagnent de programmes d'austérité entraînant des répercussions sur le plan social en termes de paupérisation des populations. De la fin des années 1980 et au milieu des années 1990, les « accords de confirmation » signés entre l'Etat et la communauté financière internationale se soldent par des échecs dans la logique d'un redressement économique véritable. Au surplus, les aspects institutionnels liés à la couverture sociale des citoyens se détériorent au point où le spectre de la pauvreté hante au plus fort les populations dans leur ensemble[438]. C'est aussi au moment où sévit cette crise économique aux répercussions sociales ravageuses que s'ouvre une nouvelle ère au Cameroun faite d'ouverture démocratique et de libéralisation de la vie publique. On comprend que le niveau de revendication sociale se développe et que les difficultés de l'Etat s'accentuent dans cet environnement de crise.

[436] ATTILA (G), CHAMBAS (G), COMBES (JL), *Corruption mobilisation des recettes publiques : une analyse économétrique sur les pays en développement*, Recherche économique de Louvain, 2008.
[437] Il s'agit d'une expression utilisée (à partir de 1990) pour désigner la doctrine néolibérale que le FMI et la Banque mondiale (institution dont le siège est à Washington) ont imposé aux politiques économiques dont ils étaient les tuteurs et les pourvoyeurs de financement par l'intermédiaire de l'ajustement structurel : privatisation, libéralisation notamment financière.. Ce consensus n'en est plus guère un, d'abord en raison des déboires du FMI et de la banque mondiale dont les politiques libérales ont eu des effets sociaux désastreux et des effets économiques souvent peu probants. CLERC (Denis), PIRIOU (Jean Paul), *Lexique de sciences économiques et sociales*, Coll. Grands repères, la Découverte, 2011.
[438] C'est aussi cette période au cours de laquelle la fonction publique dégraisse ses effectifs et le moment choisi pour opérer des diminutions drastiques des salaires des agents publics subissant déjà les méfaits de la dévaluation du franc FCFA par rapport au franc français.

275 Face à l'alerte concernant la pauvreté, une convergence de vue se fait sentir à l'échelle internationale pour un changement de paradigme dans la perspective d'une meilleure assistance aux pays en difficulté économique et sociale. Les nouveaux accords du Fonds monétaire international introduisent dans leur contenu une « dimension sociale de l'ajustement structurel » pour compenser les rigueurs de programme d'austérité[439]. Ces nouveaux accords font suite à des contestations effectuées tant au niveau national qu'à l'échelle internationale par le biais des organisations non gouvernementales et autres acteurs de la société civile[440]. De fait, l'effet de paupérisation est né de l'option pour le retrait de la puissance publique des leviers essentiels de l'Etat-providence notamment dans des domaines aussi sensibles que la santé et l'éducation, l'accentuation du chômage, et l'impact des chocs à caractère structurel tels que la chute des prix à l'exportation des produits de base, la dévaluation du franc FCFA.

276 Les résultats très mitigés des plans d'ajustement structurel initiaux entraînent la révision par l'introduction de programmes triennaux assortis de facilité pour la réduction de la pauvreté. C'est l'application desdits programmes qui finit par aboutir à l'initiative pour les pays pauvres très endettés se traduisant par un allégement substantiel de la dette du Cameroun[441]. La situation sociale de précarité appelle une prise de conscience quant au financement en infrastructures et en institutions à même de répondre aux faiblesses du dispositif mis en place depuis les années 1980. Désormais, même les antidotes prescrits par les libéraux de la communauté financière internationale prennent en compte les aspects sociaux de la politique économique qui appelait un minimum d'intervention de l'Etat. Le recours à l'emprunt étant devenu difficile, les pouvoirs publics comprennent qu'il s'agit de lever de façon optimale l'impôt à travers une réorientation de la politique fiscale.

277 A la vérité, toutes ces démarches aux effets et impacts très mitigés entérinent le fait que la croissance et le développement d'un pays passent nécessairement par sa capacité à mobiliser

---

439 Groupe de la Banque africaine de développement, Rapport sur l'expérience de la banque en matière de dimensions sociales de l'ajustement ; JARRET (Marie France), REGIS (Mathieu François), « *Ajustement structurel, croissance et répartition : l'exemple de la Côte d'Ivoire »,* Tiers-Monde. 1991, Tome 32 N°125, pp. 39-62.

440 Pour Esla ASSIDON, et face aux effets désastreux des politiques d'ajustement, les institutions de Bretton Woods ont été amenées à concevoir des politiques correctrices, dites de « dimension sociales de l'ajustement ». Cette initiative abandonnée en 1992, aura mis la question de la pauvreté à l'ordre du jour des questions de développement ; ASSIDON (Esla), *Les théories économiques du développement*, 3ème édit. ? Coll. Repères, La découverte, 2002 . p.70.

441 « La remise de la dette au titre de l'initiative en faveur des pays pauvres très endettés et de l'initiative d'annulation de la dette multilatérale (IADM) place le Cameroun dans une position favorable pour relever ses défis à moyens terme, à savoir promouvoir la viabilité des finances publiques et accélérer la croissance économique, notamment par le biais du développement des infrastructures et d'une amélioration du climat des affaires ». Extraits du mémorandum de politique économique et financière accompagnant la lettre d'intention du Premier Ministre adressé au Directeur Général du FMI le 29 mai 2007.

de manière endogène ses propres ressources au travers d'une politique fiscale efficace. Le besoin de doter un Etat de services publics à vocation sociale appelle l'émergence d'une politique fiscale de collecte optimale pour nourrir un budget d'investissement en infrastructure sociale de qualité. D'où l'amorce de réformes visant à créer des prélèvements parfois spécialement dédiés au financement de la prévention ou de la résorption d'un risque à caractère social.

2. L'introduction de prélèvements spécifiques destinés à la solution de problèmes sociaux

278 Les effets néfastes de la crise économique sur le plan social ont amené les pouvoirs publics à envisager l'utilisation du levier fiscal à des fins de lutte contre la pauvreté[442]. Cette politique fiscale à vocation sociale s'est illustrée par la reconfiguration de la structure fiscale même du Cameroun à travers la création de nouveaux types de prélèvements. Cette option, bien que pilotée par les autorités camerounaises, est soutenue par les bailleurs de fonds internationaux qui assuraient l'assistance technique du pays dans le cadre des programmes économiques, financiers et sociaux.

279 Ainsi, la grande réforme fiscale de 1994 qui a pour vocation la modernisation de l'ensemble du système de prélèvement réserve une place de choix aux solutions fiscales des problèmes sociaux. C'est ainsi que les membres de la commission fiscale n'hésitent pas à supprimer l'impôt forfaitaire assis sur l'individu et le remplacer par l'impôt libératoire assis sur l'activité. Cette réforme illustre une libéralisation de la vie sociale caractérisée jusque-là par une imposition des citoyens avec ou sans revenus, mais simplement du fait de leur existence[443]. L'introduction de l'impôt libératoire acquitté par les couches vulnérables exerçant de petits métiers ne règle pas seulement, par la technique fiscale, une préoccupation d'ordre économique. Cette réforme aura permis de faire payer tous les contribuables, quels qu'ils soient, au plan social. En raison de l'affectation du produit de cet impôt aux collectivités territoriales décentralisées, la réforme contribue au développement local et constitue un coup d'accélérateur au processus de décentralisation[444].

---

[442] Sur décision du Conseil d'Administration du FMI de novembre 1999, la facilité d'ajustement structurel renforcée (FASR) est remplacée par la facilité pour la réduction de la pauvreté et la croissance. Ainsi la lettre d'intention du Premier ministre camerounais adressée à Monsieur Horst Kôhler, Directeur Général du FMI le 23 Mai 2000 est sans équivoque : « *La politique gouvernementale vise essentiellement à faire que l'amélioration des résultats économiques se traduise par des résultats concrets en termes de réduction de la pauvreté, de créations d'emplois et d'amélioration tangibles des conditions de vie pour l'ensemble de la population* » p.9.

[443] C'est aussi à ce moment que survient l'ouverture et la libéralisation de la vie politique avec la réinstauration du multipartisme après des décennies de monopartisme.

[444] V.CHAMBAS (Gérard), *Mobiliser des ressources locales en Afrique subsaharienne*, Economica, 2010.

280 La période de crise voit aussi la naissance de nouveaux prélèvements destinés au financement de l'économie[445] ainsi qu'à la promotion de la politique sociale du gouvernement. Au plan social, la loi N°90/050 du 19 décembre 1990 pose des jalons pour les préoccupations liées au logement social. D'abord avec la contribution au Crédit foncier, destinée à alimenter le crédit foncier dont l'objet est d'apporter un concours financier à la réalisation des projets de promotion de l'habitat. La problématique du logement social se pose avec acuité au Cameroun depuis des décennies et la crise économique n'est venue qu'aggraver cette situation regrettable. En l'absence de financement au plan bancaire[446], les pouvoirs publics camerounais ont compris que le levier fiscal pouvait être actionné pour abreuver en ressources le Crédit foncier, nouvel établissement financier public. Sont ainsi assujettis à la contribution au crédit foncier, les salariés et les employeurs des secteurs publics et privés. La loi prévoit que le taux de prélèvement de la contribution au crédit foncier est fixé à 1% pour les salariés et à 2,5% pour les employeurs. La politique fiscale pour la promotion de l'habitat se fonde ainsi sur un prélèvement direct affecté à un organisme public chargé d'octroyer dans des conditions prévues par la loi, des crédits aux personnes intéressées.

281 De même, la contribution au Fonds national de l'emploi dont l'objet est la promotion de l'emploi au Cameroun[447].Tout comme pour la contribution au crédit foncier, la contribution au fonds national de l'emploi est acquittée par les salariés et employeurs des secteurs publics et privés. Elle est destinée à alimenter le fonds national de l'emploi qui est un organisme public. C'est la matérialisation de la prise en charge politique de la dimension sociale de l'ajustement structurel par laquelle les bailleurs de fonds exigent des autorités camerounaises la prise en charge des aspects sociaux à risques[448].

282 Dans la même perspective de maximisation du rendement des prélèvements obligatoires destinés à la prévention ainsi qu'à la couverture des risques sociaux, le législateur camerounais procède au réaménagement des procédures de recouvrement des cotisations sociales à travers un transfert de compétences jusque-là exercé par l'organisme de prévoyance socialement à l'Administration fiscale[449]. Cette réforme est une avancée dans le cadre de la

[445] Sur le financement de l'économie camerounaise, BEKOLO EBE (Bruno), *Dynamique nouvelle et sortie de crise au Cameroun,* in Monde et développement, Tome 20, N°77/78, 1992, pp. 101-118.
[446] FOKAM KANMOGNE (Paul), *L'entrepreneur africain face au défi d'exister*, L'Harmattan, 1993.
[447] Pour une étude critique sur l'impact négatif de la surcharge fiscale sur l'emploi, ALEXANDRE (Philippe), DE L'AULNOIT (Beatrix), *Trop d'impôts tuent l'emploi*, Robert Laffont, 2005.
[448] 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 nationale de l'emploi.
[449] C'est l'objet de la loi N°2001/01 du 18 décembre 2001 portant réaménagement des procédures de recouvrement des cotisations sociales.

mobilisation optimale des cotisations sociales destinées à couvrir des risques sociaux en termes de prestations familiales, d'accident de travail, de vieillesse et de maladies pour les agents relevant du Code du travail.

283 Mais la politique fiscale de l'Etat ne se fonde pas exclusivement sur l'urgence qu'il y a à prendre en charge certains risques sociaux. Il s'agit aussi d'actionner le levier fiscal pour envisager des corrections en rapport avec les inégalités importantes constatées dans la comparaison entre citoyens d'un même pays.

B. L'insertion de dispositifs de correction des inégalités sociales par l'impôt

284 Dans une perspective de sortie de crise et face aux ravages induits par l'ajustement structurel, l'une des sources des orientations de politique fiscale repose sur le devoir de correction des inégalités sociales par l'impôt. Pourtant, au manque d'intérêt réel observé en ce qui concerne le profil redistributif de certains prélèvements se double une insuffisante portée des dispositifs d'assistance par le biais de l'impôt.

1. L'utilisation du levier fiscal pour la correction des inégalités sociales

285 Avant la crise et s'inspirant du modèle français de redistribution sociale par l'impôt, la politique fiscale camerounaise a été fortement inspirée par une volonté affirmée de prendre toujours en compte les inégalités de revenus. C'est ainsi qu'en matière d'impôt sur les revenus des personnes physiques (IRPP), le principe de la progressivité[450] est resté de mise dans l'élaboration des barèmes, qu'il s'agisse des dispositifs prévus par l'ancien code fiscal ou ceux issus du code fusionné de la loi de 2002[451].

286 La même logique de prise en compte des inégalités de revenus a amené le législateur camerounais à aménager en matière de TVA plusieurs taux au titre de la loi de finances 2000. Mais le taux réduit a par la suite été abandonné par la loi de finances 2005 sur recommandations des partenaires au développement en raison des distorsions que cette pratique entrainait ainsi que des difficultés de gestion plusieurs fois soulevées par les services fiscaux.

---

[450] Aujourd'hui, plusieurs courant politiques et syndicaux soutiennent la redistribution par l'impôt : « *l'euthanasie du rentier passe nécessairement par l'imposition progressive et conjointe du revenu et du patrimoine* », DREZET (Vincent), HOANG-NGOC (Liêm), *Il faut faire payer les riches*, Seuil, 2010.

[451] Dans la même lancée, le législateur camerounais exonère des droits d'enregistrement les baux inférieurs à 10 000 FCFA par mois, et modifie le taux d'abattement des frais professionnels sur les salaires.

287 Toujours dans le domaine de la TVA et au-delà d'une politique axée sur la variété des taux, le législateur exonère les tranches de consommation dites « sociales »[452] au profit des ménages à hauteur de 10 m3 par mois en ce qui concerne l'eau et 110 kWh par mois pour ce qui de l'électricité. Ces dérogations à la règle commune en matière de taxation de la consommation reflètent bien la volonté de pouvoirs publics de développer une politique fiscale à vocation sociale et prenant en compte les exigences de correction des inégalités sociales ainsi que de lutte contre la pauvreté.

288 C'est dans la classification des régimes d'imposition que le législateur camerounais fait davantage montre de préoccupation dans la prise en compte des inégalités de revenus. Ainsi la réforme fiscale de 1994 introduit dans le système camerounais, l'impôt libératoire pour les très petites activités commerciale, industrielle, artisanale ou agropastorale[453]. Les contribuables ne relevant ni du régime du bénéfice réel, ni du régime simplifié d'imposition, ni du régime de base demeurent ainsi soumis à cet impôt libératoire exclusif du paiement de la patente, de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) et de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

289 Bien que des dispositions fiscales soient introduites dans l'ordre juridique national visant à prendre en compte les inégalités de revenus et à aller dans le sens d'une correction des déséquilibres sociaux, le système de redistribution sociale par le biais de l'impôt reste en deçà des attentes. Les avancées effectuées sur ce plan reflètent tout de même cette influence des questions sociales sur les orientations de politique fiscale de l'Etat. L'exercice de la compétence fiscale de l'Etat s'effectue sur la base de piliers nouveaux prenant en compte les exigences de sécurité sociale[454].

2. La carence des dispositifs fiscaux de rééquilibrage social

290 La prise en compte des inégalités de revenus telle qu'admise par le législateur suivant les dispositions légales ne semble pas toujours tirer racine de l'alerte sociale, mais plutôt de la réception mimétique des aménagements fiscaux expérimentés dans des systèmes étrangers[455]. C'est ainsi qu'après l'abandon du quotient familial et de la surtaxe progressive qui venait se

[452] Article 128 alinéa 9 du Code général des impôts.
[453] Ce système supprime l'impôt forfaitaire qui frappait les personnes physiques quelles qu'elles soient en raison de leur simple existence et non sur une activité ou un revenu bien précis.
[454] LIBAULT (Dominique), *Crise et sécurité sociale : problématique, enjeux et perspectives,* RFFP, N°115-Septembre 2011, pp.3-1.
[455] Pour une étude comparative dans le contexte de l'Union européenne, POTTEAU (Aymeric), *Les effets redistributifs des finances publiques de l'Union européenne ; l'avenir de la solidarité sociale et territoriale en Europe*, in *Finances publiques et redistribution sociale*, Economica, 2006, pp. 289-311.

greffer à l'imposition cédulaire par les réformateurs de l'IRPP camerounais, la liquidation de l'impôt par voie de barème est restée en vigueur, traduisant ainsi le choix de la progressivité de l'imposition. Pour les autorités camerounaises, il convient en matière d'impôt sur le revenu de choisir un système de calcul dans lequel le taux augmente en fonction de la matière imposable.

291 Mais on observe non seulement un manque d'intérêt pour le profil redistributif des prélèvements fiscaux en général, mais aussi une insuffisance portée de la progressivité de l'IRPP au regard de l'incidence sur la justice fiscale[456]. Outre les niches fiscales qui érodent l'assiette de cet impôt, les études et évaluations à ce sujet ne confirment nullement le niveau réel de redistribution conséquent. Quand à ces carences s'ajoute le degré de mal gestion administrative de cet impôt ne permettant pas d'apprécier la captation des plus grands revenus, l'on pourrait être amené à douter sérieusement du caractère inducteur de justice de ce dispositif de progressivité fiscale. Pourtant, la progressivité de l'impôt sur le revenu est un élément d'approfondissement de la démocratie fiscale qui suppose une égalisation des pouvoirs d'achat malgré la disparité des ressources revenant aux agents économiques[457].

292 Par ailleurs, le cadre de rééquilibrage social par l'impôt reste illusoire en raison d'une insuffisante portée des dispositifs d'assistance par l'impôt comme on pourrait les identifier dans d'autres pays ; la lutte contre la pauvreté et les inégalités sociales n'épargnant aucune région de la planète[458]. Dans d'autres systèmes fiscaux, il existe des crédits d'impôts, des impôts négatifs[459] allant dans le sens de l'incitation à l'emploi ainsi qu'à la protection financière des emplois à faibles revenus. On a ainsi vu prospérer le mécanisme d'impôt négatif

[456] En effet, l'impôt sur le revenu est le prélèvement le plus important psychologiquement car il est semble être le plus transparent, le contribuable le ressentant directement sur ses revenus. Il voit combien lui coûte les dépenses publiques. Cet impôt symbolise nettement le lien citoyen et tient compte de la situation d'ensemble du contribuable et de sa capacité contributive. Par son caractère progressif, il est pratiquement l'impôt le plus redistributif. Lire à ce sujet les développements STERDYNAIK (Henri), *La redistribution est-elle encore un objectif des politiques budgétaire et sociale,* in Finances publiques et redistribution sociale, Economica, 2006 p.125-178.

[457] M. Marc LEROY plaide pour un approfondissement de la démocratie fiscale qui éviterait des mouvements sociaux dans le contexte actuel de crise systémique du néolibéralisme mondial. Il estime que la fiscalité sur le revenu doit rapprocher les revenus disponibles par un Impôt sur le revenu plus progressif. V. LEROY (Leroy), *Justice sociale et impôt sur le revenu,* In Gestion & Finances publiques, N°5-Mai 2012, p.21.

[458] Certains auteurs économistes relevaient déjà la rémanence et la reproduction de la pauvreté dans les pays riches ainsi que l'inefficacité des politiques mises en place pour éradiquer ces phénomènes présentés comme paradoxaux. Aussi préconisent-ils le versement d'une subvention aux individus les plus démunis dans le cadre de la lutte contre la pauvreté sous forme d'impôt négatif. GREFFE (Xavier), *L'impôt des pauvres, nouvelle stratégie de la politique sociale*, Dunod, 1978.

[459] C'est le cas de la prime pour l'emploi qui est un crédit d'impôt créé par une loi de mai 2001 et est versée aux contribuables dont les revenus d'activités sont dérisoires. Elle dépend du temps de travail et de la situation familiale et se traduit par une réduction de l'impôt sur les revenus dû par les contribuables ou par un chèque qui leur est octroyé par le Trésor public si la prime pour l'emploi est supérieure à ce montant.

reposant sur un transfert mis en place au profit de ceux qui ne se situent pas à un certain niveau de vie tel qu'arrêté par le législateur. Ces orientations sont restées assez pauvres dans le système camerounais en raison de la vacuité des organisations syndicales et d'une absence d'acteurs politiques convaincus d'une idéologie porteuse de valeurs sociales.

293 Enfin, les dispositifs de correction des inégalités de revenus à travers le prélèvement fiscal restent en proie aux travers de l'instabilité législative. Cette précarité creuse ainsi davantage d'écarts entre catégories sociales dont l'outil fiscal à lui seul ne saurait efficacement désamorcer dans un contexte de crise économique. D'où une prise en compte prioritaire des mesures fiscales, davantage orientées vers le redressement économique en espérant que le retour à la croissance serait un début de solution aux problèmes sociaux identifiés.

Section II Une politique fiscale prioritairement orientée vers la régulation de la crise

294 Juguler la crise est une préoccupation majeure des stratèges de la politique économique camerounaise depuis la fin des années 1980[460]. Sur le plan conceptuel, la politique fiscale menée par le gouvernement est une démarche dynamique de réponse aux dysfonctionnements constatés dans le pilotage général des finances publiques[461]. En effet, d'une mobilisation optimale des ressources fiscales dépendra de la situation du solde budgétaire et résultera la capacité autonome du pays à financer la mise en œuvre des politiques publiques malgré la crise ambiante. La configuration des orientations fiscales devient ainsi fonction des besoins nés des dysfonctionnements observés dans la structure économique du pays[462]. Si l'exigence de rehaussement de la pression fiscale par l'élargissement de l'assiette est une priorité (I), la recherche d'un meilleur consentement à l'impôt constitue une dimension prioritaire de la politique fiscale menée par les autorités (II).

[460] Après avoir essayé de combattre la crise économique par des efforts de redressements endogènes, le gouvernement camerounais se résout finalement à solliciter l'assistance du Fonds monétaire international le 28 Août 1988 en vue de la mise en place d'un dispositif d'ajustement structurel qui s'avérera drastique.

[461] Les premiers plans sont des plans de stabilisation des finances publiques et de relance économique. La démarche est louable dans la mesure où il convient d'adapter la politique fiscale au contexte de crise et faire de celle-ci un levier important de redressement économique. Au moment où intervient la crise financière de 2008, l'ensemble des pays occidentaux remettent sur la table le problématique de la reforme fiscale. Pour le rapporteur général de la commission des finances au Sénat français, son « pays saura trouver en lui-même la force de faire face à la crise de la fiscalité française pour aboutir à une véritable fiscalité de crise, adaptée à un environnement fiscal qui demeurera en tout état de cause concurrentiel ». MARINI (Philippe), *Le système fiscal français à l'épreuve de la crise*, Coll. Les rapports du Sénat, Commission des finances, N°75, 2008-2009.p.8.

[462] Fonds monétaire international, *Mobilisation des recettes dans les pays en développement*, texte consultable sur le site http//www.imf.org/external/french/np/pp/2011/030811f.pdf. 2011, pp. 12-13.

I. L'augmentation de la pression fiscale par l'élargissement de l'assiette, fondement d'une politique fiscale à vocation budgétaire

295 Pour une meilleure captation de la matière fiscale, l'option stratégique du gouvernement se résume en l'élargissement de l'assiette dans un contexte de pause fiscale. Il s'agit de rechercher une extension du tissu économique imposable sans toutefois œuvrer à la création de nouveaux impôts ou à l'augmentation des taux de ceux des prélèvements existants. Cette orientation est régulièrement martelée dans le discours des instances politiques, d'impulsion et de coordination gouvernementale[463]. Et la concrétisation de cette option politique se trouve dans le réexamen du champ d'exonérations fiscales et la recherche des mesures visant à amincir le secteur informel.

A. La politique fiscale de réduction du champ des exonérations: un retour à la pleine de la compétence de l'Etat

296 L'élargissement de l'assiette fiscale est devenu un impératif de politique économique en raison de l'urgence à faire remonter de plusieurs points la pression fiscale et redresser les finances publiques en proie à d'importants déficits[464]. Cette démarche vise en premier la réduction du champ des exonérations fiscales en vigueur ainsi qu'à leur rationalisation. Mais la démarche ainsi relevée n'est pas le fait réel des autorités camerounaises, elle est plutôt subie dans la mesure où elle est pratiquement imposée par le FMI dans le cadre du Programme économique et financier. La cure libérale attendue des institutions de Bretton Woods produit le résultat qui consiste à faire jouir à l'Etat la plénitude de ses compétences par la remise en cause des niches fiscales.

1. Les exonérations fiscales : des mesures à l'efficacité relative

297 Les exonérations fiscales contenues dans le Code général des impôts et celles comprises dans des textes épars avaient une vocation économique, sociale et catégorielle[465].

---

[463] La circulaire présidentielle 003/CAB/PR du 1er octobre 2002 portant préparation du budget de la République du Cameroun pour l'exercice 2003 préconise « *un élargissement de l'assiette fiscale dans un contexte de pause fiscale* ». Les instances ministérielles répercutent le message auprès des services fiscaux par voie de circulaires et autres formes de communication administrative. La ligne de conduite consiste à ne plus créer de nouveaux impôts et ne pas augmenter les taux des impôts déjà crées.

[464] V. Etude MBARGA (Ignace), *L'élargissement de l'assiette fiscale au Cameroun*, Mémoire Master II, Administration fiscale, Université Paris Dauphine, 2009.

[465] Nous empruntons cette taxinomie au Doyen ORSONI qui dans l'analyse des politiques de l'interventionnisme fiscal distingue l'interventionnisme à caractère économique, l'interventionnisme à caractère social et l'interventionnisme à caractère catégoriel. Il considère que le phénomène est une pratique sans frontières car concernant aussi bien les pays développés que les pays en voie de développement. ORSONI (Gilbert), *L'interventionnisme fiscal*, coll. fiscalité, PUF, 1995.

Le but recherché par les pouvoirs publics camerounais en aménageant ces régimes dérogatoires était d'encourager l'investissement dans certains domaines spécifiques d'activités, mais aussi d'épargner certains contribuables d'un effort fiscal incompatible avec la nature de leur activité. Aussi pouvait-on retrouver dans la détermination des éléments imposables, et ce par nature de prélèvement, des renonciations légales devant bénéficier aux contribuables concernés et contribuant de façon directe à l'allègement de leur charge fiscale globale.

298 Ces exonérations et autres exemptions fiscales rangées dans la rubrique des dépenses fiscales ont longtemps été affichées comme des éléments d'attractivité du territoire économique camerounais. Mais l'efficacité attendue de ces mesures de faveur est restée très relative dans un environnement où la mesure des performances économiques et financières était devenue une exigence de bonne gouvernance. La communauté des évaluateurs du système financier public national s'accorde sur la simplification des dispositifs et procédures, sur la recherche d'efficience de gestion, sur l'efficacité attendue des mesures législatives prises par les gouvernements[466]. Mais comme le précise Annie VALLEE, « les dépenses fiscales accroissent la complexité du système fiscal et donc le coût de gestion de l'impôt. Elles font obstacle à la transparence des choix budgétaires en n'étant pas soumises aux procédures d'évaluation des dépenses publiques. Leur caractère de dépenses cachées, au coût difficilement évaluable, peut fausser les arbitrages budgétaires »[467]. On en conclut à l'inefficacité économique et budgétaire de ces mesures fiscales de faveur qui pourtant constituent des limites réelles à l'exercice de la compétence fiscale de l'Etat. L'urgence de la politique fiscale devient la suppression des exonérations.

299 Au plan technique on a pu décrier en matière d'exonérations TVA, des conséquences désastreuses comme liées au phénomène de rémanences de taxes ainsi que de distorsion dans le déploiement de l'activité économique. S'agissant des aspects économiques, les exonérations ont apporté des distorsions malheureuses et peu propices à la création des richesses nécessaires à une amélioration de la pression fiscale. Dans le domaine social, il est difficile de soutenir

[466] Les finances publiques nationales ne sont plus exclusivement évaluées par les instances internes d'un pays à savoir les institutions supérieures de contrôle, les juridictions financières à l'instar des Cour de Comptes et les Parlements. Outre les instances communautaires lorsque ces pays sont inscrits dans un processus d'intégration, il existe un système de surveillance multilatérale sous l'égide de la communauté financière internationale. V. BARILARI (André), *Les contrôles comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques*, LGDJ, Coll : Systèmes, 2003.

[467] La méfiance vis-à-vis des régimes dérogatoires de faveur n'est pas seulement le fait des institutions financières internationales, même la doctrine reste prudente quant à la généralisation des mesures de faveur dans un système fiscal. VALLEE (Annie), *Les systèmes fiscaux*, coll. Economie, Seuil, 2000.

que les dépenses fiscales ont contribué à un rééquilibrage de revenus ou plutôt à la lutte contre la pauvreté en l'absence d'une évaluation sérieuse des résultats de ces dispositifs de faveur en termes d'effets et d'impacts socioéconomiques[468]. L'affichage de ces mesures de faveur a eu un impact psychologique par les effets d'annonce qui accompagnent l'adoption de nouvelles mesures de politique fiscale consécutive à la promulgation de la loi de finances. Mais, les vertus de ces exonérations dans le vécu quotidien des consommateurs ne se sont pas fait ressentir à l'épreuve des évaluations.

300 Compte tenu des effets discutés de ces niches fiscales qui s'apparentent pourtant à un « sport national »[469], l'orientation de politique fiscale a été à la réduction progressive des exonérations afin de les adapter aux objectifs économiques des pouvoirs publics camerounais. Il fallait en ce sens mettre en place un dispositif de politique fiscale destiné à la réduction des exonérations initialement consacrées par le législateur ou octroyées gracieusement par les autorités administratives.

2. La timidité de la politique fiscale de limitation du champ des exonérations

301 Le premier questionnement de l'administration a porté sur le fondement légal de certaines mesures de faveur sur la base du principe « pas d'exonérations sans textes ». Mais dans cette galaxie normative du paysage fiscal camerounais, un travail réel de fouille devait être entrepris aux fins de recenser l'ensemble des exonérations et en identifier celles qui seraient sans base légale précise. Il va de soi qu'en l'absence d'une base de données juridique exhaustive au sein de l'Administration fiscale, la tâche allait s'avérer fastidieuse, le dépouillement étant effectué par quelques cadres du service en charge de la législation fiscale. Mais la plus grande difficulté vient du fait que ces mesures exonératoires sans base légale sont préparées par le même service appelé par la nouvelle option politique à se dédire. D'où de nombreuses tergiversations dans la mise en œuvre du plan de réduction des exonérations. Mais l'objectif final recherché aura été la suppression effective de celles des exonérations n'ayant pas de bases légales ou plutôt leur intégration dans le corpus juridique en vigueur[470]. Mais que

[468] Les évaluations faites au sujet des dispositifs d'exonération sont demeurées très empiriques et sans véritable approfondissement parce qu'elles ont effectuées par l'Administration elle-même sur la base de statistique pas toujours fiable en raison d'une absence de coopération des acteurs économiques et d'une insuffisance réelle en ce qui concerne les outils modernes d'appréciation.

[469] L'expression est empruntée de Guillaume DUVAL, *« Un système fiscal de plus en plus injuste »*, dans Alternatives économiques, Impôts, *Pourquoi les riches doivent payer plus,* n° 284 Octobre 2009.pp.6 et s.

[470] Ce travail de nettoyage a été effectué au sein d'Administration fiscale sur la base d'un plan de suppression progressive des exonérations dûment validé par l'assistance technique du Fonds monétaire international. Mais il convient de préciser que ce plan n'a véritablement pas fait l'objet d'une mise en exécution effective en raison des

ce soit la suppression ou l'intégration dans le corpus juridique, la démarche se heurte au formalisme qui jalonne la procédure d'élaboration des textes normatifs au Cameroun.

302 L'autre fait marquant est celui de l'ampleur des niches fiscales eu égard à la diversité de leur mode opératoire grandement inspiré du système français. En effet, le législateur camerounais use par type d'impôts et taxes d'exonérations, d'exemptions, de réductions, de déductions sans toujours expliciter le bienfondé de la technique utilisée pour aller dans le sens d'un allègement de la charge fiscale du contribuable concerné[471]. De fait le législateur camerounais y est allé de toutes les formes de mesures visant à alléger la charge fiscale des personnes normalement imposables sans véritable souci d'évaluation des effets escomptés *ex ante* ou *ex post*. Une telle approche ne favorise pas la compréhension d'un dispositif ou d'en analyser la pertinence technique, politique, économique ou sociale.

303 Au surplus et en dehors des distorsions économiques qu'elles génèrent, les mesures de faveurs fiscales se sont avérées être de gestion difficile par une administration dont les capacités restaient à renforcer pour tenir compte de la nouvelle exigence de rendement. En effet, les services fiscaux en cours de modernisation dans cette période marquée par la crise, n'ont pas toujours disposé de moyens humains, matériels et financiers leur permettant de recueillir en toute transparence les informations relatives à l'exhaustivité des mesures dérogatoires ainsi que les bénéficiaires qui pourraient être exposés aux risques éventuels de fraude.

304 Au regard de ces constats, et sur recommandations des partenaires au développement, les décideurs publics camerounais ont entrepris de repenser la politique de dépenses fiscales pour l'adapter aux objectifs de mobilisation plus accrue de recettes budgétaires. Mais la dynamique de réduction d'exonérations fiscales n'a pas prospéré pour devenir un élément clé de la stratégie d'élargissement de l'assiette à l'instar de la fiscalisation du secteur informel et de l'extension mesurée de la structure fiscale d'ensemble.

---

réticences internes à l'Administration mais aussi, à cause de l'influence des groupes de pression concernés par les activités répertoriées.

471 Une lecture des exposées de motifs accompagnant les projets de lois à caractère fiscal laisse apparaître que les rédacteurs s'intéressent beaucoup plus à la raison d'être du dispositif à mettre en place, à la motivation en fait et en droit de son bien fondé sans accent particulier sur des explications concernant la techniques d'allègement utilisées. Il serait par conséquent indiqué d'approfondir et de densifier les documents d'accompagnement textes fiscaux par une motivation prenant en compte les aspects techniques utilisés dans lesdits textes. Au terme de la circulaire française du 30 janvier 1997, « *L'exposé des motifs indique les raisons pour lesquelles le projet de loi est soumis au Parlement, l'esprit dont il procède et les objectifs qu'il se fixe. Il comporte une brève explication par article. Dans l'hypothèse où la loi modifie des dispositions préexistantes d'une loi. L'exposé de motifs indique clairement la nature et la portée des modifications qu'elle introduit. Une étude d'impact doit être jointe à l'exposé des motifs*».

B. L'élargissement de l'assiette dans un contexte de pause fiscale

305 Guidé par l'urgence d'une amélioration à la hausse de son taux de pression fiscale pour un assainissement de ses finances publiques, le Cameroun a fait de l'élargissement de l'assiette fiscale un impératif de politique économique. L'objectif de base a ainsi consisté au rétrécissement du secteur informel ainsi qu'en l'extension de sa structure fiscale avec une meilleure sécurisation des recettes. Mais l'extension est apparue très mesurée en raison de l'introduction du concept de « pause fiscale » dans le discours politique camerounais[472]. Conscient de l'inflation de réformes introduites dans le système fiscal allant dans le sens de l'amélioration du niveau de pression fiscale, il n'était pas opportun de créer systématiquement de nouveaux impôts et d'en augmenter les taux de ceux existants.

1. La fiscalisation du secteur informel, une stratégie de lutte contre l'évitement de l'impôt

306 Pendant plusieurs années, le législateur fiscal s'est attelé à mettre en place des dispositifs visant à réduire progressivement le poids du secteur informel dans l'économie[473]. En effet, cette dimension du tissu économique, bien que non maîtrisée par l'administration, contribue bien à la formation de la richesse nationale. Les études concernant cet aspect épineux du système fiscal se sont multipliées et ont reçu une place de choix lors des travaux de la Commission fiscale de 1994[474], chargée de remettre à plat la fiscalité camerounaise en vue de sa modernisation. Dans le cadre de cette instance de réflexion, toute une sous-commission était chargée de mener la réflexion-diagnostic sur l'épineuse question du secteur informel[475] et de formuler des propositions allant dans le sens de l'élargissement de l'assiette fiscale[476].

307 A travers la loi de finances pour l'exercice 1996/1997, le législateur a introduit dans le système, à l'effet de fiscaliser, les contribuables exerçant des petits métiers et ceux demeurant dans le cadre des activités de subsistance. Il s'agit de catégoriser les activités en fonction de leur volume tout en prenant en compte à la fois celles des secteurs primaires, secondaires et

[472] Dans la circulaire 003/CAB du 1er octobre 2002 portant préparation du budget de l'Etat pour l'exercice 2003, les contours de la notion de « pause fiscale » sont précisées dans la rubrique « orientations en matière de recettes ». Cette orientation forte de politique fiscale repose sur une « augmentation des recettes fiscales sans relèvement des taux de prélèvements existants et sans création d'impôts nouveaux ». P.3

[473] Pour une étude d'ensemble sur le secteur informel et le prélèvement fiscal, NKODO (Laurent), *La fiscalisation du secteur informel au Cameroun : équité et rendement,* Saagraph , Fondation Friedrich Ebert, 1997.

[474] Rapport général, Réforme fiscale au Cameroun, *Une réflexion collective sur la fiscalité de demain*, Vol : I, Yaoundé, Avril 1995.

[475] Article 5 de la Décision N°03389/MINEFI du 03 Novembre 1994 portant création d'une Commission de réforme fiscale.

[476] Des réflexions étaient déjà menées sur la question de la fiscalisation du secteur informel avant la réforme fiscale de 1994, KAMSONG (G), *Le secteur informel et la fiscalité au Cameroun*, Mémoire DESS Administration fiscale, Paris Dauphine, 1989.

tertiaires, le tout consistant à sortir les contribuables de l'informel et assurer une équité dans la fiscalisation de l'économie. Ce paiement libératoire de tous autres impôts et taxes contribue au financement des collectivités territoriales décentralisées.

308 Toujours dans la lignée de la fiscalisation du secteur informel, l'Etat introduit l'imposition contemporaine du revenu[477] à travers le système d'acompte de 1% sur le chiffre d'affaires réalisé au cours du mois pour les contribuables relevant d'un régime réel d'imposition et un système de précompte sur les importations et les achats effectués par les commerçants auprès des industriels, agriculteurs, importateurs, grossistes, demi-grossistes et exploitants forestiers[478]. Cette volonté d'assurer une meilleure identification des contribuables et à réduire l'impact de l'économie souterraine se concrétise aussi par l'institution de la retenue à la source de la TVA lors du règlement des factures aux fournisseurs et prestataires par l'Etat, les collectivités territoriales décentralisées et les établissements publics administratifs. En ce sens, il crée des formes particulières de retenue à la source qui constituent des paiements anticipés des impôts par des contribuables à risques. C'est le cas de ce précompte sur achats qui autorise le commerçant ou l'importateur de retenir le montant correspondant à 1% de la transaction qui constituerait une avance sur l'impôt sur le revenu à acquitter par la suite par le client. La retenue est portée à 5% pour les clients non détenteurs de la carte du contribuable, permettant ainsi de dissuader les opérateurs économiques de demeurer dans le secteur informel[479].

309 En matière de TVA et afin de mieux sécuriser les recettes budgétaires, le législateur a effectivement introduit un système particulier de retenue à la source, exécuté par des clients listés lors du paiement à leurs fournisseurs de factures sur des opérations entrant dans le champ d'application de la taxe[480]. Ce mécanisme, bien que permettant de sécuriser les recettes en captant immédiatement le produit de la taxe, semble s'éloigner d'un bon système de TVA

---

[477] Les développements de ELOUNDOU (Jean Thobie*), La problématique du paiement des impôts par acomptes : avantages, inconvénients, difficultés et tentatives de solution*, Mémoire ENAM, Yaoundé, 1998.

[478] V. MEKONGO (Jean Marie), *Les enjeux de l'imposition contemporaine du revenu au Cameroun*, Mémoire DESS, Université de Douala, 2001.

[479] Article 21 (3) du Code général des impôts précise que donnent lieu à précompte :
-les importations effectuées par les commerçants, y compris ceux relevant de l'impôt libératoire ;
-les achats effectués par les commerçants auprès des industriels, agriculteurs, importateurs, grossistes, demi-grossistes, exploitants forestiers ;
-les achats de produits pétroliers par les exploitants de stations services et les achats de produits de base par les exportateurs ;
-les opérations réalisées par les entreprises non détentrices de la carte de contribuable.

[480] La retenue à la source est consacrée par voie législative mais les modalités d'application sont précisées par arrêté du Ministre des finances. Tel est le cas de l'Arrêté N°0002/MINFI/DGI du 09 Janvier 2012 fixant la liste des sociétés privées, des sociétés d'économie mixte et des sociétés à capital public tenues d'opérer la retenue à la source de la taxe sur la valeur ajoutée et de l'acompte de l'impôt sur le revenu au titre de l'exercice 2012.

basé sur la neutralité de la taxe et surtout en raison des crédits de taxes qu'il génère et des distorsions économiques qu'il engendre. Il traduit aussi l'aveu d'incapacité de l'administration à assurer une gestion et un suivi de la TVA au travers d'une efficacité dans l'inculcation de la discipline fiscale aux entreprises[481].

310 De même, le gouvernement dans la quête du rétrécissement du secteur informel, institue une obligation de retenue à la source pour les mandants des personnes fiscalement transparentes[482] et procède à un élargissement du champ d'application de la taxe spéciale sur le revenu (TSR)[483] qui est un impôt qui frappe les sommes versées aux entreprises étrangères n'ayant pas d'établissement stable au Cameroun, au titre de la rémunération des prestations d'assistance technique, financière et comptable au taux de 15% du montant des rémunérations versées[484].

311 En ce qui concerne l'évitement de l'impôt, le législateur camerounais met en place un dispositif visant à renforcer les moyens d'investigation en facilitant la recherche de l'information fiscale ainsi que le contrôle fiscal sur pièces et sur place. Mais l'une des innovations majeures du dispositif est l'introduction d'un mécanisme de lutte contre les transferts illicites de bénéfices[485].

312 Les mesures législatives prises pour le rétrécissement du secteur informel s'inscrivent bien dans le cadre de l'objectif de politique fiscale prioritaire qu'est l'élargissement de l'assiette. Elles ont facilité la mise en conformité fiscale des plusieurs opérateurs œuvrant dans le secteur informel et ont élargi le fichier des contribuables. Mais la lutte contre le secteur informel devrait dépasser les aspects purement répressifs pour en arriver à une captation optimale de la matière imposable. On pourrait bien imaginer des mécanismes d'incitation à

[481] Cette mesure a toujours fait l'objet de vives critiques de la part de FMI qui prône sa suppression pour revenir à une TVA orthodoxe prenant en compte les exigences originelles de neutralité économique et sociale. Le Gouvernement l'a supprimé en et s'est empressé de la réintroduire par la loi de finances pour l'exercice 2011 afin de sécuriser des recettes de TVA même si la mesure comporte des effets pervers.

[482] Il s'agit de sommes versées aux mandataires et agents commerciaux non salariés par des entreprises opérant dans divers secteurs, ces sommes versées n'étaient pas spontanément déclarées par les titulaires à l'administration fiscale. Cette obligation de retenue de l'impôt sur le revenu concerne aussi les sociétés de personnes et les autres personnes morales fiscalement transparentes pour les sommes qu'elles versent à leurs associés au titre de leur quote-part de bénéfice. Loi n° 2008/012 du 29 décembre 2008 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2009.

[483] Effet, cet élargissement du champ résulte des difficultés éprouvées par l'administration à capter certaines opérations eu égard à l'énumération limitative de l'article 225 du Code Général des Impôts. Ainsi, la loi de finances pour l'exercice 2009 précise que sont désormais passibles de la TSR, l'ensemble des prestations immatérielles et matérielles, à condition que celles-ci soient fournies ou exploitées au Cameroun et que l'entreprise prestataire n'y ait pas d'établissement stable.

[484] C'est en effet, l'article 7 de la loi de finances pour l'exercice fiscal 1979/1980 qui introduit cette retenue opérées sur les revenus servis aux tiers dans le système fiscal camerounais.

[485] Article 19 du CGI et article 19 Bis du CGI

migrer de l'informel vers le formel à travers des facilités d'accompagnement administratif des opérateurs concernés. La création des Centres de gestion agréés constitue un premier pas vers l'assistance de l'administration aux entreprises de petite taille ne possédant pas les mêmes capacités financières que les plus grandes entreprises.

313 Cette entreprise de mise en conformité des acteurs du secteur informel, qui entre résolument dans la durée appelle aussi une refonte mesurée de la structure fiscale ainsi qu'une meilleure sécurisation des recettes déjà acquises[486].

2. La refonte de la structure fiscale dans un contexte de sécurisation des recettes

314 C'est à la faveur de la réforme fiscale de 1994 que le système de prélèvement camerounais va connaître une structuration portant de manière quasi définitive sur la durée et dans le sens de la modernité[487]. Bien auparavant, et dans le sillage de l'architecture des prélèvements issus de la période postcoloniale, ce système fiscal reposait sur une fiscalité sur les revenus, une fiscalité de la dépense et des impositions sur le capital à côté de la fiscalité de porte. C'est une configuration classique de la structure fiscale de l'ensemble des pays développés qui inspire la construction des systèmes fiscaux africains[488].

315 La réforme évoquée s'inscrit dans le sens de la modernisation et de la simplification de l'existant à travers la suppression des prélèvements devenus désuets, la préservation de certains acquis et l'introduction dans le système des impositions qui épousent l'air du temps en s'arrimant à la mondialisation ambiante. Après la mise en place de cette réforme, l'exigence d'élargissement de l'assiette fiscale s'accompagne d'une nouvelle doctrine, celle de la « pause fiscale » qui consiste pour le législateur à ne pas créer de nouveaux impôts et à ne pas augmenter les taux de ceux existants déjà dans le système. Cette nouvelle philosophie prend en compte la situation des contribuables qui psychologiquement accepteraient difficilement sous le poids des différentes réformes intervenues, de subir la création de nouveaux impôts, étant entendu que l'augmentation des taux des impôts est déjà difficilement acceptable. Ainsi le souci marqué d'élargissement de l'assiette fiscale prend en compte les préoccupations des

[486] Sécurisation des recettes budgétaires, bataille pour la fiscalisation du secteur informel, élargissement de l'assiette fiscale, tels ont été les causes de la généralisation du mode de perception des impôts et taxes par voie de retenue à la source. V. MEKONGO (Jean Marie), *Les retenues à la source dans le système fiscal du Cameroun*, Thèse de droit, Presses universitaires libres, 2009.

[487] L'adaptation voire l'actualisation des systèmes correspond dans les pays africains à l'environnement de crise et à la volonté desdits pays à mettre en œuvre les réformes prescrites par la communauté financière internationale.

[488] Pour une connaissance approfondie de l'évolution des structures fiscales des Etats africains depuis la période coloniale, FOTSING (Jean Baptiste), *Le pouvoir fiscal en Afrique, Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique noire francophone*, LGDJ, 1995.

contribuables qui ne méritent pas une pression écrasante à travers de nouveaux impôts, mais qui de plus sont en droit de revendiquer une équité dans le traitement que leur réserve l'administration.

316 Le choix politique de la pause fiscale fait éviter au législateur la création systématique de nouveaux impôts, mais l'oriente plutôt vers le renouvellement des éléments d'assiette de certains prélèvements déjà en vigueur. Sans créer un nouvel impôt sur le revenu, les pouvoirs publics camerounais ont procédé à la réforme de l'IRPP en 2004 à l'effet de simplifier ce prélèvement par la suppression du deuxième niveau d'imposition qu'était la surtaxe progressive et par l'allègement du barème de liquidation des sommes à payer. L'autre réforme significative visant la simplification et l'élargissement de l'assiette repose sur l'imposition de la consommation à travers le passage de l'ICAI à la TVA en passant par la TCA.

317 Bien plus, la politique fiscale d'élargissement de l'assiette s'est renforcée en période de crise économique par la prise en compte de la sécurisation des recettes à travers des dispositifs nouveaux. Outre le rapatriement de la fonction de recouvrement de l'Administration du Trésor[489] vers l'Administration fiscale[490], le souci d'élargissement de l'assiette fiscale a entrainé la création des Programmes de sécurisation des recettes (PSR) dans le domaine des fiscalités spécifiques à l'instar des forêts, des mines de l'eau et de l'énergie, de l'élevage des pêches. Ces réformes ont permis à la communauté des contribuables d'avoir un interlocuteur unique pour l'ensemble de leurs formalités et démarches administratives ainsi qu'à l'accomplissement de leurs obligations fiscales[491].

318 Pourtant la politique fiscale d'élargissement de l'assiette dans un contexte de pause fiscale a connu des dérogations conjoncturelles, traduisant l'absence de cohésion totale des orientations stratégiques. On a parfois constaté une dichotomie entre le discours politique et la

[489] Contrairement à l'organisation française qui faisait de la Direction du Trésor une administration qui supervise les opérations financières de l'Etat, la Direction du Trésor au Cameroun correspond à l'ancienne Direction de la comptabilité publique. Ses missions de recouvrement ont été transférées à la Direction générale des impôts par la loi.

[490] Dans la politique fiscale d'élargissement de l'assiette et de sécurisation des recettes, le Cameroun a rompu avec le vieux principe de séparation des ordonnateurs et de comptables en matière de recettes, en transférant la fonction de recouvrement de la Direction du Trésor à la Direction des impôts afin de donner un interlocuteur fiscal unique aux redevables et améliorer la qualité du service qui leur est rendu. Dans cette reforme, le Cameroun n'innove pas par rapport aux autres pays qui inscrivent ce type de reforme dans une perspective qui se généralise après des études faites par des organes d'audit bien spécialisés. Les fondements de cette nouvelle organisation peuvent se trouver aussi dans le « Rapport de la Mission 2003 » de l'Inspection générale des finances. Notes bleues de Bercy, n°167, du 16 au 30 septembre 1999, page 1 et s. Le Rapport est également disponible sur le site internet du ministère (www.finances.gouv.fr/actualités/).

[491] La Cameroun s'arrime à la nouvelle philosophie qui sous tend l'organisation des administrations fiscale avec fusion de la fonction de recouvrement V. RFFP, *La DGFiP, orientations stratégiques*, N°112, 2010, RFFP, *Réformes au MINEFI : adaptations ou mutations*, N°89, 2005.

réalité en ce qui concerne le slogan de la pause fiscale[492]. Ainsi, entre autres points de rupture, on a pu observer en ces périodes de crise, la suppression du taux réduit en matière de TVA après le constat de certaines distorsions que des taux à géométrie variable pouvaient entraîner, l'augmentation de taux général de TVA passant de 18,5% à 19,25%, le passage de la valeur faciale du timbre mobile de 500 FCFA à 1000 FCFA pour des raisons de renflouement budgétaire propres à un contexte de pénurie, l'introduction d'une redevance de prélèvement de l'eau ainsi que d'une taxe d'assainissement en réponse aux pressions provenant de certains ministères techniques…

319 Toutes ces mesures reflètent certes la noble option d'élargissement de l'assiette fiscale, mais semblent en rupture avec la philosophie fortement clamée de la pause fiscale qui interdit toute création de nouveaux impôts ou augmentation des taux des prélèvements existants. La pause fiscale reflétait cette volonté de « l'Etat compatissant » à maintenir un équilibre entre le volume de la ponction marqué par l'élargissement continu de l'assiette et le souci de faire souffler les contribuables par une prise en compte de leur situation. Mais le concept de pause fiscale s'est avéré à la longue être un slogan politique constamment contourné au gré des difficultés de trésorerie de l'Etat. C'est ainsi qu'en pleine période de pause fiscale, le Cameroun ne s'est pas empêché de créer de nouveaux prélèvements dans le but d'élargir l'assiette fiscale et engranger des recettes supplémentaires pour son budget[493].

320 La recherche du rendement fiscal immédiat ne se limite pas à l'élargissement de l'assiette fiscale et à la sécurisation des recettes engrangées, elle passe aussi par la consolidation d'une adhésion à l'impôt à travers un renouvellement des assises du consentement à l'impôt. Tel est le fondement d'un des axes majeurs de la politique fiscale camerounaise pour une optimisation du rendement fiscal. Les pouvoirs publics prennent conscience du fait que le plein exercice de la compétence fiscale de l'Etat implique une adhésion des citoyens à l'impôt[494].

II. Une politique fiscale de consolidation du consentement à l'impôt : la compétence de l'Etat à la recherche de l'adhésion citoyenne

[492] FOSSAT (Patrick), SCHLOTTERBECK (Stéphane), *Cameroun : bilan des réformes fiscales*, Rapport Fonds monétaire international, Juin 2000.
[493] Tel est le cas de la loi N°2004/026 du 30 décembre 2004 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2005 fixant le taux de la taxe d'assainissement sur le déversement des eaux usées industrielles.
[494] Concernant ce « nouveau contrat fiscal », L. BARILARI (André), *Le consentement à l'impôt*, Presses de Sciences Po., La Bibliothèque du citoyen, 2000.

321 Dans cet environnement de crise, l'option de maximisation du rendement fiscal se concrétise sur le plan stratégique par la recherche des voies et moyens devant faciliter la consolidation du consentement à l'impôt. Il s'agit pour les autorités, dans un cadre national qui se démocratise, de repenser le mode de collecte de l'impôt anciennement fondé sur l'autorité en le substituant par une démarche assise sur l'optimisation du coût de la discipline fiscale et la modernisation des services[495].

A. L'optimisation des coûts de la discipline fiscale

322 Le rendement attendu de l'impôt dépend de la capacité des contribuables à accomplir volontairement et en toute sincérité leurs obligations déclaratives et de paiement des sommes dues. Cette activité de gestion fiscale au sein de l'entreprise et de l'administration a un coût qui devrait être pris en compte dans un cadre de mobilisation efficiente de recettes fiscales. En effet, le « coût de la fiscalité ne correspond pas seulement au montant des impôts acquittés par les contribuables, qui constitue des recettes pour le trésor public et sont ensuite réinjectés dans le circuit économique[496]. La politique fiscale camerounaise s'appuie sur une stratégie de facilitation pour les contribuables dans le cadre d'un partenariat, mais aussi d'amélioration du travail administratif[497]. Toutefois ces idéaux demeurent des chantiers inachevés même si ces options sont résolument prises dans les agendas publics.

1. Un positionnement timide du contribuable au cœur des missions fiscales

323 La maximisation du rendement fiscal s'accompagne du point de vue du contribuable par la mise en place des conditions administratives d'une aisance, voire de meilleures commodités dans l'accomplissement des obligations déclaratives et de paiement. Comme l'écrit Michel BOUVIER, « c'est le fondement du nouveau civisme fiscal qui, à la différence du civisme fiscal classique fondé uniquement sur la confiance du contribuable dans le processus de politique de décision fiscale, suppose en sus, des rapports de confiance entre les

[495] Le perfectionnement des mécanismes institutionnels de consentement à l'impôt est allé de pair avec le développement de la démocratie, dans un mouvement liant et conditionnant intimement l'un à l'autre. BARILARI (André), *ibid,* pp.139 et s.

[496] Les contribuables doivent en effet consacrer beaucoup de temps au calcul de leurs impôts ainsi qu'à l'établissement des déclarations et à la communication de diverses pièces à l'administration. L'administration fiscale quant à elle doit consacrer des ressources importantes au contrôle des déclarations fiscales, ainsi qu'au recouvrement de l'impôt. Il s'agit de minimiser ces charges de part et d'autre parmi les protagonistes du jeu fiscal. HECKLY (Christophe), *La politique fiscale dans les pays industrialisés*, Dunod, 1999, pp.103-107.

[497] « *Des efforts accrus seront consentis à l'effet d'accroître la mobilisation des ressources non pétrolières, grâce à l'élargissement de l'assiette, à travers un partenariat plus actif entre l'Etat et les opérateurs économiques ainsi que la mobilisation des administrations et régies financières* » Extraits de la circulaire 001/CAB du 29 Octobre 2004 portant préparation du budget de l'Etat pour l'exercice 2005.

contribuables et l'administration. Il en résulte un déplacement du consentement de l'impôt du cadre politique vers le cadre administratif »[498]. Les concepteurs de la politique fiscale de l'Etat comprennent qu'il s'opère un passage de la légitimité politique de l'impôt vers une légitimité beaucoup plus administrative fondée sur la prise en compte du contribuable à travers un service de qualité.

324 Cette tendance qui se généralise et s'universalise au point où les contribuables passent désormais pour de véritables clients[499].Au sein des entreprises, la prévention du risque fiscal s'accompagne de la mise en place de services de fiscalité performants surtout en ce qui concerne les grandes entreprises. Ainsi l'administration fiscale camerounaise opère sa mue par une rupture avec le mode de gestion ancien des contribuables fondé sur l'autorité absolue. Evoquant cette dynamique nouvelle d'amélioration des rapports entre les administrations et les administrés, M. Placide MOUDOUDOU relève, que le droit administratif des Etats africains a longtemps été proche des idées de l'école de la puissance publique du doyen Hauriou, au nom des impératifs du développement et de la construction nationale et que l'une des marques distinctives était très certainement la profonde inégalité des rapports entre l'administration et des administrés sujets[500]. C'est la philosophie d'une administration à l'écoute des usagers qui est prônée afin d'amener les contribuables à un accomplissement volontaire et spontané des obligations fiscales.

325 Les contribuables font aussi de plus en plus usage de la contribution salutaire d'intermédiaires fiscaux qui participent non seulement à la minimisation du risque fiscal, mais

---

[498] Ainsi contrairement au « civisme fiscal classique » fondé uniquement sur l'acceptation de l'impôt par le Parlement, « le nouveau civisme fiscal » suppose en sus des rapports de confiance mutuelle entre les contribuables et l'Administration. Le consentement de l'impôt ne se joue plus seulement au parlement mais aussi et pour beaucoup au niveau de la pratique administrative à travers la qualité du service. BOUVIER (Michel), « *Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt »*, RFFP, N°112, LGDJ Novembre 2010. Pour une bonne compréhension de la démarche de modernisation de la gestion de l'impôt et des relations avec les usagers aux fins d'amélioration de la qualité du civisme fiscal lire, GAUTIER (Michel), « *La modernisation de la gestion et du calcul de l'impôt est-elle un facteur d'amélioration du civisme fiscal ? »*, RFFP, N°112, Novembre 2010

[499] Pour Jean Marie MONNIER, l'une des nouvelles tendances en France de la politique fiscale est l'amélioration de l'efficience du processus de taxation et l'encouragement du civisme fiscal des contribuables par la réorganisation des services fiscaux mais aussi par le recours aux nouvelles technologies de l'information et de la communication afin de simplifier les relations fiscales. MONNIER (Jean Marie), « *La politique fiscale »*, in la politique économique et ses instruments, Olivia MONTE-DUMONT (sous la direction), Coll. Les notices, La documentation française, Paris, 2010. pp.111-122 ; Dans le même ordre d'idées, CHAUVIERE (Michel), « *Que reste-t-il de la ligne jaune entre l'usager et le client ?* » in Politique et management public, volume 24, Septembre 2006 n°3 ; Puis «Actes du colloque international Lille 16 et 17 Mars 2006, Tome 1 « *L'action publique au risque du client ?* », Institut de management public, 2006. pp.93-108. Dans le même sens MULLER (Pierre), « *Le client-centrisme : une nouvelle forme de relation entre l'Etat et les citoyen »s,* in Politique et management public, volume 24, Septembre 2006 n°3, pp.1-4.

[500] MOUDOUDOU (Placide), « *Les tendances du droit administratif dans les Etats d'Afrique francophone »*, in Revue juridique et politique des Etats francophones, Janvier-Mars 2010, Ed. Juris Africa. Paris 2010. pp.43 et s.

aussi à l'élaboration des montages juridiques et fiscaux assez sophistiqués. On observe dans les comptes d'exploitation des entreprises, des charges de plus en plus lourdes concernant les honoraires versés aux conseils fiscaux pour consultations ou assistance. Ces experts et avocats fiscaux coûtent cher aux opérateurs économiques dans la mesure où leur accompagnement constitue désormais un facteur essentiel de consolidation des rapports avec les services fiscaux[501].

326 Sur le plan des mesures fiscales édictées par voie législative ou réglementaire, les usagers se montrent de plus en plus intéressés par le processus d'élaboration afin de voir leurs intérêts pris en compte et surtout en ce qui concerne l'amoindrissement du coût de revient de leurs activités liées à l'accomplissement de leurs obligations fiscales[502]. La réponse de l'administration face à ces changements intervenants dans le mode de régulation de la relation fiscale, demeure assez timide, voire passive pour l'accomplissement d'une politique d'efficience fiscale. Certes la prise en compte des coûts de discipline fiscale est bien intégrée dans la conscience des professionnels de l'impôt au sein de l'administration. Mais l'accompagnement administratif du contribuable demeure un chantier complexe dans le contexte camerounais. En effet, la culture sur service public n'est pas encore aguerrie dans l'ensemble et la considération pour l'usager reste à développer dans le cadre d'une bonne politique de conduite du changement[503].

2. Des services encore très peu portés sur la recherche de la productivité fiscale

327 L'observance de la discipline fiscale par les contribuables est une préoccupation permanente des administrations fiscales en général et de celles des pays en développement en proie à des exigences de rendement en particulier. Ainsi et contrairement à beaucoup d'autres administrations, les services fiscaux orientent leur action dans une perspective de quête de rendement, les activités qui en découlent étant régulièrement soumises à évaluation. Mais une des questions cruciales de la mise en œuvre du système fiscal aujourd'hui est celle du coût économique de la collecte. Pour certains auteurs, les coûts les plus visibles sont ceux liés au

[501] V. COZIAN (Maurice), GAUDEL (Pierre-Jean), *La comptabilité racontée aux juristes*, LITEC, litec fscal, 2006.
[502] Dans le contexte camerounais, des réformes restent à finaliser pour que le processus d'élaboration des normes fiscales soit effectivement participatif. V. NOMO (Maximilien), *Analyse du processus normatif en droit fiscal camerounais,* Mémoire Master II Administration fiscale, Université Paris Dauphine, 2012.
[503] Sur les dysfonctionnements du système camerounais d'administration de l'impôt, TOGOLO (Odile), *Administration fiscale et ressources humaines en Afrique subsaharienne : le cas du Cameroun*, Thèse de doctorat en droit, Université de Paris II, 1996.

recouvrement administratif alors qu'en fait, l'essentiel des coûts économiques de l'impôt réside sur les résultats des distorsions qui modifient les comportements économiques[504].

328 Outre les dispositifs classiques de surveillance des déclarations des contribuables, l'administration camerounaise a procédé depuis plusieurs années au renforcement des différentes fonctions fiscales. La fonction classique d'assiette a opéré une transformation en profondeur du point de vue du mode opératoire[505]. A la réception passive des déclarations s'est substituée une approche plus offensive axée sur l'analyse économique du rendement fiscal, le contrôle de cohérence des éléments internes et externes du dossier fiscal traduisant la volonté des services du faire montre d'une surveillance plus étroite du comportement déclaratif et de consolidation du civisme fiscal. Ces services ont été baptisés à dessein par les nouveaux organigrammes, services « de gestion et de suivi » afin de marquer le saut qualitatif effectué en matière d'assiette fiscale[506]. Et afin de s'assurer de la sincérité des déclarations tout en recherchant le maximum de rendement budgétaire, la politique fiscale met un accent sur la modernisation des services d'enquêtes fiscales et des recherches ainsi que ceux dédiés au contrôle fiscal[507]. Elle a aussi procédé à la mise à jour de ses dispositifs d'investigation pour tenir compte des évolutions intervenues dans la structure du commerce international prenant à la fois en compte les éléments matériels et immatériels[508].

329 Mais il ne s'agit pas seulement de mettre en œuvre des mécanismes visant à assurer une meilleure discipline fiscale. Il faudrait aussi prendre en compte le souci de ne pas créer des charges supplémentaires pour les contribuables ou bien de porter de nouveaux préjudices à la garantie de leurs droits. En d'autres termes, une chose est de renforcer les moyens de la discipline fiscale, mais une autre est d'en maîtriser les coûts dans l'intérêt bien compris de l'administration et des contribuables. Sur ce terrain, le système fiscal camerounais est resté

[504] BOZIO (Antoine), GRENET (Julien), *Economie des politiques publiques*, Coll. Repères, La découverte, Paris 2010.pp.40-45.
[505]GAUTIER (Michel*), « La modernisation de la gestion et du calcul de l'impôt est-elle un facteur d'amélioration du civisme fiscal* ? », RFFP, N°112, LGDJ, Novembre 2010.
[506] Voir dans le renouveau des services d'assiette fiscale et leur mode de fonctionnement novateur OSSA (Louis René), *Administrer l'impôt en Afrique subsaharienne. Les nouveaux en jeux de la fonction de gestion*. Ed. Iroko, Yaoundé, 2007.
[507] ATANGA FONGUE (Roland), *Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel au Cameroun,* L'Harmathan, Coll : Finances publiques, 2007.
[508] L'un ses traits les plus marquants dans la logique de renforcement des moyens d'investigation des services fiscaux est surement l'introduction dans la législation camerounaise d'un dispositif de contrôle des prix de transferts. Article L19 du LPF.

très attaché la quête du rendement fiscal immédiat en raison du contexte de crise sans véritablement mettre un accent sur l'efficience des moyens mis en œuvre[509].

330 La discipline fiscale apparaît donc comme un idéal pour la maximisation du recouvrement de l'impôt et le renflouement des caisses publiques. Mais cette discipline fiscale a un coût aussi bien chez les contribuables qu'au sein de l'administration fiscale. C'est ce coût qu'il convient d'optimiser pour une politique fiscale efficace, efficiente performante. D'où l'urgence d'une politique fiscale prenant en compte des réformes allant dans le sens de la modernisation des services fiscaux[510].

B. La démarche de modernisation : la productivité des services fiscaux au cœur des préoccupations de politique fiscale

331 Face à la crise économique, la politique fiscale camerounaise depuis les années 1980 est largement inscrite sous le signe de la mobilisation accrue des recettes[511]. L'un des axes majeurs est à tous égards, la recherche d'un consentement fiscal de qualité à travers une offre de service propre à susciter une meilleure adhésion à la contribution fiscale. C'est ce qui justifie la réorganisation des services fiscaux et la détente observée dans la relation entre les protagonistes du jeu fiscal, le tout contribuant à atteindre la cible de politique fiscale qu'est l'optimisation du rendement budgétaire de l'impôt. On le voit bien le dynamisme de la politique fiscale est insufflé par la volonté de l'Etat d'augmenter le rendement budgétaire de l'impôt.

1. Un nouvel agencement des services destiné à l'objectif de rentabilité fiscale

[509] Dans cet esprit toutes les instances d'évaluation interne à l'administration fiscale ou externes (parlement, bailleurs de fonds), se sont beaucoup appesanties sur les le produit budgétaire des impôts et taxes sur l'angle exclusivement quantitatif découlant des cadrages budgétaires.

[510] ABANDA ATANGANA (Anicet), *L'administration fiscale et contribuables au Cameroun,* l'Harmathan, Coll : Droits africains et malgache, 2011.

[511]« *La priorité continuera d'être donnée à l'augmentation des recettes non pétrolières en vue de compenser en partie les moins-values anticipées au titre des taxes liées au commerce extérieur et en raison du ralentissement de l'activité économique. Les administrations d'assiette et de recouvrement continueront de se mobiliser pour améliorer le recouvrement des impôts et taxes : en exigeant de tous les contribuables recensés qu'ils s'acquittent de leurs obligations fiscales ; en poursuivant l'identification et la localisation des contribuables ; en améliorant la collaboration entre les administrations financières pour un meilleur suivi des contribuables ; en exigeant le paiement des arriérés recouvrables et en réorganisant les Centres spécialisés et divisionnaires des impôts chargés du suivi des gros contribuables* ». Extraits de la lettre d'intention du Premier Ministre camerounais, Monsieur Peter Mafany Musongue à Monsieur Michel Camdessus Directeur Général du Fonds monétaire international, le 19 Mars 1999 P.5.

332 La crise a entraîné une rénovation de la structure administrative appelée à mobiliser les recettes fiscales pour le compte de l'Etat[512]. Et comme le dit M LE CLAINCHE Michel, « l'administration fiscale n'est pas immuable. Elle évolue sous l'effet de multiples facteurs : économiques, technologiques, financiers, sociologiques et politiques. Son droit, son organisation, ses techniques, ses modes de gestion, ses modes de relation avec ses usagers et partenaires s'adaptent sans cesse à un environnement de plus en plus mouvant »[513]. Face à un tel défi, les pouvoirs publics avaient le devoir d'adapter les services aux missions nouvellement assignées[514]. Avant l'institution de la mobilisation des recettes fiscales en impératif de politique économique, l'organisation des services fiscaux était basée sur le principe d'une structuration par type d'impôts[515]. C'est ainsi qu'on pouvait distinguer d'une part une direction des contributions directes, d'autre part une direction des douanes et enfin une direction de l'enregistrement du timbre et de la curatelle. Les spécialistes en organisation administrative voyaient en ce mode d'agencement des services fiscaux, la meilleure façon d'assurer le suivi de chaque impôt et le meilleur mode d'utilisation des cadres. Au Cameroun on pouvait ainsi distinguer des inspecteurs des impôts aux côtés des inspecteurs de douanes et des inspecteurs de l'enregistrement et du timbre.

333 La dispersion administrative qui tenait de ce mode d'organisation a amené à une fusion entre l'ancienne direction des impôts et celle de l'enregistrement du timbre et de la curatelle, un meilleur suivi ainsi qu'un pool unique de pilotage en matière de fiscalité interne. Le suivi du contribuable ne semble plus être une affaire de distinction d'un impôt par rapport à un

---

[512] Pour marquer la prégnance de la fonction budgétaire du système fiscal, M. PEKASSA NDAM estime que le système fiscal camerounais était attaché plus à la conception de « l'impôt ressource » et moins à celle de l'impôt « outil de politique publique ». PEKASSA NDAM (Gérard), *Les transformations de l'administration fiscale camerounaise*, in *L'administration publique camerounaise à l'heure des réformes,* Sous la dir. Magloire ONDOA, L'Harmattan, 2010, pp. 56 -57.

[513] LE CLAINCHE (Michel), *La création de la Direction générale des finances publiques : une transformation de l'administration fiscale ?*, In *Les transformations de l'administration fiscale*, Nicolas GUILLET (Sous la dir.), l'Harmathan, Coll : finances publiques, 2011, p.13.

[514] KENNE (Olivier), *Organisation des services et rendement fiscal au Cameroun,* mémoire de DESS en Administration fiscale, Université de Douala, 2001.

[515] Depuis plusieurs années, le modèle d'organisation des services fiscaux par types d'impôts a conduit à la création de directions plurifonctionnelles, distinctes, autosuffisantes et indépendantes mais présentant des inconvénients tels que la duplication des fonctions, par impôts, la multiplication des guichets pour les contribuables, la séparation entre assiette et recouvrement, extrême spécialisation des agents par impôts, déficits de coordination.

Le second modèle est de type fonctionnel embrasse l'ensemble des impôts et assure la normalisation des processus entre différents impôts, simplifie l'informatisation ainsi que les formalités demandées par les contribuables. Mais ce modèle peut aboutir à l'incohérence des services, et la normalisation ne peut pas convenir à certaines tâches de l'administration fiscale. Le modèle de la segmentation des contribuables, inspiré du secteur privé particulièrement des banques, centre principalement les fonctions de service et de discipline fiscale sur différents segments de contribuables (grandes entreprises, entreprises moyennes, particuliers) OCDE, *L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE* », série « informations comparatives », 2008 PP.16-17.

autre, mais plutôt la captation globale de la situation fiscale du contribuable à partir d'un dossier unique. La nouvelle direction des impôts se voit aussi réorganisée en interne sur la base de nouveaux principes visant entre autres l'efficacité budgétaire de cette administration érigée en centre principal de production de recettes fiscales. Cette organisation novatrice est fondée sur le principe de la séparation entre le fonctionnel et l'opérationnel

334 En général, au niveau des services de conception se retrouvent les principales fonctions qui participent la conduite de l'action publique fiscale :

- la législation se situe au niveau central pour l'élaboration des textes normatifs législatifs et réglementaires tout en produisant la doctrine administrative pour une meilleure interprétation des textes fiscaux ;

-le contentieux est en charge de l'instruction des réclamations contentieuses et gracieuses soumis au Directeur général des impôts ;

-l'inspection des services traduit la montée en puissance des fonctions d'audit et de contrôle interne au sein des administrations fiscales ;

335 Dans le nouveau schéma d'organisation intégré dans les années 1990, les fonctions supports occupent une place de choix dans la mesure où la politique fiscale de rendement budgétaire immédiat est exigeante en termes d'accompagnement en ressources. On voit ainsi naître des services particuliers chargés de l'informatique, de l'immatriculation des contribuables, de la gestion des ressources humaines, des statistiques et des simulations. Les services fiscaux deviennent des mastodontes administratifs dotés de structures de conception, de fonctions supports aux côtés des missions opérationnelles que sont l'assiette, le recouvrement et le contrôle[516].

336 A l'échelon opérationnel, et après avoir longtemps expérimenté l'organisation des services par type d'impôts, la nouvelle vision politique opte pour l'organisation par type de clientèle afin de différencier les approches de management appliqué aux contribuables-citoyens[517]; on distingue ainsi au sommet de la pyramide les grandes entreprises, au milieu les

[516] Rapport de synthèse LEPINE, *Mission comparative des administrations fiscales*, Inspection générale des finances, Mars 1999.

[517] La définition de contribuable citoyen n'est pas universelle. Elle est opérationnelle. Pour Mohamed NMILI, le « contribuable citoyen :
-dépose ses déclarations dans les délais et accomplit volontairement et spontanément ses obligations fiscales. S'il ignore certaines de ses obligations, il s'informe ;

moyennes entreprises et au bas de la pyramide les «petits » contribuables. Ce mode d'organisation de l'Administration fiscale, fondée sur le principe de la segmentation, s'est développé tout en apportant satisfaction sur le plan d'une mobilisation optimale des recettes telle que voulue par les autorités sous l'impulsion des partenaires au développement. Mais il convient de relever que ce mode d'organisation n'est pas sans apporter de la complexité en ce qui concerne son accompagnement en termes de logistique, de moyens, de pilotage et de management[518].

337 En effet, le resserrement des structures résultant de la mise en place d'unités de gestion spécialisées a eu des conséquences sur le plan social notamment en ce qui concerne le reploiement du personnel. En plus dans une perspective de recherche de productivité, les mesures d'accompagnement n'ont pas toujours suivi notamment en termes d'informatisation et de diffusion de savoirs managériaux. Enfin, pour des raisons d'impréparation et celles liées à l'insuffisance d'ingénierie dans la conduite du changement, les effets escomptés ne pourront pas nécessairement s'inscrire dans la durée. En effet, le changement de configuration d'une administration sur le plan structurel ne peut avoir d'effets qu'accompagné d'un changement en profondeur des mentalités et de la culture organisationnelle propre à ses composantes[519]. C'est ce qui constitue une des faiblesses majeures de la politique fiscale menée par les autorités camerounaises depuis les années 1990, fondée sur la maximisation du rendement budgétaire de l'impôt. Cette déficience dans l'accompagnement du changement apparaît comme une des limites structurelles de l'Etat dans l'exercice de sa compétence fiscale. Une rénovation du type

---

-produits des déclarations complètes et sincères en mentionnant la totalité des éléments utiles à l'imposition, exactement chiffrés ;
-paye ses impôts aux dates prévues. Il prend des dispositions pour que le paiement de ses impôts soit effectués dans les délais prévues ;
-ne demande pas à bénéficier des régimes favorables ne correspondant pas à sa situation ;
-reconnaît le bien fondé du contrôle et l'accepte comme la contrepartie du système déclaratif ;
-entretient avec ses interlocuteurs dans les services des impôts des relations correctes et courtoises ;
-participe positivement en signalant à l'administration les erreurs qu'il détecte dans son imposition et en présentant des réponses claires, exactes et complètes si l'administration lui demande des informations ;
-fait ses réclamations dans les délais s'il estime que sa situation fiscale n'a pas été appréciée correctement, conteste les impositions et apporte les éléments de preuve nécessaires ;
-met en valeur les garanties qui sont les siennes et recourt au tribunal administratif si sa demande est rejetée et qu'il reste toujours convaincu de son bon droit ;
-réagit favorablement, c'est-à-dire qu'il accuse réception et retire sans tarder les courriers qui lui ont été adressés en son absence ». NMILI (Mohamed*), Pour un impôt juste, Essai sur les préalables au civisme fiscal*, Les Editions OSER, Casablanca 20011, PP.258-259.

[518] ESCLASSAN (Marie Christine), *Le contrôle fiscal*, In *La nouvelle administration financière et fiscale*, L.G.D.J., 2011, PP.57-88.

[519] BAZIADOLY (Sophie*), La nouvelle administration fiscale : vers une amélioration du service rendu à l'usager* ?, in *Les transformations de l'Administration fiscale*, L'Harmattan, Coll : Finances publiques, 2011, PP.159-166.

de relation avec les contribuables devient de plus en plus urgente. On opère un passage du contribuable-assujetti au contribuable-citoyen[520].

2. La compétence fiscale de l'Etat dans un cadre rénové de relations fiscales apaisées

338 La relation au contribuable est souvent le reflet de la nature des rapports entre le citoyen et la collectivité dans une société ouverte[521]. Avant la crise de la fin des années 1980, et bien que le fait fiscal n'ait pas encore pris une grande envergure dans les représentations, la relation entre l'Etat et le citoyen par le biais de l'impôt était caractérisée par une autorité écrasante. Mais les mutations qu'a connues le monde depuis plusieurs décennies amènent les stratèges de l'Etat à repenser la relation au contribuable dans le sens d'un rééquilibrage[522]. Au Cameroun cette mutation de la relation citoyenne avec la collectivité pourrait davantage être exigeante en raison de l'ouverture démocratique amorcée au début des années 1990, qui marque l'avènement d'une nouvelle ère rompant avec le monolithisme en vigueur depuis les années 1960.

339 Avec les nouvelles exigences stratégiques de mobilisation des recettes fiscales, les pouvoirs publics placent le contribuable au centre de l'action administrative en projetant de lui réserver un service conforme à ses attentes de façon à lui faciliter l'accomplissement de ses obligations dans le cadre d'un « nouveau civisme fiscal » selon les mots de M. BOUVIER[523]. Cette démarche nouvelle rompt avec l'approche autoritaire d'antan et procède d'un rééquilibrage des rapports entre le fisc et les contribuables. Dans la terminologie fiscale, on parle de moins en moins d'assujettis, de contribuables, mais davantage de contribuables-clients ou partenaires. Ainsi « en l'espace de trente ans, les pratiques de l'administration ont beaucoup évolué, au point de faire passer le contribuable du statut d'assujetti à celui d'usager,

---

[520] BAZIADOLY (Sophie), *La nouvelle administration fiscale : vers une amélioration du service rendu à l'usager ?*, in *Les transformations de l'administration fiscale*, Nicolas GUILLET (Sous la dir.), L'Harmattan, Coll : Finances publiques, 2011, pp. 159-166.

[521] TALLINEAU (Lucile), *De l'administration de l'impôt*, In *Droit et économie, interférences et interactions*, Etudes en l'honneur du Professeur Michel BAZEX, LITEC, 2009, pp. 337-354.

[522] « Dans le monde mouvementé et dur d'aujourd'hui, tout ce qui rapproche l'administration fiscale du contribuable, en lui permettant de mieux la comprendre, doit être recherché ». ROCHE (Jacques), « *L'administration fiscale face aux mutations du monde moderne* », RFFP, *Ou en est l'impôt ?,* N°1, 1983, P.109.

[523] Contrairement au classique civisme fiscal fondé uniquement sur l'acceptation de l'impôt par le Parlement, « le nouveau civisme fiscal » suppose en sus des rapports de confiance mutuelle entre les contribuables et l'administration. Autrement dit, le consentement de l'impôt ne se joue plus seulement au Parlement mais aussi et pour beaucoup au niveau de la pratique administrative. C'est la pénétration du consentement de l'impôt du cadre politique vers le cadre administration et l'appropriation des pratiques de la nouvelle gestion publique par la gestion fiscale administrative. V. BOUVIER (Michel), *Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt*, In RFFP, LGDJ, N°112, Novembre 2010. pp.25-44.

voire de client. Cette évolution s'est d'abord manifestée par plusieurs mesures législatives destinées à mieux garantir les droits des contribuables »[524].

340 Dans cet espace public rénové qui coïncide avec l'avènement du pluralisme politique et de l'ouverture démocratique, on observe l'avènement d'une communication d'incitation au civisme fiscal[525]. L'Administration s'active à la diffusion et à la vulgarisation de la législation fiscale à travers la publication des textes fiscaux et commentaires pour le public et pour les personnels, l'utilisation systématique des médias pour le rappel des échéances fiscales et l'incursion de l'impôt dans le débat public. Dans ce sens, les services fiscaux éditent un recueil de doctrine administrative, une charte du contribuable vérifié ainsi qu'un précis de fiscalité[526].

341 En dehors du domaine de la communication, les mesures de politique fiscale portent sur la simplification des procédures pour les contribuables ainsi que la facilitation des démarches administratives afin de rendre plus commode l'accomplissement des obligations fiscales[527]. On opère une rupture par rapport à la perception antérieure qui faisait du droit fiscal une discipline austère et complexe[528].Dans la perspective de simplification, le passage de la TCA à la TVA a permis non seulement d'améliorer la neutralité économique de cet impôt, mais aussi d'introduire le mécanisme de remboursement de crédit facilité par la publication d'un manuel de procédures y afférents. La réforme de l'IRPP intervenue en 2004 favorise l'allègement de la charge fiscale pour les entreprises individuelles et les personnes physiques alors qu'en matière de contribution à la patente, les entreprises nouvelles s'en trouvent exonérées au titre des deux premières années d'exploitation[529].

342 Afin de renforcer au mieux les droits et garanties du contribuable, le législateur a intégré dans le Code général des impôts, un livre de procédures fiscales visant à fixer les règles, les délais, les prérogatives de l'Administration ainsi que les garanties accordées aux contribuables en matière de contrôle, de recouvrement et de contentieux. Il a aussi introduit la

[524]**V.**DELALANDE (Nicolas), SPIRE (Alexis), *Histoire sociale de l'impôt*, coll. Repères, La découverte, Paris 2010. pp.79-103.
[525] V. LA MARTINIERE (D. de), *L'évolution des structures de l'administration fiscale*, in ISAIA (H), SPINDLER (J), *Histoire du droit des finances publiques*, Vol. 2, Economica, 1987, pp 518 et s.
[526] Pour des contributions doctrinales en matière de communication et administration fiscale, V. Revue française de finances publiques, *Administration de l'impôt et communication*, N°57, 1997.
[527] V. Dans le contexte français, Rapport au Ministre d'Etat, ministre de l'Economie, des Finances et de la Privatisation, *L'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières*, La documentation française, 1986.
[528] LOUIT (Christian), *Le droit fiscal et le sourire (ou petites histoires fiscales),* In *Renouveau du droit constitutionnel*, Mélanges en l'honneur de Louis FAVOREU, Dalloz, 2007, pp.1651-1659.
[529] En fait la contribution à la patente est un droit d'exercer. L'exonération consacrée par le législateur vise à encourager la création d'entreprises.

procédure de rescrit fiscal qui permet aux investisseurs, préalablement au lancement d'une affaire, de consulter l'Administration fiscale sur le régime applicable aux opérations qu'ils envisagent de mener[530]. La réponse donnée par l'Administration permet au demandeur d'être fixé sur ses obligations fiscales et de rentrer en toute sérénité dans les opérations projetées. Cette procédure, garante de la sécurité juridique et du civisme fiscal[531], permet aussi de donner aux contribuables une garantie contre les changements de doctrine administrative dont tout un recueil a été consacré afin de recenser les positions prises par l'Administration au sujet de certaines questions complexes de droit.

343 Toujours dans la perspective du repositionnement du contribuable au cœur de la politique fiscale de l'Etat, une place prééminente est donnée à l'usage des technologies de l'information et de la communication en raison du développement du commerce électronique. La révolution numérique est désormais au service de la relation avec le contribuable dans la mesure où elle constitue un facteur de facilitation et de simplification administrative propice à l'accomplissement volontaire des obligations de déclaration et de paiement de l'impôt[532]. L'usage de la télématique vient ainsi bouleverser les principes inhérents au droit de lever l'impôt[533].

[530] Article L 33 bis du Livre des procédures fiscales

[531] Le rescrit introduit une certaine dose de prévisibilité dans l'activité économique du contribuable et constitue un facteur important de sécurité juridique mais aussi un élément de renforcement du civisme fiscal, LADOUX (Laurence), *Le rescrit : une procédure au service de la sécurité juridique et du civisme fiscal*, in Les nouvelles fiscales, Lamy, N° 1046-15 Mai 2010, pp.25-29.

[532] Avec le Cameroon Business Forum, instance de promotion de la bonne gouvernance présidée par le Premier Ministre camerounais, l'option est pour la mise en place des télé procédures au plan fiscal aux fins de d'améliorer le climat des affaires et satisfaire aux exigences de notation notamment au classement « Doing Business » de la Banque mondiale.

[533] L. BOUDET (Jean François), *Nouvelles technologies et fiscalité : vers un « e-contrat fiscal »,* Revue française d'Administration publique, 2013/2 N°146, P.367-379.

344 Les réformes engagées par l'Etat depuis les années 1980 sont orientées vers la recherche de l'efficacité budgétaire de l'impôt eu égard à l'insuffisance des ressources publiques internes. La politique fiscale de cette époque est fondée sur la « dictature du chiffre », qui fait que le plus important pour les autorités nationales est de conforter toute mesure qui vise à renflouer de façon maximale les caisses de l'Etat. Cette obsession pour la trésorerie entraîne une sorte de « diktat de la statistique » qui a pour impact social une perception négative de l'exercice par l'Etat de sa compétence fiscale. On ne pense la politique fiscale que sur le plan quantitatif à savoir par les chiffres qu'elle apportera au budget en vue de la couverture des dépenses publiques[534] sans réflexion conceptuelle sur les autres rôles que peut bien jouer le levier fiscal au plan qualitatif en ce qui concerne notamment les aspects économiques, sociaux, environnementaux et culturels. Mais lorsqu'au milieu des années 2000, intervient le desserrement de l'étau que constituait le service de la dette à travers le franchissement du point d'achèvement de l'initiative PPTE (pays pauvres très endettés), les pouvoirs publics songent à une politique fiscale dépassant le simple cadre de la mobilisation des ressources pour le budget. Les défis l'Etat, bien que nombreux, convergent vers la mise en place d'une politique fiscale orientée vers l'accompagnement de la croissance et la mise en place de règles fiscales propices au développement durable. L'exercice de la compétence fiscale de l'Etat ne se limite plus à la seule recherche de la statistique budgétaire pour se projeter vers des éléments de qualité ainsi que vers des considérations prospectives encore peu lisibles. La politique fiscale de sortie de crise qui se caractérisait par l'obsession pour le chiffre doit connaître un changement de paradigme pour un dépassement de l'acception budgétaire de l'impôt. Mais la conceptualisation du nouveau paradigme est insuffisante au regard des insuffisances de la dimension fiscale des outils de prospective et des documents à vocation stratégique[535].

[534] Pour TONGA Dieudonné, « les résultats de ces orientations de la fiscalité sont perceptibles, du moins en ce qui concerne le rendement. Les recettes fiscales ont ainsi enregistré une importante progression durant les trois années qui ont précédé le point d'achèvement. Elles sont respectivement passées de 646, 4 Milliards de francs CFA en 2003, 653, 1 en 2004 et à 752,4 en 2005, soit une progression de 106 milliards en valeur absolue et de 15, 2% en valeur relative sur la période ». TONGA Dieudonné, Mémoire précité, p. 9.

[535] En effet, le Document de stratégie pour la croissance et l'emploi (DSCE) qui remplace le Document de stratégie pour la réduction de la pauvreté (DSRP), ne consacre pas la politique fiscale de l'Etat comme élément essentiel pour la conduite des politiques publiques. Les développements réservés à la fiscalité sont lapidaires et ne traduisent pas une volonté politique réelle d'adoption du levier fiscal comme outil destiné à la recherche d'une croissance durable.

CHAPITRE II

LA POLITIQUE FISCALE D'APRES-CRISE : POUR UNE REAFFIRMATION DE LA COMPETENCE FISCALE DE L'ETAT PAR UNE RUPTURE DE PARADIGME

345 La dispersion caractérisée des sources d'inspiration de la politique fiscale demeure une constante du paysage public camerounais. Outre les malformations de son système politique et institutionnel, l'émiettement de son ordre juridique interne, le Cameroun trouve comme autre source de dispersion conceptuelle de sa politique fiscale, des facteurs économiques et sociaux caractéristiques d'un environnement de crise. Mais l'exercice de sa compétence fiscale devra connaître des transformations en profondeur intégrant des enjeux issus d'une stratégie économique de sortie de crise. Et la nouvelle politique fiscale devra rompre avec le paradigme du rendement immédiat de l'impôt pour tenir compte des enjeux de long terme. Après plusieurs années de bataille pour le redressement économique, un point de rupture décisif va surgir avec l'atteinte du « point d'achèvement »[536] de l'initiative dite des pays pauvres très endettés (PPTE) qui ouvre droit à un allègement substantiel du poids de la dette. La libération des créanciers bilatéraux et multilatéraux et la réduction du service de la dette subséquente vont octroyer au pays de nouvelles marges de manœuvre pour la stabilisation de ses finances publiques et la marche vers la croissance économique[537]. Même si les exigences de la statistique au plan budgétaire influencent plus que par le passé l'exercice de la compétence fiscale de l'Etat, de nouveaux facteurs sont appelés à déterminer l'élaboration et la mise en œuvre de la politique fiscale au Cameroun. Dans le principe, la traditionnelle politique fiscale de rendement immédiat connaît un approfondissement, mais aussi une mutation urgente dans le sens d'une stimulation plus significative du potentiel productif national (section I). Outre la

[536] Dans le cadre de l'initiative pour les pays pauvres très endettés, dite PPTE, la communauté internationale s'engage à une date précise appelée « point d'achèvement » à fournir une aide suffisante pour permettre au pays d'atteindre un niveau d'endettement soutenable calculé lors de l'atteinte du point de décision dont l'éligibilité est décidée par les conseils d'Administration du FMI et la Banque mondiale. Le Cameroun a atteint le point de décision en 2000 et le point d'achèvement en 2006 ;Il convient de préciser que le 30 Août 2004, le Cameroun avait été déclaré « off-track » par le FMI, c'est-à-dire sorti de route eu égard à son incapacité à faire aboutir son programme économique et financier en vue du point d'achèvement initialement prévu en Septembre 2003 en raison de plusieurs dérapages budgétaires.

[537] L'atteinte du point d'achèvement constitue une étape marquant un nouveau départ pour la politique économique du Cameroun non pas que la crise soit anéantie, mais simplement parce que des marges de manœuvre s'offrent aux stratèges économiques : « *Le franchissement du point d'achèvement offre à notre pays une opportunité à saisir aussi bien pour la consolidation des pratiques de saine gestion que dans la mise en œuvre de politique mieux adaptées, mettant en perspective des objectifs de développement au-delà du programme économique et financier…Il faut poursuivre les reformes engagées en vue d'obtenir une croissance forte et durable qui seule permet la création de richesses et des emplois. Dans cette perspective, le budget 2007 devra viser l'amplification de la croissance économique au Cameroun et des conditions d'un développement durable* ».Circulaire N°001/CAB/PR du 06 Septembre 2006 portant préparation du budget de l'Etat pour l'exercice 2007, pp.1-5. Lire aussi en ce sens les développements de TOUNA (Mama), *L'économie camerounaise : pour un nouveau départ*, Afredit, Janvier 2009, p.378.

naissance de nouvelles lignes de force dans la définition de la politique fiscale, l'efficacité de cette nouvelle approche se heurte au dilemme permanent de la conciliation entre les exigences conjoncturelles de rentabilité budgétaire et celles qui devraient assurer la soutenabilité à long terme des finances publiques (section II).

Section I Un changement impérieux d'orientation par adoption d'une politique fiscale de stimulation du potentiel productif

346 L'exercice par l'Etat de sa compétence fiscale varie en fonction de la situation économique. Suivant qu'il est en crise ou non, les lignes directrices de sa politique fiscale sont élaborées à des fins précises. Le plus important n'est plus de rechercher à tout prix le rendement budgétaire de l'impôt à travers un recouvrement optimal des impositions mais d'accompagner cette option par des objectifs de nature macroéconomique. Une fois résolument affranchis du fardeau de la dette, les pouvoirs publics camerounais orientent leurs choix fiscaux vers des perspectives de plus grande création de la richesse à travers d'une part, la réaffirmation de leviers fiscaux dédiés à la croissance, d'autre part, la consécration d'un interventionnisme fiscal de plus en plus rationalisé[538]. Ce qui fait dire MM. TOCKE Adrien et ATANGA FONGUE que « la fiscalité des affaires occupe une place prépondérante et irréversiblement grandissante dans le système fiscal camerounais »[539].

I. Le choix d'une réaffirmation des leviers fiscaux pour la croissance

347 Le nouveau départ amorcé à l'issue de l'atteinte du point d'achèvement de l'initiative des pays pauvres très endettés (PPTE) crée les conditions de la mise en place d'une politique fiscale rénovée, accordant une place de choix aux moteurs de la croissance[540]. En 2007, une commission de réforme est mise en place pour la réorientation du système fiscal camerounais

---

[538] Avant 2006, l'interventionnisme fiscal par le biais des dépenses fiscales reflétait un mimétisme voire une pratique relavant de la volonté des pouvoirs publics de faire comme les autres afin d'appeler la communauté des investisseurs à affluer au Cameroun plus qu'ailleurs. Les techniques utilisées étaient en grande partie importées et les résultats engrangés étaient véritablement maigres. Le nouvel interventionnisme par la dépense fiscale se veut sélectif, encadré et s'inscrivant dans l'optique d'une vision de politique économique pensée par l'interaction entre acteurs de la société civile et les pouvoirs publics, par une « approche participative et plurielle ». Commission de Réforme fiscale Rapport Général, Résumé exécutif, 2007, pp.1-2.

[539] ATANGA FONGUE (Roland), TOCKE (Adrien), *Eléments de la fiscalité des affaires au Cameroun,* L'Harmattan, Coll. : Finances publiques, 2011, p.11.

[540]« *Le franchissement du point d'achèvement offre à notre pays une opportunité à saisir , aussi bien pour la consolidation des pratiques de saine gestion que dans la mise en œuvre de politiques mieux adaptées, mettant en perspectives des objectifs de développement au-delà du programme économique et financier. Le défi à relever pour le budget de l'exercice 2007 est par conséquent double : maintenir la mobilisation des recettes et d'autre part assurer une bonne qualité de la dépense publique, tant en ce qui concerne les ressources budgétaires directes que celles issues de l'initiative PPTE*. » Circulaire N°001/CAB/PR du 06 Septembre 2006 relative à la préparation du budget de l'Etat pour l'exercice 2007. p.3.

afin que ce dernier contribue à la relance de la croissance économique par sa contribution à la création de la richesse[541] et pour la mise en place de mécanisme d'interventionnisme fiscal repensé.

A. L'accompagnement fiscal de la création de la richesse : un Etat fiscal aux côtés des opérateurs économiques

348 La stratégie de contribution à la création de la richesse[542] repose sur l'utilisation du levier fiscal pour une meilleure contribution de l'entreprise dans sa création, son financement, son développement et sa compétitivité. Sous ce rapport, l'ambition des pouvoirs publics est de placer l'entreprise au cœur de l'œuvre de relance économique dans le cadre d'une politique fiscale prenant en compte le besoin d'incitation à l'entreprenariat. Il s'agit ainsi de sortir de « l'impôt à l'impôt productif » ou savoir « comment faire de la fiscalité un vecteur de croissance »[543].

1. Une fiscalité en amont pour la création et le financement de l'entreprise

349 En tant que pôle par excellence de création de la richesse, l'environnement de l'entreprise s'est accompagné d'un arsenal de mesures favorables à la création et au financement des unités de production dans les secteurs primaire, secondaire et tertiaire[544]. Pendant la période ardente de crise, les entreprises avaient souffert de la politique fiscale fondée sur la recherche optimale du rendement budgétaire en raison d'une activité de recouvrement fiscale qui frisait selon elles, le harcèlement. Il arrivait d'ailleurs que certaines compagnies acquittent avant échéance et à la demande de l'Etat, des sommes importantes à l'effet de permettre à l'Etat d'assurer la liquidité de sa trésorerie et sa solvabilité auprès de ses créanciers. Le rythme de prélèvement auprès des opérateurs économiques devenait donc difficile à supporter et constituait un frein à l'investissement ainsi qu'à la création de la

[541] « *L'activité économique intérieure, tant ce qui concerne l'agriculture, l'industrie que les services, évolue en dessous de ses potentialités ; elle se caractérise notamment par une faible productivité, d'importants coûts de facteurs de production, une moindre valeur ajoutée, des prix peu compétitifs et une demande globale non optimale. Elle a besoin d'être développée et mieux organisée, afin de libérer son potentiel et davantage l'ouvrir aux marchés régionaux et internationaux. Les petites et moyennes entreprises devront, à côté des unités industrielles, y tenir un rôle de premier ordre* ». Circulaire N°001/CAB/PR du 06 Septembre op cit. P.2

[542] L'objectif premier de l'entreprise est de produire des richesses qu'elle transformera en argent. SERLOOTEN (Patrick), *fiscalité du financement des entreprises*, Economica, coll. droit poche, 1994, p.5.

[543] Voir les contributions de certains auteurs in AUJEAN (Michel), LORENZI (Jean Hervé), (Sous la direction), *Fiscalité et croissance*, coll. Les cahiers, les cercles des économistes, PUF, 2011.

[544] La loi N°2002/004 du19 avril 2002 dote le Cameroun d'une charte des investissements visant à encourager et à soutenir les activités créatrices de richesses. Ainsi il est envisagé la mise en place de codes sectoriels devant repréciser par type d'activités les avantages à octroyer aux entreprises tant en phase d'installation qu'en phase d'exploitation.

richesse. C'est de bon ton que les appels à une réorientation de la politique fiscale ont pu recevoir un écho favorable tant dans le secteur privé qu'au sein de l'administration.

350 Dans le cadre des instances de concertation entre le secteur public et le secteur privé, une thématique se fait jour, plaçant au cœur de la stratégie économique, la problématique de la promotion et du développement des entreprises. S'agissant de la création des entreprises et à côté des mesures de facilitation administratives[545], le législateur camerounais a prévu en matière fiscale une exonération de la patente au titre deux premières années d'exercices d'exploitation[546]. Cette mesure vise à alléger la charge fiscale liée à l'installation d'une entité nouvelle de production et participe à lever les entraves décriées par les opérateurs économiques à la création sereine de la richesse. Dans le même ordre d'idées, des centres dédiés aux formalités administratives de création rapide d'entreprises sont créés et participent à améliorer le climat des affaires par la diminution des interlocuteurs appelés à servir les potentiels entrepreneurs.

351 Dans la même dynamique de facilitation, les pouvoirs publics camerounais consacrent la gratuité de la carte du contribuable, titre d'immatriculation permettant l'identification de chaque contribuable. Il convient de relever que depuis l'instauration de ladite carte, les contribuables devaient en sus des pièces à fournir aux services gestionnaires[547], acquitter la somme de 1500 FCFA lors de l'établissement primitif ainsi qu'au moment des différents renouvellements. Il se dit que le paiement de ce montant consacré par la loi servait de prétexte à certains agents administratifs déviants pour perpétrer des comportements nuisibles à l'éthique administrative. Des agissements préjudiciables au climat des affaires et qui participent à fragiliser l'Etat dans l'exercice de sa compétence fiscale.

352 En ce qui concerne la constitution des sociétés et après plusieurs décennies, la législation camerounaise a connu un assouplissement avec la loi de finances pour l'exercice 2010 qui a supprimé les droits d'apports et consacré l'enregistrement gratis sans perception

[545] Pour répondre aux critiques formulées par les opérateurs ainsi qu'au classement médiocre du Cameroun dans les différents rapports « Doing business » de la Banque mondiale, les autorités ont mis en place des centres uniques de création des entreprises.

[546] Cette mesure consacrée par l'article C 12 alinéa 1 du livre troisième fiscalité locale du Code Général des Impôts est une réponse aussi aux griefs formulée par la communauté internationale vis-à-vis du système fiscal camerounais notamment à travers le Rapport Doing business de la Banque mondiale qui très régulièrement dans son classement annuel place le Cameroun en position très peu élogieuse en ce qui concerne le formalités administratives auxquelles sont confrontées les créateurs d'entreprises.

[547] La composition du dossier pour l'établissement d'une carte du contribuable appelle la présentation de l'inscription au registre du commerce et le plan de localisation.

du timbre gradué[548]. Cette orientation des autorités camerounaises traduit leur volonté d'encourager la création, sans entraves fiscales[549] des entreprises devant contribuer à la création de la richesse et susceptibles de faire à l'avenir l'objet de prélèvements fiscaux. En effet, la politique fiscale dans un cadre économique dynamique se doit d'agir en amont par les facilitations relatives à la création de la richesse. C'est le sens des leviers fiscaux mis en place pour permettre aux entrepreneurs de créer aisément des sociétés qui à l'avenir seront amenées à créer des rentrées fiscales.

353 Pour ce qui est des modes de financement habituels de l'entreprise[550], le législateur camerounais, malgré la crise économique, n'a pas supprimé les mécanismes classiques d'apports par le biais des fonds propres. Ainsi en investissement initial par le financement des associés, comme en accroissement de l'investissement, des mesures fiscales sont prévues visant à faciliter le financement par fonds propres. En ce qui concerne le financement par l'emprunt, le régime général prévoit la déductibilité des intérêts[551] et autres charges financières[552] consenties, mais surtout le législateur inaugure de modes de financement jusque- là exceptionnels avec des régimes incitatifs. A ce sujet, un emprunt obligataire a été levé par le gouvernement en 2011 à l'effet de participer au financement des grands projets structurants de l'économie camerounaise. Afin de rendre le placement des différents souscripteurs attractif, un régime d'exonération de l'impôt de distribution et de l'impôt sur les sociétés a été institué à côté de la déductibilité normale des intérêts et autres charges financières y afférents.

354 Pourtant, l'intérêt pour la création et le financement des entreprises aurait dû susciter davantage de mesures nouvelles en raison de l'urgence pour le Cameroun de bâtir un tissu

[548] Article 546§A-6 du Code Général des Impôts

[549] De même, le financement par l'associé par le biais de l'apport en compte courant fait l'objet d'un enregistrement gratis sous réserve d'une imposition à l'IRCM en vertu de l'article 35 alinéa C du Code général des impôts.

[550] Certains procédés légaux permettent de financer l'entreprise à l'instar des bénéfices, des réserves, la réévaluation des bilans, les amortissements et les provisions. On en s'accorde tout de même sur le fait que l'efficacité réelle de ces modes de financement reste en débat même si elles ont le mérite de laisser à la disposition de l'entreprise une masse financière non négligeable qui eût été directement ponctionnée en leur absence. Ces mesures prévues dans les dispositifs légaux camerounais ont l'avantage de ne pas aggraver la charge financière de l'entreprise. C'est du moins la position soutenue par certains auteurs. ATANGA FONGUE (Roland), TOCKE (Adrien), op.cit. p.29.

[551] Tout en posant le principe de la déductibilité des intérêts payés au tiers, le législateur camerounais a prévu que les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société en sus de leurs parts de capital, quelle que soit la forme de la société, sont admis dans la limite de ceux calculés au taux des avances de la Banque centrale majorés de deux points. Article 7 B du Code général des impôts.

[552] Il s'agit des autres charges qui greffent l'opération de prêt et qui sont elles aussi déductibles parce que exposées dans le cadre de la conclusion de l'emprunt ou exposés lors du paiement des intérêts : commissions, frais de recouvrement des effets.

industriel et commercial propre à conduire ce pays vers la voie de l'émergence économique. L'une des pistes pourrait bien être l'imagination des dispositifs visant à renforcer les fonds propres des entreprises aux fins de réduire leur dépendance vis-à-vis des pôles exogènes et contraignants de financement. Dans cette perspective, le législateur pourrait bien introduire dans le système fiscal des mécanismes qui draineraient l'épargne des salariés d'une entreprise à son profit ; les montants ainsi versés demeurant déductibles du bénéfice et non taxables pour les salariés concernés. Une telle approche serait incitative à la fois pour le salarié et pour l'employeur tout en renforçant l'Etat dans son rôle de stratège dans l'exercice de sa compétence fiscale. L'insuffisance des mesures fiscales facilitant la création et le financement des entreprises, permet de déceler des limites à la politique fiscale du Cameroun. L'on pourrait ainsi rechercher de nouvelles sources explicatives de la politique fiscale concernant aussi le développement de l'entreprise.

2. Une fiscalité en aval pour le développement de l'entreprise

355 Avec le nouvel élan économique caractérisé par une volonté gouvernementale de mettre en place les conditions d'une croissance forte et durable, le développement et la compétitivité des entreprises apparaissent comme des ingrédients indispensables. On observe comme un repli des approches budgétaires keynésiennes de relance axée sur la demande pour s'orienter vers une politique fiscale basée sur l'offre. Il s'agit pour les pouvoirs publics d'améliorer la compétitivité des entreprises, de développer l'épargne privée pour relancer l'investissement[553]. Pour ce faire, des mesures fiscales d'apaisement sont introduites dans l'ordonnancement juridique notamment l'allègement des pénalités de bonne foi dont le taux passe de 50% à 30% et la non-exécution à titre exceptionnel des opérations de vérifications intégrant la précédente année afin de détendre l'environnement des affaires et contribuer à la relance économique par la sécurisation psychologique des opérateurs[554]. Ces mesures contribuent à l'apaisement des entrepreneurs propice au développement des leurs affaires dans un environnement de plus en plus concurrentiel.

356 Par ailleurs, le mécanisme de la TVA par sa quête de neutralité en faisant supporter la charge définitive de l'impôt au consommateur final, participe déjà au développement des

[553] L'un des axes fondamentaux de la politique économique après l'atteinte du point d'achèvement de l'initiative PPTE est le relèvement du taux d'investissement. Source : Direction des affaires économiques du Ministère des finances.

[554] Si l'allègement du taux de pénalisation en cas de bonne foi fait l'objet d'une bonne réception par les contribuables, l'interdiction de vérification de l'exercice précédent l'année au cours de laquelle le contrôle intervient est une mesure appréciée par certains contribuables mais fortement décriée par d'autres.

entreprises. Afin d'améliorer la compétitivité de ces dernières, le législateur procède à un abaissement du seuil de remboursement des crédits de la taxe de 25 à 10 millions. De même, il suspend l'exigibilité de la taxe sur le transport entre membres de la CEMAC en prescrivant de prendre en compte au numérateur et au dénominateur du chiffre d'affaires des opérations de transit inter-Etats et des services y afférents dans cet espace communautaire, pour le cas particulier des transporteurs réalisant ces opérations, afin d'augmenter le stock de TVA déductible desdits transporteurs.

357 Toujours en vue d'améliorer la compétitivité, les entreprises forestières se voient dispensées du paiement d'une caution[555] alors que la règle du décalage d'un mois en matière de déduction de la TVA est supprimée afin d'assurer une meilleure neutralité de la taxe. Toutes ces mesures, bien qu'insuffisantes, participent au renforcement du développement des entreprises et par ricochet à la création de la richesse soumise à prélèvement fiscal. Mais la réorientation des grandes lignes de la politique fiscale ne se limite pas à l'activation des leviers nécessaires à la croissance économique. Elle s'étend aussi aux aspects sociaux contributifs à l'émergence économique[556].

B. Une priorité de la politique fiscale : la prise en compte des aspects sociaux de la croissance économique

358 Si économiquement la croissance est une notion quantitative et le développement une notion qualitative, la démarche stratégique d'un pays comme le Cameroun devrait s'inscrire dans une perspective qui prend en compte les deux orientations. Ainsi, à côté de l'augmentation de la richesse nationale, le levier fiscal devrait servir pour la promotion de l'emploi[557], mais aussi pour la lutte contre la pauvreté pour espérer une marche vers un système de prélèvement cohérent et novateur, pièce essentielle du nouveau modèle de développement à la fois économiquement compétitif et socialement équitable[558].

---

[555] Suppression de la caution bancaire par la loi de finances 2009. La caution bancaire correspondait au montant de la redevance forestière annuelle due par une entreprise au cours d'un exercice avec pour finalité de sécuriser le paiement de ladite redevance. Constitué par un établissement bancaire au compte du redevable, celle-ci générait des frais bancaires exorbitant et réduisait ainsi ses marges de trésorerie.

[556] SAINT ETIENNE (Etienne), *L'Etat et votre argent, les vrais enjeux de la fiscalité*, Coll. Economie, Ed. François Bourin, 2011.

[557] V. CHABOCHE (Jean Pierre), *Révolution fiscale : une meilleure vie pour tous,* Connaissances et savoirs, 2005.

[558] Sur des développements concernant une politique de finances publiques pouvant conduire à une croissance durable par reformatage du système fiscal. Lire. Entretien CAHUZAC (Jérôme), « *Pour une fiscalité juste, progressive et simplifiée »,* Revue politique et parlementaire, N°1059, Avril, mai, Juin 20011p.105-109 et du même auteur, supra « *Pour un nouveau pacte fiscal »,* p.110-118 ;

1. Une fiscalité sans promotion suffisante de l'emploi : la recherche d'un antidote fiscal contre le chômage

359 Les prélèvements obligatoires sont utilisés pour influencer les comportements économiques des ménages et des entreprises et en vue de la réalisation d'objectifs économiques et sociaux. C'est ainsi qu'en ce qui concerne le marché de l'emploi, le coin socio-fiscal permet de déterminer l'impact négatif que présente la hausse des impôts sur l'offre et la demande d'emploi. Les stratèges fiscaux du Cameroun ont pris conscience de l'impact sur l'offre et la demande de travail de la structure des prélèvements, mais de véritables mécanismes fiscaux dédiés à la promotion de l'emploi n'ont pas émergé dans l'ordre juridique national[559].

360 En ce qui concerne la demande, avec la hausse des charges fiscales, les coûts des entreprises augmentent et l'incitation à l'embauche diminue, et habituellement, les entreprises recourent aux heures supplémentaires plutôt que d'avoir à embaucher une main-d'œuvre de plus, ou parfois recourent à des activités sans grande teneur en main d'œuvre. Dans ce cadre, la rigidité des règles de travail au Cameroun n'a pas toujours permis d'envisager un traitement fiscal des heures supplémentaires orienté vers la politique de l'emploi. Pourtant, en s'inspirant du contexte français, un des projets phares présentés par le Président français lors de sa campagne électorale de 2007 aura été de réorienter la fiscalité pour revaloriser le travail à travers une exonération des heures supplémentaires de charges sociales ainsi que de l'impôt sur le revenu[560].

361 Pour ce qui de l'offre du travail, l'incidence de l'excès de prélèvement sur le travail est difficile et dépend de l'élasticité des salaires par rapport à l'impôt, qui diffèrent d'un employeur à l'autre. Si certains employeurs injectent l'augmentation des impôts sur les salaires, le salaire direct après impôt par la suite diminue. Il a été difficile pour les pouvoirs publics de promouvoir une politique fiscale de l'emploi en réduisant la charge fiscale des employeurs afin de rendre la demande de travail plus attractive. En effet, en macroéconomie, la réalisation du plein-emploi par une politique de lutte contre le chômage constitue sous toutes les latitudes un des quatre axes majeurs de la politique économique, à côté de

[559] Après le Document de stratégie pour la réduction de la pauvreté (DSRP), qui ne contenait pas de dispositions relatives à une politique fiscale axée sur la promotion de l'emploi, le Document de stratégie pour la croissance et l'emploi (DSCE) met en perspective la lutte contre le chômage mais une fois de plus, les termes fiscaux restent très peu généreux en matière de promotion de l'emploi comme l'auraient souhaité l'ensemble des protagonistes de la politique économique nationale.

[560] BIACABE (Jean-Luc), *Pour l'exonération fiscale et sociale des heures supplémentaires*, in Regards sur l'actualité, Des réformes pour la croissance, La documentation française, N°334, Octobre 2007, p. 43.

l'inflation, la croissance et l'équilibre extérieur. Avec ou sans crise, le gouvernement se doit d'utiliser le levier fiscal pour stimuler le potentiel productif diminuant par renonciation, la charge fiscale des entreprises en général, afin d'améliorer le contenu en emplois de la croissance[561].

362 Ainsi, en dehors des exonérations générales prévues par le Code général des impôts, la législation vise spécifiquement les bas revenus en dispensant les salaires de moins de 52 000 FCFA du paiement de l'impôt sur les revenus des personnes physiques. Elle exonère aussi dans le même esprit, des droits d'enregistrement, tous les actes faits en exécution de la législation du travail. Les approches diffèrent d'un pays à l'autre et les impacts ne sont pas les mêmes en raison des disparités socioéconomiques et des options politiques du pays en matière d'incitation au travail[562].

363 Pourtant, au regard de l'importance que revêt la politique de l'emploi devant les citoyens, on se serait attendu à davantage de mesures d'incitations visant à encourager la recherche de l'emploi, mais aussi à favoriser l'offre même du travail. Car il faut faire partager les charges fiscales et sociales de manière équitable entre l'Etat et les employeurs. Si le coin socio-fiscal est nul, il n'a pas d'incidence ni d'influence sur l'offre du travail des ménages[563]. La promotion de l'emploi ne peut évidemment seule suffire pour lutter contre le chômage et créer le plein-emploi, il faut concilier la politique fiscale et la promotion des investisseurs étrangers. Dans le cadre d'une politique orientée vers l'emploi, il convient d'opérer des décisions fiscales réduisant la charge des prélèvements obligatoires que supportent les investisseurs pour améliorer la compétitivité des entreprises devant la concurrence internationale[564].

364 L'affaiblissement de la compétence fiscale de l'Etat au cours des années de crise s'est accentué avec une absence de lisibilité de la politique fiscale de sortie de crise concrétisée par une insuffisante prise en compte des contraintes sociales telle que celle de l'emploi. En effet,

---

[561] Ces dispositifs semblent largement insuffisants pour un projet réel de réduction de la charge fiscale sur le travail visant à améliorer le contenu de la croissance en emploi. Ainsi il conviendrait d'approfondir les mesures d'allègements fiscaux vis-à-vis des travailleurs ainsi que des charges vis-à-vis des employeurs.

[562] V. BOURDIN (Joël), MARINI (Philippe), *Une décennie de réformes en Europe : la France à la traîne*, Les rapports du Sénat, N°343, 2002-2003, pp 97-113.

[563] Cette absence de perspective pour l'axe essentiel qu'est l'emploi dans un contexte socioéconomique de crise est contre-productif et source d'exil fiscal. Les riches payent mais sans enrichir les pauvres, les créateurs d'entreprises choisissent le chemin de l'exode, les emplois disparaissent. V. ALEXANDRE (Philippe), DE L'AULNOIT (Béatrice), « *Trop d'impôts tue l'emploi* », Robert Lafont, 2005.

[564] L. NIKONOFF (Jacques), « *Une fiscalité pour l'emploi* », in Revue politique et parlementaire, N°1037, Octobre/ décembre 2005, pp. 78-84

un politique économique viable suppose la mise en place de mesures fiscales soucieuses de pérenniser le plein-emploi et d'endiguer le chômage[565]. Pour M. Jean Claude MARTINEZ, « l'excès de la fiscalité et des cotisations sociales intervient tant dans la destruction des emplois existants que dans la difficulté à créer des emplois nécessaires, tout comme dans la dissuasion d'occuper les emplois disponibles »[566]. Le levier fiscal est un outil dont l'usage est recommandé dans le cadre d'une politique de l'emploi dont la matérialité devrait aussi se ressentir dans le cadre général de la lutte contre la pauvreté.

2. Un dispositif de lutte contre la pauvreté : relever le défi social par le levier fiscal

365 La lutte contre la pauvreté est l'un des axes majeurs de la stratégie économique des pouvoirs publics depuis le constat des effets désastreux induits par la crise (pertes d'emplois, chômage amplifié, chute brutale du pouvoir d'achat, exode rural massif, essor des pandémies à l'instar du VIH Sida…). Malgré la bonne tenue des certains indicateurs macroéconomiques, la pauvreté manifeste qui habite les populations amène à douter des efforts gouvernementaux dans le combat pour le développement. Il s'agit pour les pouvoirs publics de mobiliser le maximum de ressources internes notamment les prélèvements fiscaux pour mener à bien ce combat qui s'inscrit bien dans le cadre des objectifs du millénaire tels qu'arrêté au sein des instances multilatérales[567]. Ces objectifs connaissent une déclinaison nationale dans les stratégies budgétaires des Etats véhiculées au sein des programmes et projets sociaux pilotés par les gouvernements.

366 La réforme intervenue au Cameroun en 2007 n'a pas supprimé les mesures fiscales habituellement édictées en matière de lutte contre la pauvreté. Bien au contraire ces mesures se sont consolidées, marquant ainsi la détermination des pouvoirs publics à ériger comme par le passé, la lutte contre la pauvreté au chapitre des priorités nationales[568]. Mais la lutte contre la

[565] En effet, les politiques de l'emploi à l'instar de l'impôt négatif très développé dans les pays anglo-saxons peuvent jouer un rôle sur l'offre de travail en faisant augmenter les gains monétaires des personnes en emploi, à niveau de salaire donné, ou les gains de chômeurs reprenant un emploi. Il s'agit aussi d'accroître l'offre de travail et le niveau d'emploi d'équilibre. STRASSEL (Christophe), *Les politiques de l'emploi*, *in La politique économique et ses instruments*, MONTEL-DUMONT d'Olivia (Sous la direction), La documentation française, les notices, 2010. p.126.

[566] MARTINEZ Jean Claude (Sous la direction), *La réforme fiscale contre le chômage,* Lettres du monde, 1995, p.13.

[567] Le Cameroun a pris part au Sommet du millénaire de Septembre 2000 à New York dédié à la réduction de la pauvreté et au développement humain. Les objectifs du millénaire, adoptés par un vote unanime de l'assemblée générale de l'ONU et confirmés par lors du sommet de Monterrey de mars 2002, doivent être atteints en 2015. Ils portent sur la réduction de moitié de l'extrême pauvreté entre 1990 et 2015, l'accès à l'éducation, la santé, l'assainissement et l'accès à l'eau potable.

[568] Le premier paragraphe de la lettre d'intention du 05 avril 2006 adressé par le Premier ministre camerounais au Directeur général du FMI est précis à ce sujet : *« Tout au long de l'année 2005, le gouvernement n'a ménagé*

pauvreté consiste sur le plan budgétaire, non seulement à augmenter les dépenses sociales, mais aussi à agir sur le levier fiscal. C'est ainsi que dans le domaine de la TVA, et afin de permettre aux populations pauvres d'accéder à moindres coûts aux produits tout en améliorant leur pouvoir d'achat, le législateur exonère les produits de première nécessité à l'instar du sel, du riz, de la farine, du lait, du pain et de livres scolaires. Il confirme aussi une exonération sur les tranches de consommation sociale d'électricité et d'eau. L'impact de ces mesures sociales est perceptible et considérable pour le bien-être du citoyen et se ressent sur les réalisations budgétaires de l'Etat au chapitre des dépenses fiscales[569].

367 En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, et afin de soutenir et améliorer le taux de scolarisation, une exonération est réservée aux établissements privés d'enseignement. Cette mesure permet de limiter voire soutenir l'action de l'Etat en matière de scolarisation de la jeunesse à travers un encouragement des initiatives privées en la matière. Pour ce qui est de l'impôt sur les revenus des personnes physiques, les exonérations concernent les intérêts sur compte d'épargne-logement tandis qu'un abattement pour charges familiales est effectué pour la détermination de la base imposable afin de soutenir la famille. De même, s'agissant de l'accès au logement et la propriété immobilière, le législateur prévoit l'enregistrement gratuit des actes mutations de jouissance ou de propriétés.

368 Toutes ces mesures dérogatoires de la règle de droit commun traduisent l'émergence d'un nouvel interventionnisme fiscal se démarquant des mécanismes anciennement utilisés et s'inscrivent dans la perspective d'une nouvelle politique fiscale. Cette évolution qui s'inscrit toujours dans une perspective plurielle des déterminants de la politique fiscale, se caractérise par la recherche pressante de nouvelles voies devant faciliter une unicité conceptuelle de l'Etat dans l'exercice de sa compétence fiscale.

---

aucun effort dans la mise en œuvre des mesures visant à assainir les finances publiques, approfondir et accélérer les réformes structurelles. Ces efforts seront poursuivis en 2006 afin de consolider les résultats satisfaisants obtenus en 2005 et contribuer efficacement à l'amélioration des perspectives de croissance en vue de la réduction durable de la pauvreté au Cameroun ».

[569] Il est vrai, l'évaluation des pertes budgétaires de l'Etat en ce qui concerne le dépenses fiscales est restée longtemps un exercice relevant de l'empirisme et de la routine administrative. En effet, cette évaluation ex-post demeure approximative même si les résultats sont significatifs et représentatifs de l'effort consentis par l'Etat pour encourager une activité ou une catégorie de contribuables.

II. La construction méthodique d'un nouvel interventionnisme fiscal conciliant incitation et ponction

369 Le phénomène de l'interventionnisme est ancien dans le système fiscal camerounais comme dans l'ensemble des autres systèmes fiscaux[570]. Mais avec l'arrivée de la crise économique et la nouvelle option de la mobilisation optimale des recettes qui l'a accompagnée, l'interventionnisme fiscal devient un enjeu dans la stratégie du gouvernement[571]. Les mesures dérogatoires incluses dans l'ordre juridique existant font l'objet d'une réflexion globale visant une meilleure politique fiscale d'incitation à l'investissement[572] tandis que se fait fort, l'urgence d'une stratégie de rationalisation de ces dépenses fiscales[573].

A. Le renouveau d'une politique fiscale d'incitation à l'investissement

370 Les mesures de faveur de la deuxième génération[574] dans le système fiscal camerounais se caractérisent par une certaine sélectivité. Dans le cadre de son interventionnisme, le Gouvernement, après consultation des différents acteurs sociaux, procède à un ciblage des mesures ainsi que des activités devant en bénéficier. Ces dispositifs font l'objet d'un accompagnement administratif pour tenir compte de la préservation du climat des affaires[575].

---

[570] Certains auteurs qualifient la différenciation fiscale d'une réalité très ancienne : « le système fiscal d'ancien régime est ponctué par de nombreux privilèges. Aux traditionnelles exemptions dont bénéficient les clercs (car ils prient) et les nobles (car ils combattent), se sont ajoutés des franchises de circonstance monnayées contre une somme d'argent, un travail, un service. Souvent reconnues en raison es qualités personnelles du bénéficiaires, ces dérogations fiscales ont aussi parfois vocation à encourager une activité. » WEIDENFELD (Katia), *A l'ombre des niches fiscales*, coll. Pratique du droit, Economica, 2011, pp.7 et s.

[571] La circulaire 001/CAB/PR du 17 octobre 2007 précise : « *L'amélioration des recettes budgétaires reste l'un de nos objectifs principaux. En raison de l'incertitude de la production du pétrole, un accent sera mis sur l'augmentation des autres recettes internes. Toutefois, je demande que le renforcement du niveau de recettes publiques s'accompagne d'une fiscalité incitative et adaptée à l'égard du secteur privé* ».

[572] Pour une étude plus approfondie des dépenses fiscales V. GODBOUT (Louis), *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale : le rôle des dépenses fiscales. Canada, Etats-Unis, France*. Coll. Finances publiques, Economica, 2006

[573] Pour le Doyen ORSONI, la notion de dépense fiscale a commencé d'apparaître aux Etats –Unis en 1967, sous la plume de Stanley S. SURREY, Secrétaire adjoint au Trésor. Ces « tax expenditures » procédaient de dispositifs d'allègements d'impôts, d'avantages fiscaux, adoptée dans une perspective économique et sociale, et dont la tendance au développement s'avérait suffisamment manifeste pour devoir être officiellement et statistiquement pris en compte. La dénomination « dépenses fiscales », qui en était en France le décalque exact, pouvait apparaître à la fois comme le symétrique de l'expression dépenses budgétaires et comme le négatif de l'expression recettes fiscales. ORSONI (Gilbert), *L'évolution de la dépense fiscale*, in Gestion & Finances publique, N°11, Septembre 2011, p.838.

[574] La deuxième génération des mesures de faveur s'inscrit en période post ajustement structurel, c'est-à-dire au sortir des programmes économiques et financier ayant expiré dès l'atteinte du point d'achèvement de l'initiative PPTE

[575] La circulaire 001/CAB/PR du 18 septembre 2008 portant préparation du budget de l'Etat pour l'exercice 2009 dispose bien : « *Les incitations déjà prévues par les textes particuliers dans le cadre des contrats de partenariats et des projets structurants ainsi que les mesures de simplification de procédures devraient affectivement être mis en œuvre , en vue de poursuivre l'amélioration de l'environnement des affaires et d'attirer davantage des investissements directs étrangers* ».

1. Des dispositifs d'incitation mieux ciblés

371 Le renforcement de l'appareil de production aux fins de créer les conditions idéales d'une croissance économique amène l'Etat à cibler les grands secteurs de la vie économique auxquels des avantages fiscaux sont concédés[576]. Il s'agit en général des secteurs à fort potentiel et aux investissements lourds.

372 La première mesure est la restauration du régime du réinvestissement qui vise à améliorer les capacités des entreprises par le renouvellement de l'outil de production. Lorsque ces dernières remplissent des conditions de fond et de forme prévues par la loi, elles bénéficient d'une réduction de l'impôt sur les sociétés. Sont concernées, les entreprises opérant dans les secteurs industriel, agricole, forestier, touristique, minier et des technologies de l'information et de la communication. Ensuite, l'Etat met en place le régime du secteur boursier visant à encourager les entreprises à intégrer le marché financier pour renforcer la transparence dans leurs opérations et partant leur ouvrir des voies d'une mobilisation adéquate de l'épargne en vue du financement à long terme de l'économie. Depuis son accession à l'indépendance, le Cameroun n'avait pas diversifié les sources de financement de son économie et le recours aux marchés financiers demeurait un mécanisme exotique, très peu connu des opérateurs locaux. Avec l'effet conjugué de la crise qu'accompagnaient des trous réels de trésorerie et des pressions exercées par une mondialisation impitoyable, la création d'un marché financier était devenue incontournable et les mécanismes fiscaux d'accompagnement ont vu le jour[577].

373 De plus, il est prévu un régime fiscal particulier des projets structurants qui concerne des secteurs bien précis à savoir industriel, agricole, touristique et habitat social. Pour être éligibles, les entreprises se doivent de générer des emplois, constituer des pôles de développement économique et social, donnant lieu à des investissements de l'ordre de cinq

[576] Dans un schéma technique de défiscalisation, le ciblage constitue un axe permettant de concevoir un régime pour un objectif spécifique. GEOFFROY (Jean Baptiste), « *La défiscalisation des investissements immobiliers des particuliers, Ou comme toute médaille, la niche fiscale a son revers* », In *Revue de droit fiscal*, N°25, 24 Juin 2010. p. 11.

[577] Malgré la création d'une place financière au niveau régional basée à Libreville (Gabon), le Cameroun, leader économique de l'Afrique centrale (45% du PIB) de la CEMAC, a crée sa propre place boursière, la Douala Stock Exchange. Les mesures fiscales de faveur introduites dans le Code Général des Impôts participent à l'attractivité de cette nouvelle place boursière concurrente de celle mise en place à l'échelle communautaire. La doctrine administrative est formelle : « *les titres de créance émis par une société camerounaise faisant appel public à l'épargne ne sont éligibles à la réduction du taux sur les sociétés prévus à l'article 109 bis du Code général des impôts, qu'à condition qu'ils aient émis à la bourse des valeurs mobilières du Cameroun à savoir, la Douala Stock Exchange* ». En conséquence, les titres émis hors de ladite structure ne sauraient bénéficier de ce régime de faveur. Lettre N°2101/MINFI/SG/DGI/LC/C du 09 Juin 2009. p.18 Recueil de doctrine administrative fiscale, A jour au 1er janvier 2010, Direction générale des impôts, Ministère des finances.

milliards FCFA au minimum pour les grandes entreprises et 500 millions de FCFA pour les petites et moyennes entreprises. Dans le paysage fiscal camerounais et en matière d'approche volontariste, ce régime particulier constitue une innovation majeure dans la mesure où elle semble cadrer avec les dispositions de la stratégie de politique économique inscrite dans le Document de stratégie pour la croissance et l'emploi (DSCE).

374 D'autres régimes préférentiels lourds sont consacrés au bénéfice d'entreprises dûment agréées, réalisant des investissements productifs au Cameroun notamment les régimes des codes des investissements ainsi que celui des zones franches[578].

2. L'option pour la sectorisation des dispositifs d'incitation fiscale

375 L'autre particularité du renouveau de l'interventionnisme fiscal au Cameroun est la préservation des codes sectoriels. S'inscrivant dans la dynamique communautaire CEMAC, le Cameroun a adopté le code des investissements sous-régionaux destiné à assurer l'attractivité des pays concernés. Cet instrument communautaire recommande aux gouvernements parties d'élaborer des codes sectoriels pour apporter une meilleure lisibilité aux investisseurs potentiels.

376 Dans le contexte camerounais, le but est de promouvoir de manière particulière, les activités du secteur extractif porteur de très lourds investissements et de fort potentiel en valeur ajoutée à l'instar des secteurs pétroliers, miniers, et gaziers[579]. Les avantages concédés par les textes reposent essentiellement sur des exonérations de patentes, de TVA sur les matériels, des droits d'enregistrement sur les actes et conventions, de TVA sur les activités de recherche et exploitation des hydrocarbures, de dividendes versés aux associés. Il s'agit aussi, suivant les cas, de consacrer des amortissements accélérés pour des immobilisations afin de faciliter le retour sur investissement de ces opérateurs qui ont consenti d'énormes capitaux et pris des risques qu'il est difficile de concevoir dans d'autres secteurs d'activités. Sont concernés dans le cadre de ces codes sectoriels, les secteurs minier, gazier et pétrolier[580]. Les codes consacrés sont des instruments législatifs qui parfois contiennent des clauses

[578] APCE, *Comment s'implanter au Cameroun,* A consulter sur le site internet www.apce.com;
[579] Les franchises fiscales envisagées s'expliquent par le fait que le secteur pétrolier amont est un secteur à forte intensité capitalistique. Aujourd'hui, plus de 150 projets pétroliers et gaziers dont l'investissement est supérieur à 1 milliards de dollars sont en cours d'exploitation ou de développement. Les choix d'investissement sont d'autant plus complexes que les paramètres techniques et économiques qui conditionnent la rentabilité d'un projet sont éminemment incertains. BRET-ROUZAUT (Nadine), FAVENNEC (Jean Pierre) S. la Coordination, *Recherche et production du pétrole et du gaz, Réserves, coûts, contrats,* 2ème édition, Technip, 2011 p.125.
[580] La loi N°99/013 du 22 décembre 1999 portant code pétrolier au Cameroun et la loi N°001 du 16 Avril 2001 portant code minier en constituent les meilleurs exemples.

particulières de stabilité juridique et fiscale afin de sécuriser sur le long terme les investissements opérés.

377 L'approche sectorisée apporte une meilleure lisibilité des activités porteuses de valeur ajoutée, et bénéficiaires des mesures de faveur émanant des pouvoirs publics. Elle traduit déjà en elle-même l'effort de rationalisation des dépenses fiscales attendu des autorités et prépare le terrain à une bonne évaluation de la politique fiscale.

B. Une réappropriation de la compétence fiscale de l'Etat par un retour à la rationalisation des mesures de faveur

378 Après l'allègement du service de la dette à la suite de l'atteinte du point d'achèvement de l'initiative PPTE, l'option de politique économique visant à créer de la croissance[581] amène les pouvoirs publics à repenser dans le sens de la rationalisation les dispositifs d'incitation à l'investissement[582]. C'est une préoccupation qui n'est pas propre au système fiscal camerounais qui, à l'instar du système français, est confronté au « virus des niches fiscales »[583]. Après avoir fait le constat de l'illisibilité des mesures de faveur, des voies de rationalisation sont mises en œuvre aux fins de mieux encadrer et orienter ce nouvel interventionnisme fiscal.

1. La recherche d'une meilleure lisibilité des mesures fiscales de faveur

379 Les dispositifs de mesures fiscales de faveur sont un amas de dispositions éparpillées dans un ordre juridique lui-même caractérisé par sa dispersion[584]. Ces mesures qui rentrent bien dans la catégorie des niches fiscales concernent presque tous les impôts ; ce qui traduit une insuffisance de ciblage qui aurait pu correspondre à une stratégie véritablement sélective. Outre cette fragilisation de la structure fiscale en général[585], c'est aussi l'ensemble des

[581] En avant-propos du Rapport 2007 de la Commission de réforme fiscale, le Ministre des Finances ESSIMI MENYE écrit : « après validation de ces recommandations par le Gouvernement, nous formulons le vœu que leur mise en œuvre constitue un puissant levier pour le développement du secteur privé et le renforcement de la croissance économique au Cameroun ».

[582] C'est aussi l'option préconisée par les bailleurs de fonds internationaux qui suggèrent la réduction des régimes dérogatoires applicables aux entreprises en faveur des réformes structurelles qui s'attaqueront aux causes profondes des problèmes liés à la croissance des entreprises ainsi qu'à la simplification des procédures administratives et fiscales. JOUMARD (Isabelle), *Les systèmes fiscaux des pays de l'Union européenne*, Revue économique de l'OCDE, N°34/2001/1.

[583] TRANNOY (Alain), *Il faut une révolution fiscale : Qu'en pensent les économistes ?,* Eyrolles, 2012, p.25.

[584] Voir développements supra Chapitre II Titre I sur l'émiettement de la production normative en matière fiscale.

[585] La chasse aux niches fiscales est une des orientations stratégiques de l'Etat au sortir de la crise dans la mesure où il ressort de la lettre d'intention N° 139/3/SG/PM du 05 Avril 2006 ce qui suit : « *il convient de saluer l'élimination des incitations fiscales ces dernières années, le Cameroun constituant à cet égard, un modèle à suivre par les autres pays…La mission invite instamment les autorités à bien réfléchir avant d'adopter de*

contribuables, personnes physiques et personnes morales qui sont concernées par les faveurs fiscales. De même, les privilèges fiscaux ne se limitent pas à une catégorie exclusive d'activités. De la production industrielle, au commerce général en passant les activités du tertiaire, les contribuables peuvent prétendre à des mesures fiscales de faveur. Ce constat d'une « démocratisation » des faveurs fiscales laisse croire à une absence de planification préalable d'une orientation de politique fiscale faisant perdre des recettes budgétaires à l'Etat sans contrepartie réelle.

380 Sur le plan de la technique utilisée, on constate que le législateur fait usage de plusieurs types d'instruments notamment des réductions d'impôts, des déductions de bases imposables, des abattements d'assiette et surtout des exonérations et autres exemptions. Toutes ces techniques ne convergent que vers l'objectif d'amoindrissement de la charge fiscale du contribuable bénéficiaire[586].Mais il faut relever que la multitude de techniques de décharge utilisée loin de simplifier le processus de mise en œuvre des faveurs fiscales contribue plutôt à le rendre complexe aussi bien que pour les opérateurs économiques que pour les services administratifs appelés à en assurer la gestion et le quotidien. C'est la loi de l'opacité en raison de la multiplicité des mesures, la difficulté de détermination de leur champ véritable, la variété de leurs mécanismes ainsi que des normes utilisées[587].

381 En ce qui concerne les outils normatifs mis en œuvre, les pouvoirs publics camerounais privilégient l'instrument législatif. Mais on constate aussi une existence d'outils réglementaires consacrant des mesures fiscales de faveur. De surcroît, en dehors de quelques textes bien élaborés, rien parfois ne garantit la stabilité des avantages ainsi octroyés, car à l'occasion de l'examen de chaque loi de finances, les mesures nouvelles peuvent, soit accorder de incitations complémentaires, soit supprimer celles qui existent déjà. Quant à cette instabilité s'ajoute la possibilité pour les pouvoirs publics d'agir par voie réglementaire, la complexité du système fiscal s'accentue et exacerbe les entraves à la sécurité juridique des contribuables citoyens[588].

---

nouvelles incitations fiscales et de préférence à y renoncer afin de réduire l'impact éventuellement négatif qu'elles ont sur la neutralité, la simplicité et l'efficience économique ainsi que le coût budgétaire qu'elles entraînent ». pp. 59-60.

[586] En ce sens, DIENER (Pascal), *Droit de la défiscalisation dans les DOM.TOM, Réalité et mirages,* Dalloz, 1994.

[587] V. ORSONI (Gilbert), op.cit. p.840.

[588] Sur les difficultés liées à l'interprétation du droit fiscal dans l'ordre juridique camerounais, BOYA NTSANG ONANINA, *La problématique de l'interprétation de la législation fiscale en droit camerounais*, Mémoire de Master II, Administration fiscale, Université de Paris Dauphine, 2011.

382 Ainsi, les niches fiscales du système camerounais sont rarement limitées dans le temps. Ce caractère permanent ne favorise pas leur évaluation ainsi que leur mise à jour en fonction des objectifs recherchés et des résultats antérieurement obtenus. L'illisibilité des mesures d'incitation dans le système fiscal camerounais entraîne des conséquences dans la capacité de mobilisation optimale des recettes et dans la certitude d'un pilotage rationnel des finances publiques dans cet environnement interventionniste. D'où la recherche des voies et moyens visant à rationaliser le champ des privilèges fiscaux[589] en vue d'une stratégie s'inscrivant sur la durée et prenant en compte les exigences d'efficacité, d'efficience voire de pertinence[590].

2. La politique de rationalisation des mesures fiscales de faveur : la reprise en main par l'Etat de son pouvoir fiscal

383 La nouvelle configuration des mesures d'incitations dans le système camerounais porte sur le ciblage des domaines à fort potentiel d'investissements lourds. Il s'agit du secteur boursier, du domaine de projets structurants, des zones franches industrielles. Ce ciblage ne résout que très partiellement l'objectif de rationalisation des mesures de faveur qui fait l'objet de controverses au sein du gouvernement, ainsi que dans les rapports entre ce dernier, les opérateurs économiques et les partenaires internationaux au développement[591].

384 Tout devrait commencer par une redéfinition des responsabilités en matière d'octroi des exonérations quand bien même celles-ci seraient déjà consacrées par le législateur[592]. Dans les faits et depuis plusieurs décennies, les prérogatives de préparation à l'octroi des exonérations étaient partagées au sein du Gouvernement entre le Ministère des finances prompt à resserrer l'étau autour des niches fiscales et les Ministères sectoriels techniques en charge du commerce, d'industrie et des mines davantage ouvert aux avantages fiscaux. Cette exigence de coordination gouvernementale permet de créer une convergence de vues sur le plan de la stratégie de politique économique axée sur les dépenses fiscales.

---

[589] OCDE, *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE*, OCDE, 2010.

[590] Pour une étude globale et plus approfondies de la problématique des dépenses fiscales concernant son historique, l'efficacité, le suivi, l'évaluation et les difficultés liées à leur opérationnalisation, lire CONSEIL DES IMPOTS, *La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales*, vingt et unième rapport au Président de la République, Conseil des impôts, Editions journaux officiels, 2003 ; WEIDENFELD (Katia), *A l'ombre des niches fiscales*, coll. Pratique du droit, Economica, 2011.

[591] Il est difficile de trouver une unanimité dans le cadre de la mise en œuvre des faveurs fiscales dans une politique économique. « *The effect of government expenditures, taxation, and debt on the aggregate economy is of immense importance, and therefore great controversy, in economics* ». KOPCKE Richard W., TOOTELL Geoffrey, TRIEST Robert K., p.3.

[592] Sur le coût et l'efficacité des dépenses fiscales et niches sociales, voir dans le contexte français, Rapport Henri Guillaume « *Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales »,* Juin 2011.

385 Il serait aussi envisageable d'introduire l'évaluation dans le domaine des dépenses fiscales. Ces évaluations pourraient bien être ex ante et ex post à l'instar de la pratique en vigueur dans certains pays plus développés[593]. Dans ce sens, les autorités adopteraient bien une approche comparative de quantification permettant d'adapter les mécanismes d'évaluation ayant fait leur preuve dans des contextes différents et similaires. Dans cette optique, on convient avec M. HDID MOHAMED qui apprécie en ces termes, le système marocain : « il est nécessaire de continuer le travail d'évaluation des dépenses fiscales, en tenant compte, pour mieux appréhender l'impact de ces incitations, de leurs effets induits sur le développement économique et social et même sur les recettes fiscales. Il ne peut en effet être envisagé de supprimer celles de ces incitations qui s'inscrivent dans le droit chemin de la politique économique et sociale du pays. Des incitations soigneusement choisies plutôt transversales que sectorielles devraient être maintenues, dans le cadre d'un processus de sélection concurrentielle, des activités bénéficiant de ces incitations afin d'accompagner les ambitions économiques du pays et favoriser la consolidation des positions concurrentielles des différents secteurs économiques »[594].

386 La rationalisation des mesures d'incitation repose aussi sur la mise en place de dispositifs de lutte contre la fraude. En effet, certains dérapages ont été observés dans le bénéfice des aides fiscales notamment à travers des détournements d'objets des avantages, le bénéfice indu des avantages, la transgression de la règle de non-cumul des avantages prévus par des régimes différents[595]. On pourrait ainsi envisager, la mise en œuvre d'un dispositif de sanctions administratives et pénales sévères pour réprimer l'utilisation abusive des avantages fiscaux. Car une telle infraction cause d'énormes préjudices au Trésor public, mais aussi entraîne l'essor d'une concurrence déloyale entre opérateurs économiques relevant parfois de la même sphère d'activité.

---

[593] Voir la rubrique voies et moyens du projet de loi de finances dans le droit budgétaire français ; En effet, par application de l'article 32 de la loi de finances pour l'exercice 1980, les dépenses fiscales sont publiées chaque année dans le fascicule budgétaire des « voies et moyens » annexé au projet de loi de finances. Ce document qui est destiné au Parlement et à l'ensemble des citoyens, indique la nature et le coût des dispositions dérogatoires en matière fiscale qui impliquent un coût pour le budget de l'Etat. V. LEPETIT (Marie-Christine), « *Les dépenses fiscale*s », In *innovations, créations et transformations en finances publiques*, Actes de la IIème Université de printemps de finances publiques du GERFIP, Sous la direction de M. Michel BOUVIER, LGDJ, 2006, pp.45-51.

[594] HDID (Mohamed) « *Réflexions sur la réforme fiscale »,* in RFFP *La reforme des finances publiques au Maroc* N°102 Juin 2008 LGDJ Paris 2008 p.35.

[595] Même en l'absence de statistique officielle, il ressort des services fiscaux opérationnels que des fraudes aux mesures fiscales de faveur grèvent substantiellement le produit attendu des impôts et taxes revenant au budget de l'Etat chaque année. Il est dommage que la répression pénale des infractions fiscales ne soient pas encore entrée dans les mœurs du paysage fiscal camerounais pour limiter voire éradiquer cette fraude qui touche particulièrement le domaine des faveurs fiscales consenties par le Gouvernement.

387 En tout état de cause, la problématique des dépenses fiscales traduit bien une des limites principales de l'Etat dans le cadre de l'exercice de sa compétence fiscale en ceci qu'il y a renonciation expresse et délibéré du pouvoir de prélever. Ce désistement est très souvent dû à la pression exercée par des groupes de pression publics et privés qui se sentent la légitimité de partager avec l'Etat le pouvoir régalien d'arrêter des choix fiscaux. On convient avec M ORSONI « qu'il serait vain, tant au regard des habitudes prises que des exigences manifestées par nombre de catégories d'électeurs contribuables, d'imaginer qu'un phénomène aussi ancré dans le paysage fiscal de quasiment tous les pays ne puisse ne pas continuer de prospérer dans les années à venir. Toutes les mesures prises récemment ou envisagées par les pouvoirs publics laissent entendre que l'interventionnisme fiscal, et particulièrement la dépense fiscale demeurent un instrument privilégié de conduite des politiques publiques. Reste que les contradictions ou inconvénients évoqués ne doivent pas être méconnu et que l'usage, s'il ne saurait être évité, devrait l'être parfois avec davantage de modération ou de circonspection »[596]. La politique fiscale se confirme ainsi comme sous tendue par l'activité d'une pluralité d'acteurs conditionnés par des faits économiques et sociaux interconnectés. Elle s'illustre donc comme le produit de déterminants multiples dépassant le cadre décisionnel propre aux institutions et normes sécrétées par l'Etat. Les faits et événements économiques et sociaux influencent l'exercice de la compétence fiscale de l'Etat qui de plus en plus tient compte aussi des critères prospectifs.

Section II L'interminable recherche d'une politique fiscale pour le développement

388 Le réveil véritable de l'Etat fiscal au Cameroun est concomitant à l'avènement de la crise économique de la fin des années 1980[597]. Il revenait, dans une stratégie de redressement des finances publiques, de mobiliser de manière optimale les ressources fiscales pour la prévention des déficits publics et l'amorce de la marche irréversible pour le développement. Les politiques économiques arrimées aux programmes d'ajustement élaborés par les bailleurs de fonds, reposaient sur un toilettage du système fiscal dans le sens d'une plus grande

[596] ORSONI (Gilbert), « *L'interventionnisme fiscal : aspects théoriques. Brèves remarques sur l'utilisation de l'instrument fiscal »,* Communication, Site web, http://.jca-institut. com, 4 mai 2011.

[597] C'est avec la crise économique que le pouvoir fiscal va se faire ressentir dans la société camerounaise avec le train de mesures qui va accompagner les réformes préconisées par les bailleurs de fonds internationaux. Sociologiquement, l'administration des impôts jusque là très discrète sur la scène publique devient médiatisée, et attire par son nouveau prestige des agents exerçant sous d'autres structures et des fonctionnaires stagiaires en formation initiale à l'Ecole nationale d'administration et de magistrature (ENAM).

simplification et une meilleure efficacité[598]. Après la phase de répit issue de l'allègement de la dette (2006), l'option pour la croissance et le développement est fortement affirmée et fait l'objet d'un consensus entre les acteurs publics et privés[599]. Pour ce qui est du prélèvement des impôts et taxes, les difficultés interviennent dans la gestion des contraintes de court terme et ceux de long terme, traduisant encore une fois dans le contexte camerounais, le constat d'une absence d'unicité conceptuelle des fondements de la politique fiscale. L'exercice de la compétence fiscale par l'Etat est demeuré stéréotypé durant la période de crise en raison de l'orientation monocorde allant dans le sens de la ponction en vue de couvrir les charges publiques. Mais cette politique fiscale centrée sur la statistique a connu quelques aménagements liés aux atermoiements des pouvoirs publics entre la régulation conjoncturelle par l'impôt et des stratégies structurelles.

I. Un dilemme fiscal permanent entre régulation conjoncturelle et politique structurelle

389 La politique fiscale du Cameroun dans la traversée de crise n'a pas été assez linéaire en raison d'une utilisation du prélèvement fiscal à des fins multiples. Il s'est agi de se servir de l'impôt pour régler des situations ponctuelles sans s'inscrire sur le long terme, alors que le Gouvernement a souvent présenté sa volonté de prendre des mesures fiscales orientées vers la durée. Abordant la question des modalités de la politique fiscale, M Jean Baptiste GEOFFROY, considère que la politique conjoncturelle vise à « harmoniser les objectifs à moyen terme et les accidents du court terme » c'est-à-dire « répondre à la survenance d'évènements imprévisibles extérieurs perturbant l'évolution harmonieuse de la croissance dans la stabilité des prix »[600]. Quant à la politique structurelle, elle « vise à modifier durablement la répartition du revenu, l'affectation des ressources productives ou le contexte institutionnel »[601].

A. Des choix sporadiques de régulation conjoncturelle par l'impôt : une politique fiscale de court terme

[598] En témoigne, les rapports des deux réformes fiscales majeurs de 1994 et 2007. Archives Ministère des finances.
[599] En effet, l'approche participative est privilégiée dans l'élaboration des stratégies de développement économique en raison des leçons tirées de l'unilatéralisme étatique ayant par le passé entraîné des échecs cuisants sur l'ensemble des politiques publiques. Cette approche est largement prônée par la communauté des bailleurs de fonds, relayée par les acteurs de la société civile.
[600] GEOFFROY (Jean Baptiste), *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, 1993, p. 406.
[601] Ibid, p. 407.

390 Dans un contexte de crise économique, les principaux indicateurs sont suivis par les autorités publiques et la réponse rapide face aux problèmes identifiés constitue une marque de réactivité. Mais l'usage ponctuel du prélèvement fiscal même s'il peut produire des effets appréciables sur le plan socioéconomique, porte aussi en lui les germes de son inefficacité en ce qui concerne les actions orientées vers le long terme[602].

1. L'utilisation conjoncturelle de l'impôt : une arme à utilisation mesurée

391 Dans la pure tradition keynésienne[603], l'Etat camerounais ne s'est pas interdit d'agir sur l'activité économique pendant la période marquée par la crise économique à travers une utilisation régulière de l'instrument fiscal. Il a ainsi mis en place un dispositif lui permettant d'agir sur la demande à travers des subventions indirectes à la consommation. Il s'est parfois agi pour les autorités d'apporter des réponses politiques à des situations préoccupantes au plan social.

392 Dans ce sillage de soutien à la consommation, la TVA impôt sur la dépense constitue le terrain par excellence des mesures visant le renforcement du pouvoir d'achat. Ainsi, le législateur exonère de cette taxe renchérissante par nature[604], certains biens de première nécessité comme le riz, le lait, la farine, le maïs, le poisson congelé, le pain, le sel… Et pour continuer dans ce sens et protéger surtout les couches sociales les plus vulnérables, le législateur exonère de TVA le pétrole lampant, la consommation de l'eau et de l'électricité, les lampes et panneaux solaires. Ces mesures fiscales sur la consommation courante règlent en premier une question économique majeure, celle de l'inflation[605], mais aussi une question sociale cruciale à savoir l'accès des faibles revenus ainsi que des personnes situées en zones défavorisées aux biens et services collectifs.

393 Face à l'aggravation de la pauvreté due à la crise économique, le législateur apporte son soutien aux dépenses de santé et d'éducation en accordant une exonération de TVA sur les

602 BAREL (Etienne), BEAUX (Christophe), KESLER (Emmanuel), SICHEL (Olivier), *Economie politique contemporaine*, Armand Colin, Coll : U, 2007, p. 189 et s.

603 S'inspirant de la philosophie keynésienne, les pays occidentaux ont, entre la fin de la deuxième guerre mondiale et le début des années 1980, fait usage de la régulation conjoncturelle de la demande globale adressée à l'économie, par des mesures discrétionnaires ou de freinage de la demande afin de juguler le chômage et l'inflation. Mais l'efficacité mitigée de ces mesures face à la crise des années 1970 et 1980 a amené les pouvoirs publics dans un contexte économique se mondialisant à infléchir leur politique fiscale en adoptant des mesures fiscales à caractère structurel.

604 Article 128 du Code général des impôts.

605 Même si les « études économiques ne permettent pas de parvenir à des conclusions certaines », la mise en place d'un système de TVA s'accompagne toujours d'une avalanche d'appréhensions à cause de l'idée communément répandue selon laquelle cette taxe serait un facteur de hausse des prix. PLAGNET (Bernard), *La taxe sur la valeur ajoutée*, coll. systèmes, LGDJ, 1990.pp.156-157.

médicaments et autres produits pharmaceutiques tels que les prothèses, gants de chirurgie, moustiquaires imprégnées, matériels destinés à la lutte contre le VIH-SIDA et le paludisme. La même faveur fiscale est accordée pour les manuels scolaires et les frais de scolarité afin de faciliter l'accès à l'éducation[606].

394 Ces mesures de politique fiscale prises sous l'effet de l'urgence ont souvent permis de régler une situation conjoncturelle par un maniement intelligent de l'impôt. Les conséquences en retour sont souvent satisfaisantes pour le gouvernement dans la mesure où elles permettent d'écarter pour un temps une menace qui se profilait au plan de la paix sociale. Il arrive aussi que les destinataires de la mesure fiscale soient satisfaits par les effets du choix effectué par les pouvoirs publics. Mais il est apparu que ces mesures fiscales conjoncturelles se caractérisent par leur précarité.

2. La précarité des solutions fiscales conjoncturelles

395 L'usage des prélèvements fiscaux à des fins de politique conjoncturelle n'est pas que vertueux dans un environnement interne de crise ainsi qu'en contexte d'économie mondialisée[607]. Il permet certes au gouvernement de régler dans un horizon de court terme une question économique, politique ou sociale, mais ne donne pas des gages réels pour le futur[608].En effet, les menaces économiques et les risques qui l'accompagnent ne se limitent plus à un horizon purement national, mais dans un spectre transnational. Les soubresauts économiques d'un pays peuvent avoir des effets néfastes sur les Etats étrangers lorsque les relations d'affaires sont fortement imbriquées.

---

[606] Non seulement la santé et l'éducation sont des axes essentiels des objectifs du millénaires, les bailleurs de fonds et donateurs internationaux accordent une place de choix à ces deux domaines d'activités dans le cadre des programmes et projets pour lesquelles ils interviennent au Cameroun.

[607] Avec la crise financière de 2008, le secteur forestier camerounais s'est retrouvé plombé par la baisse drastique de la demande de bois sur le marché international. Comme mesure d'accompagnement de ce secteur sinistré, le Gouvernement a revu de moitié le niveau de paiement de la redevance forestière annuelle. Mais cette mesure de faveur ponctuelle ne pouvait pas avoir d'impact durable compte tenu de la situation défavorable des principaux demandeurs de produits forestiers sinistrés par la crise financière internationale et les annulations de commandes qui s'en sont suivies.

[608] La récurrence du recours à l'arme fiscale comme instrument de régulation conjoncturelle n'est pas l'apanage du Cameroun. Il est même ancien dans l'histoire économique des Etats et son succès mitigés amène à y recourir avec beaucoup de circonspection. L'utilisation du système fiscal à des fins conjoncturels étés tentants pour les pouvoirs publics. Ainsi on peut relever que toute utilisation conjoncturelle de la fiscalité entraîne une augmentation du coût de l'administration de l'impôt et accroît souvent la résistance psychologique à la fiscalité. De surcroît, toute mesure générale d'allégement conjoncturel de la charge fiscale est difficilement réversible. Aussi est-ce dans la perspective d'aménagement structurel à moyen et long terme de la fiscalité en liaison avec la vision du développement que doivent être pensées et mises en œuvre les mesures conjoncturelles. BOBE (Bernard), LLAU (Pierre), *fiscalité et choix économiques*, coll. Economie contemporaine, Calmann-Lévy, 1978. p.130-187

396 En effet, la solution fiscale conjoncturelle n'est pas à l'abri des aléas économiques ainsi que des retournements brusques de conjoncture. L'imprévisibilité des évènements de la vie économique est telle que des réponses publiques actuelles peuvent en un temps raisonnable ne pas avoir d'effets ou plutôt tomber dans la désuétude totale. Ceci est d'autant plus vrai que les politiques économiques notamment au plan fiscal ne sont pas toujours l'objet de coordination même lorsqu'on se retrouve dans la même région sujette à intégration.

397 Par ailleurs, l'extraversion structurelle de l'économie est à même de constituer une limite à toute politique fiscale conjoncturelle eu égard à la forte dépendance de l'économie des facteurs exogènes. Ainsi les perturbations de la vie économique internationale peuvent influencer négativement ou positivement l'activité économique nationale et conséquemment, la fiscalité y afférente. De même, la crise financière internationale de 2008 déclenché aux Etats-Unis, s'est propagée en Europe occidentale et a eu des répercussions sévères dans les économies africaines. Au Cameroun, certains secteurs d'activité ont été particulièrement sinistrés notamment les secteurs forestiers et cotonniers dont l'offre dépend de la demande issue des pays riches frappés par la crise[609].

398 Aussi, il se pose la question cruciale de la conciliation efficace des calendriers entre la survenance du fait économique porteur de risque et la réponse politique qui repose sur des études technocratiques appelant de multiples arbitrages[610], s'interpose des contraintes juridiques liées au choix des instruments à utiliser et aux engagements internationaux lorsque ceux-ci existent à l'instar des contraintes communautaires. A défaut de la loi en fonction du domaine concerné, l'on recourt habituellement à la technique de l'ordonnance, instrument juridique élaboré dans un formalisme assez complexe. On comprend dès lors les difficultés de l'Etat à mener à bien une politique fiscale conjoncturelle pour assoir une stabilité économique et financière de long terme. D'où l'usage à la fois des techniques conjoncturelles et des choix de politique fiscale structurelle.

[609] Dans le cadre de mesures fiscales conjoncturelles, le Gouvernement camerounais a procédé après des négociations avec les opérateurs du secteur forestier, à la suppression de la caution bancaire prévue par la loi et correspondant au montant de la redevance forestière annuelle due par entreprise au cours d'un exercice avec pour finalité d'en sécuriser le paiement. Par un texte ad hoc du premier ministre, la redevance forestière annuelle a été réduite à hauteur de 50% en attendant une régularisation juridique de la mesure par une ordonnance du Président de la République et une exonération de la taxe d'entrée usine a été introduite pour les bois faisant l'objet de deuxième ou troisième transformation par la loi de finances 2009 ;

[610] Voir supra chapitre II Titre I

B. Les tâtonnements de la politique fiscale structurelle : rechercher par la voie fiscale des solutions aux problèmes économiques de fond

399 La politique fiscale axée sur la demande s'est beaucoup appuyée sur le besoin pour le gouvernement des questions conjoncturelles sans mettre un accent sur l'urgence de bâtir les piliers durables d'une économie déjà entamée par la crise. Les pouvoirs publics ont tout de même engagé des mesures sur le plan structurel, en agissant sur l'offre, ce avec plus ou moins de succès, car « toute politique fiscale à moyen et long terme n'est que la projection dans le champ fiscal de la perspective de croissance et développement de l'économie dans lequel cette politique s'insère »[611].

1. Des mesures structurelles embryonnaires

400 La nouvelle politique fiscale envisagée par les autorités publiques camerounaises dans le sens d'une meilleure orientation vers le développement après les effets néfastes de la crise est effectivement portée vers des mesures à caractère structurel[612]. Il s'agit de faire intervenir par la voie de l'instrument fiscal sur des pans essentiels de l'économie afin de rechercher une croissance durable au moyen du renforcement des activités créatrices de richesses dans la durée. Des mesures timides ont été prises, visant non seulement l'optique conjoncturelle de relance de la demande, mais dans une perspective de modernisation des entreprises en vue de garantir leur compétitivité à travers des mesures dérogatoires et autres avantages fiscaux.

401 Sur le plan de la gouvernance, l'option pour la libération des énergies productrices à travers le développement local entraîne une refonte de la fiscalité locale[613]. Le nouveau dispositif ne tient plus compte essentiellement de l'échelon communal, mais met aussi en place un dispositif fiscal intégrant la région comme nouveau pôle de développement économique et social. La fiscalité devient un élément d'une politique d'aménagement du territoire financé avec plus de rationalité.

402 S'agissant du domaine du financement de l'offre, l'Etat camerounais agit davantage par le truchement de la dépense fiscale adossée sur des avantages consentis aux opérateurs

[611] BOBE (Bernard), LLAU (Pierre) op.cit. p.229

[612] Ces approches sont le propre des nations confrontées à la crise à l'instar en France de la loi TEPA qui constitue une réorientation stratégique similaire à celle initiée par les économistes de l'offre au début des années 1980 faisant de la fiscalité un instrument de réduction de la dépense publique et d'incitation à la formation du capital privé. Lire MONNIER (Jean Marie), *« La fiscalité au service d'une nouvelle stratégie de croissance ? »* in Regards sur l'actualité, *Des réformes pour la croissance,* la documentation française, 2007.

[613] La nouvelle loi sur la fiscalité locale bien votée et promulguée séparément des lois fiscales, a été intégrée dans le Code général des impôts afin d'assurer toute la cohérence avec les autres dispositions à caractère fiscal.

suivant le régime du code des investissements, celui des projets structurants et celui des conventions d'établissement. En termes d'appui de la puissance publique à la demande, les dépenses fiscales consenties reposent aussi sur une renonciation à de très importantes recettes fiscales. Outre l'exonération ou la prise en charge de la TVA sur les acquisitions des biens liés à la réalisation des projets, l'Etat concède une exonération des droits d'enregistrement sur les actes concernant la réalisation des grands projets, ainsi que des amortissements accélérés permettant de réduire la durée normale d'amortissement des biens d'équipement.

2. La nécessaire exploration des axes fertiles de politique fiscale structurelle

403 Le projet de refondation du potentiel économique inspiré de l'atteinte du point d'achèvement de l'initiative des pays pauvres très endettés (PPTE) s'est accompagné de réformes importantes sur le plan fiscal. En inscrivant sa politique économique sur la lancée de la croissance, le Cameroun a renouvelé les schémas de son interventionnisme en matière fiscale par une rationalisation du champ des mesures de faveur accordées afin de renforcer l'attractivité du territoire et inciter à l'investissement[614].

404 Mais il s'agit d'actionner le levier fiscal sur la base d'un diagnostic du paysage économique et social du pays afin d'aboutir à la définition d'une politique fiscale adaptée à son environnement et porteuse d'espoir pour une croissance durable préparant au développement économique[615]. L'un des aspects de la réforme fiscale présentant un caractère inachevé est le dispositif fiscal applicable aux petites et moyennes entreprises dans le sens de leur création ainsi que de leur développement[616]. En raison de l'insuffisance de l'épargne dans les pays en voie de développement et de la captation des certains investissements lourds par les multinationales, un champ fertile d'activités reste ouvert au développement des PME qui sont habituellement des moteurs de croissance de la vie économique[617]. Les mesures

[614] Voir les développements supra Titre II Chapitre II

[615] En effet, « les recettes publiques et les prélèveme.nts obligatoires exercent, par leur volume comme par leur nature, un effet sur la conjoncture qui peut ainsi être mieux pilotée par les responsables de la politique économique. Ils peuvent aussi être intégrés dans le cadre de stratégies à un horizon plus lointain ou à visée plus structurelle ». LE CLEZIO (Philippe), *Prélèvements obligatoires : compréhension, efficacité économique et justice sociale*, Rapport du Conseil économique et social, Les éditions des journaux officiels, 2005, p.90.

[616] Prenant conscience de l'importance des PME dans le paysage économique national, les autorités publiques ont davantage mené une réflexion et des réformes dans le sens de leur gestion fiscale qui s'est concrétisée par la création des centres des impôts de moyennes entreprises (CIME) au sein de l'administration fiscale.

[617] Les PME et l'entreprenariat sont reconnus comme une source significative de dynamisme, de flexibilité et d'innovation, aussi bien dans les pays industrialisés que dans les économies émergentes ou en développement et contribuent grandement à la croissante économique ainsi qu'à la productivité au vue de leur pat importante à l'emploi et la production des produits manufacturés. La structure économique du Cameroun ne peut durablement être bâtie sur les multinationales, elle devra accorder une place plus importante aux PME en facilitant l'accès aux

d'incitation prises par le gouvernement avant et pendant la crise économique ont davantage été orientées vers les grandes entreprises en raison de l'affichage positif que ces mesures présentaient aux yeux de la communauté financière internationale et de la forte influence des multinationales dans le processus décisionnel fiscal. Les PME n'étant pas suffisamment représentées par des organismes socioprofessionnels et des syndicats, leur voix ne s'est pas suffisamment fait entendre au sein des instances décisionnelles nationale[618] et internationale[619] en matière économique et sociale. La création des centres des moyennes entreprises spécialement dédiés aux PME contribue à l'administration d'un service de qualité propre à optimiser par un encadrement professionnel, le rendement fiscal attendu de ces opérateurs au capital faible.

405 Mais le tout n'est pas dans la réorganisation des services pour repositionner au plan stratégique le potentiel économique et fiscal des PME, il convient d'accompagner une telle réforme d'une réécriture des régimes d'imposition. Ainsi le renouvellement des seuils d'impositions permet d'avoir une « définition fiscale de la notion de PME » adaptée au cadre économique camerounais et prenant en compte toutes les considérations nécessaires au bon établissement de l'impôt. Mais le développement de la PME, engoncée dans le secteur informel, n'est pas exclusivement tributaire d'un excellent encadrement fiscal, il faut en arrière-plan toute une politique concernant l'environnement global des affaires eu égard au coût très élevé de formalisation et de discipline fiscale au Cameroun[620].

406 Outre l'approfondissement de l'imposition des PME, le chantier de la fiscalité des particuliers demeure en friche au Cameroun. Dans la structure du rendement fiscal au Cameroun et contrairement aux évolutions constatées dans certains pays, la fiscalité des

financements divers ainsi qu'à la réduction de leurs coûts administratifs. Voir Centre de développement, *Entreprendre pour le développement, promouvoir le secteur privé,* OCDE, 2008, pp.99-109.

618 Au niveau national, des dispositifs anciens mais sans portée réelle pour la promotion effective des PME avaient été mis en place dans le cadre du Code des investissements et ces avantages ont davantage profité aux entreprises de grande envergure. Mais très vite la volonté politique s'est réaffirmée pour la promotion des PME à travers la création d'un ministère en charge de cette catégorie d'entreprises. Le décret 2004/320 du 03 décembre 2004 portant organisation du gouvernement crée un Ministère des petites et moyennes entreprises, de l'économie sociale et de l'artisanat chargé de la définition et de l'application de la politique du gouvernement en matière de développement des PME, de leur encadrement et de leur promotion.

619 La prise de conscience du rôle des PME pour le développement économique se traduit à l'échelle internationale par la multiplication des forum et rencontres entre nations développées et pays en voie de développement. Lors de la rencontre de Buenos aires en 2008, le Cameroun a apporté sa contribution au forum relativement à son expérience sur la fiscalité des PME. Mais la lecture du texte développé par l'Administration fiscale camerounaise semble porter sur la fiscalité des entreprises en général et non spécifiquement sur les PME hormis quelques dispositions d'administration fiscale évoquées à l'instar de la création des centres de gestion agrées.

620 V. HUGON (Philippe), « *Rentabilité du secteur bancaire et défaillances du financement du développement : le cas de la CEMAC »*, in Revue Tiers-Monde, le financement du développement, N°192-octobre-décembre 2007 p.784.

particuliers continue d'être d'un apport insignifiant par rapport à la fiscalité des sociétés. Ce poids marginal de la fiscalité des particuliers sur le plan budgétaire s'explique par les insuffisances du système fiscal camerounais en matière d'élargissement d'assiette et de recherche d'équité dans le traitement des contribuables[621]. On constate dès lors des dispositions expressément consacrées par le Code général des impôts mais non appliquées par les services fiscaux pour des raisons difficiles à recenser : complaisance des agents, pusillanimité du personnel, interférences des politiques, satisfaction des résultats apportés par les entreprises, non-application de certaines mesures qui apparaissent étranges pour le système social. Il y a ainsi lieu de constater pour le déplorer que « le contrôle fiscal des particuliers est totalement inefficace parce qu'il est abandonné et négligé par l'administration fiscale elle-même et parce qu'il est influencé par des facteurs exogènes »[622]. C'est ainsi que des dispositions telles celles relatives à l'imposition suivant les éléments de train de vie et signes extérieurs de richesse n'ont jamais fait l'objet d'application par les services tout comme des pans entiers de la fiscalité des personnes à l'instar de l'imposition des dirigeants d'entreprises restent des sentiers inexplorés.

407 Au demeurant, ces insuffisances du système fiscal camerounais relèvent davantage d'un trait culturel marqué par une forte propension à l'élaboration d'instruments législatifs dont la mise en œuvre est difficile, parce que marquée par la prééminence des intérêts privés sur l'idéal d'intérêt général pourtant au cœur du contrat social. Le renouvellement de la pensée concernant la politique fiscale appelle un regard prospectif de renonciation à l'approche expérimentée pendant la crise économique.

II. La renonciation post-crise à une politique fiscale d'exception : poser les jalons d'un prélèvement fiscal orienté vers le développement

408 La « politique fiscale d'exception »[623] mise en œuvre dès le déclenchement de la crise économique de la fin des années 1980 a permis d'assurer un repositionnement du fait fiscal

[621] L'imposition des revenus des particuliers constitue un défi de taille pour un pays comme le Cameroun ayant inscrit dans son agenda, l'émergence économique en 2035. Cette question est soulevée par plusieurs observateurs de la scène économique des pays en voie de développement. VITO TANZI et HOWELL ZEE, *Une politique fiscale pour les pays en développement*, Dossiers économiques N° 27, FMI, 2001.

[622] NKOUOK (Serge), *Le contrôle fiscal des particuliers au Cameroun*, mémoire Master Droit fiscal et administration fiscale, Université de Paris Dauphine, Paris, Septembre2010, p.41.

[623] Nous adoptons l'idée de « politique fiscale d'exception » par analogie avec la théorie des circonstances exceptionnelles qui traduit une situation de fait plaçant les pouvoirs publics dans la nécessité d'agir sans lui permettre de respecter les règles et normes régissant normalement cette action. En l'espèce, la décision fiscale et le droit qui la véhicule dans le contexte camerounais, a été une décision de crise, prise sous le sceau de l'urgence, des difficultés budgétaires, sans véritable sérénité dans inspiration, mais téléologique dans sa conception. Pour Joseph Owona, qui bien longtemps auparavant avaient vu s'institutionnaliser une légalité d'exception au profit de

dans le dispositif stratégique de définition, d'accompagnement ainsi que d'évaluation des politiques publiques camerounaises. Si l'émiettement du dispositif de prise de décision fiscale demeure une constante, la cohérence et l'efficacité devraient déterminer les circonstances de définition des éléments liés à la levée de l'impôt à court et à long terme. Les leçons tirées de la crise peuvent constituer des facteurs d'évolution pour la politique économique du futur. De fait, les « grandes crises sont des moments de ruptures non seulement des trajectoires des sociétés, mais aussi des paradigmes qui les fondent ou les reflètent[624]. Ainsi, le recours à la prospective ainsi qu'à la définition des grandes orientations stratégiques constitue une exigence pour une politique fiscale orientée vers la performance durable[625].

A. La fin du rendement fiscal immédiat sans perspectives économiques de long terme

409 La quête effrénée du rendement immédiat qui caractérisait la « politique fiscale d'exception » a permis d'équilibrer les finances publiques sans pour autant constituer un catalyseur de croissance devant mener vers un développement durable. Et comme le constatent certains économistes, « une grande partie de la croissance des trente glorieuses a été fondée sur une politique industrielle ambitieuse. Il est désormais temps d'y ajouter une politique fiscale tout aussi ambitieuse visant à favoriser la création de la richesse plutôt que de

l'exécutif dans toutes les branche du droit public, « l'adéquation entre le droit et les faits, les institutions et les circonstances, constitue une garantie de stabilité des sociétés étatiques. Le créateur des normes juridiques se doit d'adapter à tout moment droit et circonstances de façon qu'à un état de faits déterminé corresponde une légalité déterminée : légalité ordinaire pour les situations normales, légalité dérogatoire du droit commun pour les situations exceptionnelles et anormales ». On le voit avec la crise économique et le déficit de trésorerie du Trésor public, la légalité d'exception a aussi envahi le champ du droit fiscal au point d'engendrer la production d'une « politique fiscale d'exception ». OWONA (Joseph), *L'institutionnalisation de la légalité d'exception dans le droit public camerounais*, RJP. N°1, Janvier-Mars, 1975. pp.3-48.

[624] HUGON (Philippe), *Après la crise, un nouveau paradigme du développement ?,* Problèmes économiques, N°3 011, Janvier 2011, La documentation française, pp. 41-48.

[625] En effet, le prospectif est plus que jamais nécessaire : « cette exigence est déjà reconnue dans le monde de l'entreprise où la pro activité est érigée en vertu cardinale et où des investissements considérables sont consacrés à la capacité d'anticipation, à la réflexion prospective. Cette exigence est de plus en plus reconnue dans le secteur public car l'histoire de cinquante ans de développement enseigne que seuls les pays qui ont su se doter d'une vision future et ont délibérément axé leur construction dans des perspective de long terme, ont connu un développement accéléré et durable… Cette exigences' impose à l'Afrique que sa faiblesse a malheureusement contrainte à adopter des stratégies réactives. Deux décennies de mises en œuvre de ces stratégies dites d'ajustements ont sérieusement érodés les capacités de réflexions sur le long terme dans le secteur public ; il faut reconstruire ces capacités. Anticiper les changements et mettre les résultats de cet effort d'anticipation au service de l'action constitue un défi majeur que l'Afrique doit relever si elle veut arrêter le processus de marginalisation qu'elle subit, si elle veut cesser d'être un enjeu de pouvoir, un objet de dissertation pour les afro-pessimistes/ ou des afro-optimistes ; si elle veut assumer la pleine responsabilité de son a et donner corps à ce qu'on appellera l'afro-responsabilité ; si elle veut , en un mot, reprendre l'initiative historique ». Manifeste signé par plusieurs personnalités africaines dans le cadre du programme « futurs africains » « *l'Afrique invente son avenir, la prospective au service de la responsabilité* » in futuribles, N°288, Juillet-Août 2003, pp.63-65.

simplement taxer la richesse qui tend nécessairement à diminuer »[626]. En effet, les orientations de politique fiscale restent sans articulations avec la stratégie économique de long terme tandis que le budget annuel de l'Etat n'intègre pas des dispositions fiscales centrées vers la durée.

1. Une stratégie économique de long terme sans articulation avec la politique fiscale

410 Après les remises substantielles de dette consenties par l'ensemble des bailleurs de fonds, les pouvoirs publics camerounais ont entrepris de réorienter leur politique économique à travers l'élaboration du « Document de stratégie pour la croissance et l'emploi (DSCE)» qui se définit comme un « cadre de référence de l'action gouvernementale pour la période 2010-2020 ». Ledit cadre remplace le document de stratégie pour la réduction de pauvreté (DSRP) adopté en 2003 et qui a permis de maintenir la stabilité du cadre macroéconomique et de soutenir des taux de croissance positifs jusqu'en 2008 tout en gardant malheureusement le profil général de la croissance en retrait par rapport au niveau espéré pour résorber substantiellement la pauvreté[627].

411 Dans la rubrique « stratégie de croissance », et en sous rubrique « financement de l'économie », le DSCE, préconise des mesures visant à parvenir à « un niveau de mobilisation optimale et satisfaisante de recettes fiscales, à même d'assurer le financement des politiques de développement »dans le cadre d'une stratégie d'administration fiscale axée sur quatre points :

-l'amélioration de l'environnement fiscal des affaires ;

-la poursuite de la réorganisation des services ;

-la rationalisation et la maîtrise des dépenses fiscales ;

-l'élargissement de l'assiette de l'impôt et la sécurisation des recettes.

412 Si les grands axes ainsi énumérés restent pertinents dans un cadre stratégique de l'action gouvernementale en raison de la place prépondérante des questions fiscales dans la

[626] MONSELLATO (Gianmarco), *« De l'impôt-sanction à l'impôt productif, ou comment faire de la fiscalité un vecteur de croissance »,* in *fiscalité et croissance*, coll. Les cahiers les cercles des économistes, Sous la direction AUJEAN (Michel), LORENZI (Jean Hervé), PUF, 2011, pp. 9-10.

[627] Préface du Premier Ministre camerounais, Monsieur Yang Philémon, *Document de stratégie pour la croissance et l'emploi (DSCE)*, Ministère de l'Economie, de la planification et de l'aménagement du territoire, Comité Technique de suivi-évaluation de la mise en œuvre du DSCE, Yaoundé, Août 2009.

politique économique[628], le dispositif mis en place semble souffrir de certaines insuffisances qui pourraient en relativiser l'efficacité. Il est déjà heureux que le document de stratégie réserve une place de choix aux questions fiscales pour le long terme et que l'ancienne vision de court terme basé sur le privilège de la statistique budgétaire soit battue en brèche pour une prospective de l'impôt.

413 D'emblée, il convient de relever que les mesures fiscales préconisées par le DSCE ne semblent pas toujours provenir que l'approche participative[629] en ce sens qu'elles constituent une duplique du plan d'action arrêté au sein de l'Administration fiscale dans le cadre de ses missions habituelles. En effet, l'ensemble des protagonistes au jeu fiscal ne semble pas avoir apporté de sa contribution à l'élaboration consensuelle du contenu de ce document, entrainant une faible appropriation de ses éléments[630].

414 Outre cette insuffisante du consensualisme sur le plan de l'élaboration[631], le DSCE souffre d'une insuffisance de coordination dans le cadre de sa mise en œuvre ainsi qu'en matière de suivi-évaluation. En effet, le pilotage de DSCE est de la compétence du Ministère de l'économie, de la planification et de l'aménagement du territoire dont ne relèvent pas les services fiscaux, structures dépendant plutôt du Ministère des finances. Bien qu'un comité de suivi-évaluation soit mis en place, ce dernier ne saurait ériger en centre d'intérêt prioritaire, les éléments de stratégie fiscale contenus dans le DSCE.

415 Par ailleurs, on observe que les prévisionnistes n'ont pas dans le cadre du DSCE, apporté des réponses fiscales adaptées à l'évolution de l'activité économique pour la période de référence (2010-2020). En effet, l'ensemble des projets structurants mis en œuvre au titre de la politique volontariste d'investissement entreront bien en phase d'exploitation à moyen

[628]« La politique fiscale est aujourd'hui au cœur de l'action économique et de manière générale, l'impôt figure désormais au premier rang des instruments mobilisés par l'Etat pour mener à bien ses projets de transformation économique et sociale ». MONNIER (Jean Marie), « *La politique fiscale »*, in *La politique économique et ses instruments*, MONTEL-DUMONT (Olivia), Sous la direction, Coll. Les notices, la documentation française, 2010.

[629] Dans sa préface sus évoquée, le Premier Ministre camerounais précise pourtant que le DSCE « fait partie de la classe des Documents de stratégie pour la réduction de la pauvreté (DSRP) de deuxième génération, et comme tel, il a été élaboré par le Gouvernement, dans le cadre d'un processus dynamique et ouvert, mettant à contribution la pleine participation des populations de base, de la société civile, du secteur privé et des partenaires au développement ». P. 7

[630] L'un des principes cardinaux de la bonne gouvernance est la participation. Les destinataires des mesures envisagées sont invités à contribuer à leur élaboration pour une meilleure appropriation future ainsi qu'une rationalisation ex-ante de la décision. L'Etat est donc appelé à élargir toujours ses consultations auprès des privés et de la société civile lors de la phase d'élaboration des documents de stratégie centrés sur les questions économiques, financières, sociales ou environnementales.

[631] CENTRE D'ANALYSE STRATEGIQUE, *La participation des citoyens et l'action publique*, La documentation française, Rapports et documents, N°13-2008.

terme et les prévisions fiscales y afférentes n'ont pas connu un début de détermination. De fait, autant les stratèges du gouvernement ont mis en place un document de planification stratégique à horizon dix ans et l'ont assorti d'un cadre de dépense à moyen terme (CDMT), autant il eut été indiqué d'élaborer une programmation de ressources à moyen terme pour plus de cohérence. La question se pose de savoir quelles seraient les origines des ressources destinées à financer la réalisation des dépenses projetées dans le moyen et le long termes prévues par le document de stratégie pour la croissance et l'emploi (DSCE) et le CDMT. Il s'agit au final d'effectuer « une réforme fiscale équitable dans le cadre d'une stratégie économique cohérente »[632]. Et la déclinaison annuelle par le budget dans le cadre de la loi de finances devra tenir compte des lignes directrices de la stratégie globale pour plus de cohérence.

2. La budgétisation annualisée sans perspectives fiscales de long terme

416 A l'instar de la pratique consacrée par les Etats à travers le monde, le Cameroun autorise chaque année, dans le cadre de la loi de finances, l'exécution de recettes budgétaires destinées à la couverture de charges publiques. La période annuelle est ainsi apparue comme celle pertinente pour le financement et l'exécution de politiques définies par le gouvernement. L'adoption du principe de l'annualité budgétaire tient ainsi compte de la nécessité de retenir pour l'action publique une période conciliant à la fois les exigences du processus décisionnel politique et les contraintes fortes de l'activité économique[633].

417 L'autorisation annuelle de lever l'impôt donné par la représentation nationale camerounaise n'a pas toujours tenu compte des aléas de la vie économique. En effet, les mesures fiscales prises dans le cadre de la loi de finances annuelle sont très souvent motivées par des évènements en cours qui, à très moyen terme, peuvent connaître des changements considérables. Pour une économie fortement arrimée au marché international, les mesures fiscales nouvelles demeurent précaires au regard des éventuels retournements de conjoncture qui peuvent intervenir indépendamment de la volonté des autorités publiques internes. Certes, le budget calé sur l'année présente l'avantage de la flexibilité, voire de l'adaptabilité dans une

[632] Cette préconisation pour la France est valable pour l'avenir économique des Etats africains à l'instar du Cameroun car la « réforme de la fiscalité ne se fait pas dans le vide. Elle doit prendre en compte l'environnement économique et la concurrence fiscale entre les Etats ». SAINT-ETIENNE (Christian), *L'Etat et votre argent*, *les vrais enjeux de la fiscalité*, coll. Economie, Ed. François Bourin, 2011. pp.51-112.

[633] C'est un des principes les plus anciens des finances publiques qui permet au premier chapitre de toute loi de finances d'autoriser de nouveau, chaque année la perception des impôts et l'autorisation parlementaire de la dépense pour une année. ADAM (François), FERRAND (Olivier), RIOUX (Rémy), *Finances publiques*, Coll. Amphi, Dalloz, 2010 ; MORDACQ (Franck), *Les finances publiques*, Coll. Que sais-je ?, PUF, 2011 ; BOUVIER (Michel), ESCLASSAN (Marie Christine), *Finances publiques,* LGDJ, 10ème édition, 2010.

période relativement digeste, le cours des évènements économiques et sociaux amène à penser que les projections fiscales devraient davantage s'effectuer sur une période pluriannuelle pour une meilleure mutabilité ainsi qu'une meilleure efficacité de la politique fiscale.

418 Par ailleurs, les instruments modernes de pilotage de l'action publique ainsi que de son évaluation remettent en cause le principe de l'annualité budgétaire, en ce qui concerne les aspects recettes. En effet, dans la perspective de la généralisation d'une budgétisation axée sur la performance, le principe de la pluri annualité apporte des réponses pertinentes à la question de la visibilité à moyen et à long terme de la politique fiscale[634]. En ce sens, le principe de la gestion axée sur les résultats consiste à mesurer la performance d'un programme non plus seulement sur le plan de l'activité, mais aussi sur le plan de ses effets ainsi que de ses impacts socioéconomiques[635]. Or mesurer la performance à l'aune des effets et impacts suppose des mécanismes de suivi-évaluation qui s'inscrivent dans la durée. Pendant les années 1990 et 2000, les mesures fiscales étaient inscrites au budget de l'Etat dans le cadre de la loi de finances sans véritablement tenir compte des perspectives économiques à moyen ou à long terme. Cette pratique n'a pas favorisé la mise en place d'une politique fiscale efficace, lisible et cohérente pendant ces années de forte crise économique en raison de l'instabilité des mesures pertinentes aujourd'hui, qui pourraient s'avérer inadaptées, voire désuètes quelques années après. En effet, le redressement économique ne saurait reposer exclusivement sur la maîtrise nécessaire des dépenses. Une réforme d'ensemble de la fiscalité est préconisée »[636].

B. L'avènement d'une politique fiscale de développement : une prospection sans fin

419 Le trait caractéristique majeur de la politique fiscale au Cameroun est cette dispersion au plan national, des institutions, des règles et surtout des facteurs sociopolitiques et économiques qui concourent à son élaboration. Cette impression d'éclatement va s'accentuant

634 Les critiques de l'annualité budgétaire amènent les gouvernements à opérer une mutation vers la pluriannualité. En France, un rapport de l'Inspection générale des finances a tracé des orientations en ce sens et des projets de lois pluriannuels ont commencé à être préparés. Aujourd'hui, on assiste à la préparation des lois de programmation des finances publiques. CHEVAUCHEZ (Benoît), « *Quinze années de mutation »*, in finances publiques, ROUX (André) Sous la direction, Coll. Les notices, la documentation française, 2011.

635 La gestion axée sur les résultats est un mode de gestion par lequel une organisation veille à ce que ses processus, ses produits et des services contribuent à la réalisation d'une série de résultats escomptés. Elle repose sur une comptabilité clairement définie des résultats, et prévoit un suivi systématique, une autoévaluation et l'établissement de rapports sur les progrès accomplis. Ce mode de gestion appliqué à la définition ainsi qu'à la mise en œuvre de la politique fiscale pourrait permettre d'assurer des résultats en termes efficacité et d'impacts socioéconomiques sur le moyen et le long terme. Lire à ce sujet MAZOUZ (Bachir), Leclerc (Jean), *La gestion intégrée par résultats, Concevoir et gérer autrement la performance dans l'administration publique*, Presses de l'université du Québec, 2008.

636 Avis et rapports du Conseil économique, social et environnemental*, Le programme national de réforme 2011-2013*, les éditions journaux officiels, 2011. p. 16.

en raison du contexte de crise qui aura accompagné tout au long des années 1980 et 2000, les déterminants majeurs de l'exercice de la compétence fiscale par l'Etat camerounais. Le soulagement intervenu en 2006 avec les allègements de la dette extérieure issue de l'atteinte du point d'achèvement de l'initiative PPTE ne constitue nullement une éradication totale de la crise, mais une étape déterminante pour le redressement économique du pays à travers la définition de politiques autonomes de développement. Il s'agit d'inscrire la politique fiscale dans une perspective de stratégie pour le développement durable au travers de la prise en compte des facteurs socioéconomiques qui déterminent la cohérence du prélèvement fiscal, mais aussi à travers un réajustement des éléments essentiels concourant à la mise en place d'un système cohérent et efficace de prélèvements obligatoires au Cameroun[637].

1. Des facteurs socioéconomiques propices à une fiscalité de développement

420 La notion de fiscalité de développement n'est pas nécessairement consacrée par la doctrine[638], mais elle connait un essor dans le discours visant à optimiser le facteur fiscal pour la mise en œuvre des politiques publiques[639]. Il s'agit des mesures concernant les prélèvements obligatoires qui peuvent s'inscrire dans la durée, le développement étant par essence, un phénomène qui va au-delà de la dimension quantitative qui caractérise la croissance pour prendre en compte des critères qualitatifs et de pérennité dans l'amélioration du bien-être des populations.

421 Au-delà des données relatives à la technique de prélèvement, certaines réalités peuvent contribuer à une meilleure cohérence de la politique fiscale afin de rendre inévitable la

[637] Pour un financement efficace du développement, outre la mobilisation des ressources extérieures, il s'agit d'optimiser la mobilisation des ressources domestiques à travers des politiques fiscales prenant en compte la structure de l'économie, le dynamisme et la contribution de différents secteurs à la croissance ou à l'emploi ainsi que l'acceptabilité par le corps social de l'impôt. CLAVERANNE (Benoît), *La zone franc, au-delà de la monnaie,* Economica, 2005. pp.195-219. L'idéal serait de mettre en place un système fiscal adapté aux impératifs de développement propre à chaque pays, prenant en compte ses réalités et ses spécificités tout en respectant dans la mesure du possible les critères théoriques de réalisation d'un bon système fiscal ; Dans ce sens GILBERT (Guy), « *La théorie économique de l'impôt optimal : une introduction* », in Revue française de finances publiques, N°55, Economie et finances publiques, LGDJ, 1996 P.94

[638] Certains auteurs militent pour la consécration doctrinale d'un droit international fiscal pour le développement. Lire à ce sujet, PIRES (Manuel), « *Y a-t-il un droit international fiscal pour le développement* ? », in Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité, Liber Amicorum Cyrille DAVID, L.G.D.J. 2005, pp.149-156. Dans une autre optique propre à la production scientifique en ligne, Réné OSSA, dans le site « *Afritaxes* », pose dans la marche vers le développement, le principe de la réconciliation de l'activité politique, économique et sociale avec l'impôt.http://www.afritaxes.com

[639] GILBERT (Guy), « *Quelle légitimité économique et financière du choix de la ressource publique* », in Revue française de finances publiques, N°88, *La légitimité de la prise de décision financière*, LGDJ, Novembre 2004, pp.41-47.

révolution économique souhaitée[640]. D'emblée, il convient de relever qu'avec la montée en puissance de la « conscience citoyenne fiscale », il n'est point inutile d'œuvrer pour une meilleure utilisation du produit de l'impôt. Au Cameroun, « l'accountability »[641], ne connaît pas encore des développements permettant à la population des contribuables de percevoir le fruit social de leur effort contributif[642]. Cette approche vise au-delà de la réalisation optimale des différentes fonctions de l'impôt identifiées depuis longtemps par la doctrine, de réunir les conditions de réconciliation entre l'impôt et la démocratie, en un mot entrer dans le processus de légitimation du nouvel Etat fiscal. Il se traduit par une acceptation voire une adhésion du corps social au principe du prélèvement fiscal qui fonde la vie en démocratie et prépare la contribution de tous au développement économique. Cette étape vers une meilleure gouvernance[643] suppose un consensus minimal sur le plan politique ainsi qu'une maturation du système politique en général.

---

[640] Nous empruntons cette expression à Jacques BOURDU, « *L'inévitable révolution économique, moins d'impôts, moins de dépenses, et plus d'emplois,* », François Xavier de Guibert, 1998, p.303.

[641]Pourtant, le Programme national de gouvernance s'est fixé pour objectif, dans son volet « Gestion économique, financière et sociale », l'instauration d'une gestion rigoureuse et saine, reposant sur deux contraintes majeures : la responsabilisation et l'obligation de rendre compte qui en fait la pénétration dans le système de gouvernance camerounais du devoir de rendre compte., OYONO (Dieudonné), *Cameroun : Les chantiers de la gouvernance*, Coordination nationale du programme national de gouvernance, 2004.p. 37.

[642]Dans ce débat, la science sociale fiscale a vocation à penser les formes du contrat socio-politique propre à chaque type d'Etat fiscal. Pour les pays en développement, l'enjeu est d'élaborer un véritable Etat fiscal (avec des recettes provenant essentiellement des impôts), un Etat politiquement légitime et économiquement viable. Pour les pays développés, le nouveau contrat fiscal démocratique est à fonder sur l'impôt-contribution du citoyen pour financer les grandes fonctions économiques et socio-politiques de l'Etat et pour décider du mode de régulation financière. La priorité générale est de lutter contre les inégalités qui ont augmenté avec la globalisation. Le cœur du contrat fiscal concerne la fonction de redistribution souhaitée par le citoyen ainsi que l'efficience économique en vue de créer des emplois. L'enjeu stratégique est de trouver un compromis entre les acteurs de la décision globalisée : l'Etat, le citoyen, l'entreprise. La tâche est difficile, mais suppose déjà de poser le problème épistémologique du système fiscal comme un ensemble sociopolitique et économique fonctionnel. En ligne LEROY (Marc), « *La sociologie fiscale*. », *Socio-logos. Revue de l'association française de sociologie* [En ligne] ,4 URL : http://socio-logos.revues.org/2278. Pour une réflexion approfondie sur l'équilibre d'obligation ainsi que la réciprocité entre la puissance publique collectrice d'impôt et ses devoirs par rapport aux demandes citoyennes dans le cadre de la théorie de l'impôt-échange, V. LAMBERT (Thierry), « *Pierre-Joseph Proudhon : l'impôt-échange au service de la réforme de la société »*, in Revue française de finances publiques, N°84, Décembre 2003, pp.79-90.

[643]Une fiscalité efficace renforce la qualité de la Gouvernance, d'autant plus que la fiscalité offre de nombreuses possibilités de promouvoir la responsabilité des gouvernements vis-à-vis des citoyens. L'un des éléments essentiels d'un État efficace est l'existence d'administrations fiscales efficientes. Un système fiscal solide favorise par ailleurs la qualité de l'action gouvernementale. Plus généralement, un système fiscal équitable et transparent – qui soit exempt de corruption et qui applique la règle de droit – sert de norme de référence pour l'ensemble des administrations. Par ailleurs, la coordination entre les autorités centrales et locales est essentielle pour la mise en œuvre des politiques fiscales. En fait, une amélioration de la coordination entre les autorités centrales et locales dans le domaine de la politique fiscale, dans la mesure où elle constitue un élément essentiel de la politique économique, aurait des retombées positives sur d'autres domaines de politique publique. Cela constitue un argument de plus pour traiter la fiscalité comme une partie intégrante de la politique de développement. OCDE : « *Une fiscalité orientée vers l'investissement et le développement : Aperçu de quelques*

422 Aussi malgré la présentation atomisée du paysage fiscal camerounais, l'efficacité et la cohérence de la politique fiscale pourraient bien être la résultante d'un meilleur calibrage des dépenses publiques[644]. En effet, la budgétisation des recettes fiscales tient toujours compte des besoins en couverture de charges publiques qui lorsqu'elles sont mal évaluées, entraîne un besoin de mobilisation de ressources parfois irréaliste. Il ne s'agit pas de multiplier des expédients fiscaux pour contourner les rigueurs imposées pour la saine politique budgétaire qui prescrit la maîtrise de la dépense et son corollaire la limitation des déficits. La conduite de la politique budgétaire doit tenir compte des contraintes de la politique fiscale dans le cadre d'une approche cumulée et harmonisée. Une bonne gestion des finances publiques suppose ainsi un calibrage serré entre dépenses budgétaires normales et dépenses fiscales lors de l'évaluation *ex ante* et l'évaluation *ex post*. La cohérence et l'efficacité de la politique fiscale dépendent ainsi de l'appropriation par les pouvoirs publics d'une bonne ingénierie d'évaluation de la dépense publique, devant permettre de trouver des alternatives aux prélèvements obligatoires[645].

423 De même, le Cameroun gagnerait à diversifier les sources de financement de son budget en rationalisant certes sa politique fiscale, mais aussi en densifiant les autres modes de mobilisation de l'épargne. Des innovations de cette nature permettront de conserver le principe du financement budgétaire par la ponction fiscale tout en anticipant sur la nécessité de ne pas surévaluer les résultats attendus de l'impôt. En ce sens, le recours à des modes de financement inhabituels à l'instar de l'emprunt obligataire est susceptible d'adoucir l'impression de harcèlement fiscal en intégrant dans l'esprit des citoyens, les vertus de l'appel public à l'épargne. La conception d'une politique fiscale cohérente repose ainsi sur le passage d'une économie historiquement spécialisée vers une économie diversifiée dans ses activités passibles de l'impôt et dans la réalisation des mécanismes de financement nécessaires à la croissance.

424 Dans une optique de renforcement de la politique fiscale de développement, une approche plurielle et intégrée semble convenir pour une meilleure optimisation de

---

enjeux de politique fiscale en Afrique » Document de travail pour la réunion ministérielle et la table ronde d'experts de l'initiative NEPAD-OCDE pour l'investissement en Afrique du 11-12 Novembre 2009, Secrétariats du comité de l'OCDE pour les affaires fiscales, du comité de l'investissement et du comité d'Aide au développement de l'OCDE, et le centre de développement de l'OCDE.

644 V. BOURDU (Jacques), *Une vraie réforme fiscale, Moins de dépenses publiques pour moins d'impôts,* Ed. François-Xavier de Guibert, 2004. pp.88-110

645 Le Sénat français a commencé à envisager de telles hypothèses par la compression des dépenses publiques et les financements privés des ouvrages publics à travers les partenariats publics-privés dont un régime fiscal particulier a été mis en place dans l'échiquier fiscal camerounais. V. MARINI (Philippe), *Débats sur les prélèvements obligatoires et leur évolution : préparer la France de demain*, les Rapports du Sénat, N°55, 2003-2004, pp. 64-71

prélèvements obligatoires à l'échelon national. Comme le précise M. André BARILARI, « une réforme fiscale d'ensemble est souvent présentée comme une nécessité pour régler des problèmes économiques, sociaux, culturels…. »[646]. La conjugaison des facteurs autres que fiscaux concourant à la décision d'investissement constitue ainsi une voie excellente pour une optimisation du facteur fiscal dans une politique coordonnée de développement. En effet, l'attractivité d'un territoire ne se mesure pas seulement à l'aune de la compétitivité de son système fiscal[647], mais par la prise en compte de certains facteurs structurels à l'instar de la sécurité juridique et judiciaire, le niveau des infrastructures, la stabilité politique et sociale, la flexibilité de la législation sociale, la liberté de rapatriement des bénéfices…La politique fiscale n'est pas un domaine insulaire se développant sans prise sur son environnement, mais un aspect de la politique économique dont la dépendance vis-à-vis des autres éléments de politiques publiques reste forte. Une politique publique globale de compétitivité et d'attractivité au plan national intègre avec efficacité une politique fiscale cohérente et dédramatise le recouvrement de l'impôt dans l'esprit des redevables[648].

425 De plus, l'une des dimensions prioritaires de la politique fiscale réside dans le pilotage stratégique des mesures prises et mises en œuvre. Le bon management de la politique fiscale repose sur la cohérence et la méthode dans sa définition, sa mise en œuvre ainsi que son évaluation afin qu'en déceler les aspects risques, et d'en tirer le meilleur compte en ce qui concerne les résultats. Dans cet esprit, le pilotage de la politique fiscale reste tributaire des insuffisances du système de management éprouvé depuis le début de la crise de la fin des années 1980 au sein des administrations fiscales. En effet, le dispositif de mise en œuvre de la politique fiscale au Cameroun reposait sur la mise en place de « direction par objectifs (DPO) »[649]. Ce système a eu l'avantage de s'adapter à la « politique fiscale d'exception » qui réservait un primat au rendement budgétaire immédiat en mettant sous tension permanente les agents du fisc eu égard à leur évaluation axée sur la statistique que ceux-ci devaient produire en termes de recouvrement de l'impôt. Mais ce dispositif a aussi l'inconvénient d'avoir favorisé l'obsession statistique au détriment des dimensions qualitatives de définition et de

[646] BARILARI (André), « *Réflexions sur la problématique de la réforme fiscale »*, in Revue française de finances publiques, N°60, Novembre 1997, p.31.
[647] En effet, les études empiriques concluent de l'impact décevant de la seule fiscalité sur la décision d'investissement. VILLIEU (Patrick), Macroéconomie, *L'investissement*, Coll. Repères, La découverte, Paris, 2000.pp.108 et s.
[648] CLARK (Steven W.), *La politique fiscale*, in OCDE, *Cadre d'action pour l'investissement, Panorama des bonnes pratiques*, OCDE, 2006, pp. 119 et s.
[649] DELAVALLEE (Eric), *Quand fixer des objectifs ne suffit plus : Quel management pour obtenir le meilleur de ses collaborateurs,* Organisation, 2006.

mise œuvre des éléments du système fiscal[650]. Les effets pervers identifiés sont entre autres : l'obsession de la statistique réalisée par les agents, développement de l'incivisme fiscal, impression de harcèlement fiscal, insuffisance d'apprentissage et d'adhésion à système fiscal…

426 L'efficacité de la politique fiscale pourrait bien passer par la rationalisation de son management qui verrait se substituer au dispositif de DPO une démarche plus affinée de gestion axée sur les résultats[651]. La politique fiscale pourrait ainsi, dans sa conception, son suivi et son évaluation, s'arrimer en matière de performance aux autres interventions pour le développement par la production des résultats, non plus seulement perçus en termes de recettes budgétaires immédiates mais centrés sur les effets sur le moyen terme et des impacts socioéconomiques sur le long terme en termes de civisme fiscal[652]. D'où la nécessité de mettre en place un cadre méthodologique pour les réformes liées à la gouvernance financière publique en général, et fiscale en particulier. Une telle réforme devrait résolument s'ancrer dans la réalité de son environnement de la conception à la réalisation[653].

2. La mise en perspective d'une fiscalité pour le développement : une vision plus large de la compétence fiscale de l'Etat

427 L'histoire fiscale du Cameroun a connu une accélération portée par la crise économique de la fin des années 1980. Les retouches successives des mécanismes de prélèvement laissent apparaître l'idée d'éparpillement des sources et facteurs constructeurs de la politique fiscale. Malgré cet éclatement apparent des lignes de force du système fiscal camerounais, la marche vers le développement suppose une mise en cohérence des diverses réformes afin de les adapter à l'objectif de développement économique, priorité stratégique des pays africains.

---

[650] OCDE, Perspectives économiques en Afrique, « *La mobilisation des ressources publiques et l'aide* », 2010.

[651] La généralisation des principes de la gestion axée sur les résultats pourrait bien contribuer à rationaliser et à rendre plus performant le système fiscal camerounais. La politique fiscale mise en œuvre ferait l'objet d'évaluation et les résultats pourraient être mieux appréciés par les concepteurs et les acteurs.

[652] V. YONABA (Salif), *Le système financier des Etats africains francophones à l'épreuve de l'impératif de « discipline budgétaire » : réflexions liminaires*, in *Réformes des finances publiques et modernisation de l'Administration*, Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Economica, 2011, pp.619-633.

[653] De fait la réussite de la réforme budgétaire dans les pays en développement nécessite d'être pensée au plus près des réalités qui sont les leur, ce qui est un des éléments fondamentaux d'un changement réel, et fait partie, de la stratégie de changement à mettre en œuvre. Une telle perspective suppose particulièrement de s'attacher à déterminer les facteurs favorables à la construction d'un espace financier public durable dans ces pays. Celui-ci en effet doit être en cohérence avec l'objectif de développement et de lutte contre la pauvreté, et donc plus généralement de mieux-être des populations, et il importe par ailleurs qu'il soit en mesure d'allier culture traditionnelle et culture gestionnaire, autrement dit, intégrer culture du pays et nouvelle gouvernance financière publique. BOUVIER (Michel), « *Nouvelle gouvernance financière publique durable et conduite de la réforme budgétaire dans les pays en développement* », in RFFP, N°98 LGDJ, Juin 2007, pp. 160 et s.

428 Il s'agit d'interroger la viabilité du système fiscal camerounais[654] en soumettant au crible de la pérennité sa structure dans la mesure où le développement s'inscrit résolument dans une perspective de long terme, surtout dans un pays producteur marginal de pétrole et dont la production semble connaître un déclin progressif. Comme le disent MM. Daniel LEIFH et Jan-Peter OLTERS, « les politiciens gagneraient à disposer d'un repère bien défini avec lequel ils pourraient juger la mise en œuvre de la politique fiscale et évaluer le degré de consolidation fiscale requis pour des raisons de viabilité. Un tel repère donnerait des indications aux élus (et à l'électorat), en leur permettant de faire la différence entre des politiques fiscales solides avec une vision claire pour l'avenir et celles qui sont proposées seulement avec des buts à court terme pour satisfaire des demandes immédiates »[655]. Car, « les réformes de transition fiscale requièrent un programme d'actions diverses et complexes, coordonnées de manière appropriée dans un cadre pluriannuel »[656]. En effet, les grands traits de la structure fiscale camerounaise gardent une certaine pertinence même si des réformes pouvaient être menées, allant dans le sens d'une plus grande simplification des procédures[657]. Sur la stabilisation de la structure fiscale en vue de son amélioration[658], la comparaison internationale offre des éléments d'appréciation qui confortent le système fiscal camerounais dans sa configuration tripartite imposition du revenu, imposition du capital et imposition de la consommation.

429 Une tendance doctrinale existe sur le besoin de renforcement de la fiscalité indirecte sur la consommation qui se caractérise par un fort potentiel de rendement, une neutralité dans sa mise en œuvre[659]. Cette approche, pour pertinente qu'elle soit, appelle néanmoins des réserves à formuler lorsqu'on approche la question du développement suivant une approche plus intégrée. Les pays africains en voie de développement et en pleine construction de

---

[654] L'exploration des pistes qui touchent à la structure des prélèvements obligatoires et des dépenses publiques, semble prioritaire. Comment va-t-on répondre aux besoins sociaux et économiques si l'on refuse la logique d'un tout libéral ? Comment va-t-on tisser de nouvelles solidarités sociales alors que la crise a mis en mal toute l'architecture de la société ? Comment va-t-on construire un Etat très différent du modèle qui a jusqu'à présent dominé ? P.12 Le Guigou (Jean Christophe), *Réinventer l'impôt*, Coll. Alternatives économiques, Syros, 1995

[655] LEIGH (Daniel) et OLTERS (Jan-Peters), « *Epuisement des ressources naturelles, formation d'habitudes et viabilité budgétaire : enseignements de l'expérience gabonaise* », in Revue d'économie politique, Dalloz, Mai-Juin 2010.pp.486-508.

[656] BRUN (Jean François), CHAMBAS (Gérard), LAURENT (Martial), « *Economie politique de la réforme de transition fiscale : le cas du Maroc »,* Afrique contemporaine*, Réformes des finances publiques africaines*, n° 223-224. De Boeck, Bruxelles, 2007, p. 320.

[657] Sur le chantier de la simplification des procédures V. Rapport Fouquet. 2008.

[658] Voir les taux et autres modalités de détermination des bases taxables

[659] Cette option est de doctrine constante au sein du FMI qui le prescrit de façon récurrente aux pays africains soumis aux programmes économiques et financiers. Voir en ce sens l'étude KEEN, (M) et MANSOUR (M), « *Revenue mobilization in sub-Sahara Africa : challenges from globalisation II, Corporate taxation »,* in Development policy review, 2010, pp. 573-596.

systèmes fiscaux viables se doivent de renforcer l'ensemble des éléments contribuant à l'appropriation optimale de l'ensemble des prélèvements obligatoires[660]. Tout en mettant un accent particulier sur les impôts à fort potentiel de rendement comme la TVA[661] et dans la mesure où les besoins en financements publics demeurent énormes, les pays africains en général, lancée dans la marche pour le développement, se doivent de simplifier leurs structures fiscale sans négliger des pans entiers d'activités ou de revenus qui pourraient bien être pourvoyeurs de recettes budgétaires. Au Cameroun, l'activité agricole, qui contribue activement la construction de la richesse nationale, reste à l'abri des mailles de la fiscalité quand bien même, ses promoteurs en arrivent à dégager d'importants revenus. On assiste à une rupture du principe constitutionnelle de l'égalité devant l'impôt qui est pourtant un gage de cohésion sociale[662].

430 Ainsi, les politiques publiques devraient laisser une priorité à la recherche et à l'innovation aux fins de créer les conditions d'une croissance durable favorable à l'optimisation du prélèvement fiscal[663]. En effet, ce n'est pas tant, la structure du système fiscal qui obstrue la cohérence et l'efficacité de la politique fiscale, mais davantage des éléments internes de ce système dont il conviendrait d'en rationaliser les modalités, afin que

[660] L'Etat est ici incapable de fiscaliser. L'effort devrait porter sur un renforcement de ses capacités, notamment fiscales, au lieu de valoriser l'informel où des communautés de base nécessairement centrés sur leurs propres intérêts, informel par ailleurs destructeurs pour les entreprises privées formelles, contribuant aux déficits budgétaires et au recours aux institutions de Bretton Woods. ceci est d'autant plus crucial que l'évaluation du taux de pression fiscale est classiquement corrélé au niveau de développement, car ce taux représente les capacités de redistribution à des fins d'équité, donc il dénote un certain type d'Etat, un certain niveau de confiance en celui-ci, ainsi que sa crédibilité(acceptation volontaire par les agents de se défaire de leurs revenus au bénéfice d'autres individus, l'internalisation de la légitimité du prélèvement fiscal) » SINDZINGRE (Alice), *Crédibilité des Etats et économie politique des réformes en Afrique*, Economie et sociétés « relations économiques internationales », études d'économie politique internationale, N°4/1998, PUG 1998, pp.139 et s.

[661] Les réformes entreprises par les pays africains en général et par le Cameroun en particulier ont réservé une place de choix à la TVA qui est aujourd'hui, le prélèvement le plus rentable du système fiscal. Voir les développements EHRHART (Hélène), *Essai sur la composition des recettes fiscales dans les pays en développement,* Thèse Université d'Auvergne, Clermont-Ferrand I, Octobre 2011.

[662] Plusieurs rapports et études ont mis en évidence cette politique fiscale inégalitaire qui ne prend pas en compte certaines activités considérées comme politiquement sensibles. Voir Gérard CHAMBAS, ouvrage suscité.

[663]OCDE, "*Tax and Economic growth*", Economics department working paper, N°620, 2008.

l'innovation[664] soit selon les mots de Jean ARTHUIS, « pleinement au service de la croissance et du développement »[665].

431 A cet égard, la politique de maîtrise de la dépense budgétaire dispose de son pendant qu'est la maîtrise des dépenses fiscales afin d'assurer le maximum de sécurité, de simplicité et d'équité dans le système de prélèvement. Il est illusoire de songer à un système fiscal complètement dénudé de tout système d'avantages destinés à protéger une catégorie de contributeurs ou à encourager une certaine catégorie d'activités. Mais la rationalité d'une politique fiscale reste aussi dans sa capacité à encadrer son système dérogatoire afin de le rendre pertinent, cohérent et efficace.

432 La lutte contre toutes les manifestations de l'évitement de l'impôt demeure un axe majeur d'une politique fiscale orientée vers le développement. De même, il est illusoire de penser à une éradication absolue des fraudes et évasions fiscales, mais la priorité serait bien à une réduction considérable de ce risque au point de le rendre marginal dans l'ensemble du système. Outre des mesures législatives à prendre en fonction de diagnostics bien menés, l'accompagnement administratif reste une préoccupation dans ces aspects de la politique fiscale nationale. Au surplus, l'objectif de relèvement du niveau de pression fiscale reste essentiel pour les pays en développement en raison du décalage entre leur niveau de création de la richesse et le prélèvement conséquent. Les grandes nations développées se caractérisent par le niveau de pression fiscale qui traduit la qualité du contrat social, de l'adhésion des citoyens à la construction de la nationale.

[664]"In the globalized economy, innovation plays a key role in stimuling economic growth and in strengthening the competitiveness of businesses and countries. Innovation is the process which involves yhe development of new products and new functions, novels techniques of production, fresh approaches to marketing and original lethods of organization in firms and industries, leading to increased productivity and profits and-or reduced costs". PALAZZI (Pamela), *Taxation, innovation and economic growth*, In fiscalité et croissance, AUJEAN (Michel), LORENZI (Jean-Hervé) S. la Dir., PUF, Coll: Le cercle des économistes, 2011, pp.65-75.

[665] ARTHUIS (Jean), « *La réforme de la fiscalité française : la fin nécessaire des impôts de production*», In *innovations, créations et transformations en finances publiques*, Actes de la IIème Université de printemps de finances publiques du GERFIP, Sous la direction de Michel Bouvier, LGDJ, 2006, p.44.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

433Depuis la fin des années 1980, la politique fiscale camerounaise, vue sous l'angle de l'exercice de la compétence fiscale de l'Etat, laisse apparaître beaucoup d'avatars voire des transmutations dans le cadre de l'action publique interne. Ici, l'intégrité de la compétence fiscale de l'Etat, jadis protégée par le dogme de l'exclusivité normative au plan fiscal, se trouve altérée par l'interaction de facteurs propagés, qui contribue à l'émiettement du processus de décision fiscale dans l'ordre juridique national. L'idéal d'unicité conceptuelle des normes de politique fiscale est altéré dans l'ordre juridique national par l'émergence des interactions institutionnelles, sociales issues d'un système politique en mutation radicale, baignant dans un environnement de crise économique.

434C'est ainsi qu'au plan institutionnel, le système politique camerounais consacre le monopole législatif de la compétence fiscale tout en ouvrant d'importantes passerelles à un pouvoir exécutif qui l'éclipse et s'arroge à travers son bras séculier qu'est l'appareil administratif, la substance réelle du pouvoir normatif en matière fiscale. Mais la scène politique camerounaise qui était dominée par le pouvoir d'Etat est désormais concurrencée par l'émergence de nouvelles forces sociales issues de l'ouverture démocratique des années 1990 qui voit le processus décisionnel fiscal se complexifier dans une perspective polycentrique.

435Aussi au plan normatif se dessine-t-il une galaxie hiérarchisée d'instruments juridiques traduisant le caractère disparate et épars des supports de droit appelés à mettre en œuvre les lignes de force que sont les mesures de politique fiscale. Ce « désordre normatif » renforce bien l'idée d'une altération de l'exercice par l'Etat de sa compétence fiscale déjà érodée par les malfaçons du système institutionnel de production des choix fiscaux.

436Les sources matérielles de la politique fiscale camerounaise sont influencées par le contexte de crise économique et sociale qui caractérise les années 1990 et qui amènent l'Etat à faire fluctuer la qualité et l'étendue de sa compétence fiscale en fonction de la période caractérisée par un besoin pressant de trésorerie et une phase de rupture qui ne limiterait plus la politique fiscale au seul impératif de rendement budgétaire. Pour autant que la politique fiscale de l'Etat du Cameroun se déploie dans un registre interne centré sur le redressement économique, il n'en demeure pas moins que tous les efforts menés dans le domaine du prélèvement de l'impôt sont largement tributaires des interactions entre ce pays et les acteurs de la scène internationale[666]. C'est une politique fiscale à multiples détentes que le Cameroun s'emploie à mener, mêlant à la fois les contradictions de l'ordre interne et les perturbations

[666] Il est partout admis, aujourd'hui, que la fonction financière de l'impôt n'est nullement exclusive, et qu'en particulier, le dispositif fiscal peut constituer un instrument efficace de politique économique. Cette opinion, cependant n'est le plus souvent développée qu'au regard des aspects internes de la relation entre la fiscalité et l'économie : l'utilisation des stimulants fiscaux en faveur de l'épargne des ménages, de l'investissement des entreprises, ou de l'aménagement du territoire, est, par exemple bien connue. Par contre, et réserve faite, sans doute, du cas de certains pays en développement, l'incidence exercée par un système fiscal sur la situation économique extérieure d'un pays, les effets des dispositions fiscales spécifiques sur le comportement international des agents économiques, n'ont pas fait l'objet d'une attention comparable. La fiscalité, pourtant, joue un rôle croissant dans la mise en œuvre de la politique extérieure des Etats. CASTAGNEDE (Bernard), « *La fiscalité internationale, élément de la politique économique des Etats* », in *L'Etat moderne : horizon 2000, Aspects internes et externes*, LGDJ, 1985, pp.416-423.

induites par l'ordre international. Si en interne l'objectif d'unité conceptuelle de la politique fiscale demeure respecté nonobstant la réalité d'un émiettement du processus décisionnel fiscal, au plan international, le même éparpillement des sources renforce l'idée de dispersion du pouvoir fiscal. L'extranéité de la décision fiscale révèle l'impact du phénomène de mondialisation dont les manifestations et les effets ne sauraient être hors de l'élaboration au plan national des orientations de politique fiscale. Le nouveau questionnement sur la politique fiscale camerounaise est celui du libre exercice de la compétence fiscale par ce pays en voie de développement qui inscrit ses ambitions dans une perspective d'émergence à l'horizon 2035.

DEUXIEME PARTIE

LA POLITIQUE FISCALE AU CAMEROUN : LA TRADUCTION INTERNE D'UNE IMPULSION DECISIONNELLE D'ORIGINE INTERNATIONALE

437 La saisine de l'Etat dans l'exercice de sa compétence fiscale ne s'insère plus exclusivement dans le cadre d'un ordre juridique ou d'un espace politique encadré par les frontières nationales. Les mutations intervenues dans le système mondial font de l'entité étatique, une composante d'un ordre qui se transforme irréversiblement. On assiste à un conflit de systèmes fiscaux entre plusieurs Etats souverains[667]. Dans ce sens, la politique fiscale a rompu avec sa traditionnelle posture centrée sur l'Etat-nation[668] pour revêtir depuis plusieurs décennies les oripeaux contraignants de l'internationalité avec en toile de fond la démultiplication de centres de décisions défiant les frontières habituelles[669]. De réseaux formels et informels de décisions fiscales se tissent par l'action conjuguée des pôles institutionnels situés hors du site étatique traditionnellement considéré comme le centre d'impulsion des choix fiscaux mis en œuvre par les pouvoirs publics[670]. On assiste à une délocalisation de la compétence fiscale de l'Etat dont l'extranéité des sources apparaît comme une évidence alors que les dispositions constitutionnelles continuent allègrement de consacrer le monopole parlementaire du consentement à l'impôt. L'intégrité de la compétence étatique en matière fiscale connaît de nos jours une altération due à l'influence des forces et acteurs internationaux au point où le sacrosaint principe de la souveraineté semble remis en cause au nom du polycentrisme décisionnel en matière fiscale[671]. Ce phénomène d'impulsion décisionnelle polycéphale, qui se dégage déjà à l'intérieur de l'Etat par la mise en concurrence des pouvoirs constitutionnels classiques par les nouveaux acteurs émergents, se traduit au travers de la pression externe par une production normative sécrétée par des mouvements intégrationnistes ainsi que l'expansion des organisations internationales mues par des exigences de surveillance multilatérale[672]. La décision fiscale à l'échelle nationale se

[667] VRIES REILINGH (Daniel de), *Manuel de droit fiscal international*, Weblaw, Doctrina, Berne, 2012, pp.4 et s.

[668] Il va de soi que l'ouverture des frontières, la globalisation des économies mais également la décentralisation des Etats et leur intégration au sein d'entités économiques et politiques nouvelles, ne peuvent manquer de porter atteinte au pouvoir fiscal interne de chacun. La souveraineté fiscale des Etats est susceptible ainsi dans l'avenir de se trouver fortement remise en cause sous les effets d'un processus qui, d'ores et déjà, conduit à la constitution de régions économiques en arrière plan desquelles se profile parfois un nouveau partage du pouvoir. BOUVIER (Michel), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, 2008, p.165

[669] Voir à ce sujet les développements pertinents de Jacques Chevalier la reconfiguration contemporaine des appareils d'Etat. CHEVALIER (Jacques), *L'Etat post-moderne*, LGDJ, Coll. Droit et société, Paris, 2003.

[670] OCDE, *l'imposition des bénéfices dans une économie globale*, 1991

[671] L'ordre juridique international pose des limites juridiques à la souveraineté fiscale nationale : la souveraineté des autres Etats limite la souveraineté fiscale nationale. Cette limitation a sa source dans les usages et les traités internationaux sur le partage des compétences fiscales ou encore dans les restrictions conventionnelles de la souveraineté en faveur d'organismes supranationaux. VRIES REILINGH (Daniel de), ibid, p. 2.

[672] Michel Bouvier parle à ce titre de « nouvelles élites internationales » qui pèse fortement sur les changements, les réformes des systèmes politiques, financiers et économiques nationaux et internationaux. On assiste selon cet auteur à une délocalisation de la production des normes et à une confusion des niveaux de pouvoirs. BOUVIER (Michel), *Experts et politiques face à la gouvernance des sociétés complexes,* in Constitution et finances publiques, Etudes en l'honneur de Loic Philip, Economica, 2005 p. 304.

transforme en un faisceau de productions normatives issues de la rencontre entre des actes d'origine interne et des décisions d'ascendance internationale. Outre une atomisation des sources de la politique fiscale déployées dans l'ordre juridique national, c'est le libre exercice de la compétence fiscale de l'Etat qui revisité à travers l'influence capitale des centres de décision internationaux. Pour M. CHAHIRA BOUTAYEB, « le perfectionnement de l'intégration économique et la richesse de la production normative ne sont pas restés anodins au niveau interne »[673] dans la mesure où on peut observer une confrontation entre la conception communautaire de l'activité économique et la souveraineté nationale, ferment des conceptions propres au droit interne. Si cette influence externe du processus décisionnel fiscal est une évidence tant en ce qui concerne les normes supranationales[674] que pour ce qui est de celles liées à l'activisme des organisations gouvernementales internationales (Titre I), la politique fiscale demeure aussi le produit des pressions qu'exerce la mondialisation sur la dynamique des Etats (Titre II).

[673] BOUTAYEB (Chahira), *Droit et institutions de l'Union européenne, la dynamique des pouvoirs*, LGDJ, Coll. Système, 2011, p.17.

[674] Il convient de relever que la question des rapports entre l'ordre juridique communautaire et les différents ordres juridiques nationaux s'est posée rapidement sous l'angle d'une confrontation. Il s'est agi de s'interroger sur la manière dont le droit communautaire, qui s'est toujours traduit par une activité normative importante concernant à la fois les personnes physiques ou morales ainsi que les Etats membres, pouvait s'intégrer dans les ordres juridiques existants et surmonter les contraintes liées aux traditions juridiques propres aux Etats. BOUTAYEB (Chahira), *op. cit.* p.171.

TITRE I

LA POLITIQUE FISCALE NATIONALE, UN PROCESSUS DECISIONNEL DOMINE PAR L'ORDRE JURIDIQUE INTERNATIONAL

438 Les textes fiscaux à caractère législatif ou réglementaire qui régissent le domaine de la fiscalité au Cameroun tirent de plus en plus leurs racines des influences extérieures, d'essences communautaires ou internationales, dans un ordre juridique qui mêle à la fois approche supranationale et intergouvernementale[675]. La difficile affirmation de l'ordre communautaire d'Afrique centrale sur la scène internationale influence l'ordre juridique interne du Cameroun à l'instar de la laborieuse insertion de l'Europe communautaire dans les structures intergouvernementales[676].L'ordonnancement juridique national n'est plus un ensemble d'instruments isolés élaborés par l'Etat en électron libre mais plutôt un élément d'un système de construction de normes constitué d'apports nationaux et internationaux. Il semble en effet se consolider un croisement de systèmes juridiques[677] qui a fait dire à MM Roland DRAGO que « notre époque est celle de l'interpénétration des systèmes comme jamais les tenants de l'école moniste n'avaient pu la rêver »[678]. La politique fiscale nationale devient la résultante de compromis entre la réalité socioéconomique du pays et la pression des ordres juridiques développés à l'échelle internationale[679]. Le Cameroun fait l'expérience de cette extranéité politico juridique à travers l'internalisation de normes fiscales supranationales (Chapitre 1er) et une incursion remarquée de règles fiscales inspirées des standards internationaux de gouvernance portés par les institutions internationales (Chapitre 2).

---

675 Le législateur fiscal n'est seulement soumis aux règles constitutionnelles, il doit également veiller à respecter les normes internationales et, plus particulièrement, les normes communautaires. GUEZ (Juilien), *L'interprétation en droit fiscal,* LGDJ, Bibliothèque de l'institut André TUNC, Tome 12, 2007, p.297.

676 Non constate qu'à l'heure de la mondialisation, l'affirmation de l'Union européenne qui est un modèle d'intégration régionale, ne se fait pas sentir de façon très remarquable dans le concert des organisations intergouvernementales. L. dans ce ordre d'idées, AUVRET-FINCK (Josiane), *Les obstacles « internes » à l'affirmation de la Communauté et de l'Union européenne dans les organisations internationales*, in Mélanges en hommage à Guy ISAAC, *50 ans de droit communautaire, Presses universitaires des sciences sociales*, pp.449-467.

677 Les influences des systèmes de droit sont une réalité du monde actuel caractérisé par la globalisation. Notre temps est marqué par l'internationalisation du doit, le pluralisme des sources et des modèles, les fertilisations croisées et les interactions de toutes sortes. Les juges, les législateurs s'inspirent de plus en plus des solutions venues d'ailleurs. Lire en ce sens les conclusions de FAUVARQUE-COSSON, in *La concurrence des système juridiques*, actes du Colloque de Lyon, 20 octobre 2006, la direction Jean du Bois GAUDUSSON et Frédérique FERRAND, Presse universitaire d'Aix-Marseille, 2008, p.149-156

678 DRAGO (Roland), Conclusion, *in L'internationalité dans les institutions et le droit, convergences et défis*, Etudes offertes à Alain PLANTEY, A. Pédone, Paris, 1995. pp. 354-357.

679 BOUVIER (Michel) précité p. 167.

CHAPITRE I

LA CONTRIBUTION DU DROIT SUPRANATIONAL A LA CONSTRUCTION DE LA POLITIQUE FISCALE DE L'ETAT

439 Le droit fiscal supranational semble connaître un essor remarquable au cours des dernières décennies qui ont vu le passage de l'UDEAC à la CEMAC[680]. Cette évolution traduit clairement la transnationalité des préoccupations fiscales des Etats[681] au regard des mutations économiques et sociales qui traversent le monde actuel. En effet, l'ouverture des frontières, les mouvements de biens, de services et des capitaux sont autant de facteurs qui bouleversent l'ordre fiscal ancien cantonné au-dedans des frontières nationales pour l'émergence d'un nouvel ordre fiscal puisant sa légitimité dans des institutions situées à l'échelle supranationale[682]. Dans l'examen du cas camerounais, les normes supranationales ne concernent pas seulement celles issues de la dynamique communautaire conduite au sein de la CEMAC dans le processus d'intégration sous-régionale (Section I). Elles concernent aussi des pans essentiels qui régissent des secteurs d'activité spécifiques ayant en commun des normes applicables dans plusieurs pays notamment en matière d'assurance et de droit des affaires. Ces normes supérieures bien que ne faisant pas partie du domaine de la fiscalité influencent tout de même les décisions prises à l'échelon national au sujet de l'impôt (Section II).

[680] Lire EBONGUE MAKOLLE (Fred), *Le droit supranational dans l'ordre juridique camerounais*, mémoire DESS, relations internationale, IRIC, 2002. Historiquement, le processus d'intégration en Afrique centrale remonte à une période où les Etats de la sous régions n'avaient pas encore accédés à la souveraineté internationale comme le démontre ALI MAHAMAT (Abdoul), *Présentation générale de la CEMAC : structures et attributions*, in *Sensibilisation au droit communautaire de la CEMAC*, Actes du séminaire sous régional, Douala-Cameroun, du 16-20 décembre 2002, Giraf 2003, pp.13-19.

[681] VALLEE (Annie) les systèmes fiscaux, Seuil, 2000, p.233.

[682] Voir les développements de MVOGO MVOGO (Alain Thierry), *Le système institutionnel et juridique de la CEMAC : étude du droit de l'intégration régionale*, Mémoire DESS Contentieux international IRIC, 2000.

Section I La politique fiscale d'inspiration communautaire en CEMAC : un transfert formel de la compétence fiscale de l'Etat

440 La politique fiscale nationale d'inspiration communautaire s'est traduite par le jeu de l'harmonisation fiscale en CEMAC, concrétisée par des avancées en matière de convergences de fiscalité indirecte et directe[683]. Mais à l'instar des autres périmètres d'intégrations régionales, l'imperfection des processus d'harmonisation[684] semble appeler des mesures correctives pour une politique fiscale plus cohérente et efficace. L'acceptation des transferts de souveraineté à l'échelon communautaire[685] est faite à pas mesurés en raison de la réticence et la prudence des Etats à se dessaisir d'un pouvoir régalien depuis longtemps resté un monopole des instances nationales.

I. La politique communautaire de la fiscalité indirecte

441 La fiscalité indirecte concerne ceux des prélèvements qui ne sont pas directement mis à la charge du redevable. Elle tire ses sources dans le contexte camerounais de certains repères communautaires. Il s'agit d'une part des prélèvements issus du cordon douanier national et d'autre part, des impôts et taxes à caractère indirect et prélevés par les administrations nationales chargées de l'assiette fiscale. Les partisans de l'intégration communautaire voient dans l'harmonisation des règles de fiscalité indirecte, une technique de stimulation des transactions entre contribuables ressortissants des différents Etats membres[686].

A. Une fiscalité de porte à la recherche de sa convergence

442 L'un des traits majeurs de l'internationalité de la politique fiscale camerounaise est sans doute les règles qui régissent les prélèvements dus au franchissement du cordon douanier. En effet, la fiscalité douanière est depuis longtemps inspirée des dispositions communautaires de

---

[683] NGOLE V (Isaac Richard), *L'harmonisation de la fiscalité indirecte dans l'Union européenne et dans la CEMAC,* Mémoire de DESS « Administration fiscale, Université Paris Dauphine, 2005

[684]L'importance de l'harmonisation est partagée par beaucoup de regroupemnents régionaux à travers le monde « Only harmonisazation agrerd on collectivvely at the level of the european communely can prevent the potential benefits of integration turning into actual losses ; only thid kind of harmonisation can stop the devil taking the hindmost ».SINN HANS WERNER, The case of European tax harmonization, tax harmonization and financial liberalization in Europe, Ed. Georg Winckler, The Mac millan press, LTD, 1992, Great Britain.

[685] V. HERVOUËT (François*), Les relations entre ordre juridique communautaire et ordres juridiques nationaux,* in *Le droit administratif : permanences et convergences*, Mélanges en l'honneur de Jean-François LACHAUME, Dalloz, 2007, pp.649-665.

[686] L'harmonisation n'est pas un but en soi. Elle est le moyen pour accomplir l'objectif majeur de l'établissement d'un marché unique avec la libre circulation des personnes, des capitaux et des choses qu'il implique. Elle présente, par rapport à la concurrence réglementaire, bien des avantages. Lire avant-propos de Jean-Jeanne CAMPANA, ASSIMACOPOULOU (Elli), *L'harmonisation de la fiscalité de l'épargne dans les pays de la communauté*, LGDJ, 2000.

la période de l'UDEAC à celle de la CEMAC. Sa particularité est l'application d'un code de douane unique pour les membres de cette zone d'intégration et surtout l'adoption d'un tarif extérieur commun. Cette volonté de mettre ensemble des dispositifs douaniers participe à l'érosion par le haut du libre exercice de la compétence fiscale de l'Etat. Même en France, comme l'affirment MM BERR et TREMEAU[687], l'élaboration de la politique douanière était devenue l'apanage du Conseil de ministres depuis l'instauration du tarif extérieur commun le 1 er juillet 1968. Mais dès cette date, aucune modification unilatérale du tarif n'était concevable[688] et tout ce qui concerne la loi tarifaire échappait à la compétence nationale.

1. L'harmonisation du prélèvement au cordon douanier : une renonciation formelle à l'exercice d'une compétence régalienne

443 Les pays d'Afrique Centrale, conscients de la nécessité de rechercher un idéal de développement fondé sur le bon déroulement du commerce international ont entrepris de coordonner leur politique douanière. La création d'une organisation commune, l'UDEAC[689], participe à la réalisation de cet objectif d'élimination de toutes formes d'entraves au commerce international et interrégional. Et une telle ambition suppose une libre circulation des personnes, des marchandises, des biens, des services et des capitaux dans le cadre d'une concurrence normale entre les membres. Dans cet élan, le traité de l'UDEAC prévoit la suppression des barrières douanières et fiscales dans les relations entre membres ainsi que la sauvegarde d'un niveau de protection uniforme, quel que soit le point d'entrée des marchandises au sein du territoire douanier commun. L'objectif recherché est que le vaste marché que constitue le territoire douanier de la CEMAC donne la possibilité aux entreprises des Etats membres d'écouler leurs produits et de faciliter ainsi le développement des activités économiques dans la sous-région[690].

444 Concrètement, le tarif extérieur commun (TEC) en Afrique centrale est introduit par l'acte n°5/94/UDEAC 556 CD56 et l'Acte n°7/93 UDEAC 556 CD SEI. Il suggère une égalisation de charges douanières imposées aux produits importés des pays tiers aux frontières de la communauté. Quant au tarif préférentiel généralisé, il suppose un essor des flux d'importation ainsi que d'échanges de produits originaires des pays membres de la

[687] BERR (Claude J.) et TREMEAU (Henri), *Le droit douanier communautaire et national*, Economisa, Coll. Droit des affaires et de l'entreprise, 6ème édition, 2004, pp.58-59.
[688] CJCE, 18 février 1970, Aff. 40/69, Hauptzollamt Hamburg Oberelbe et Bollmann, Rec. P.69. 18 Juin 1970, Aff. 74/69, Hauptzollamt Bremen Freihafen et Krohn, Rec.p. 451.
[689] L'union douanière des Etats de l'Afrique Centrale est crée par le Traité de Brazzaville du 08 Décembre1964
[690] V. AYESSA (Alphonse), *Eléments de droit douanier, de procédures et des techniques douanières dans les Etats membres de la CEMAC*, Connaissances et savoirs, 2010.

communauté[691]. L'introduction de ces prélèvements dans le système de taxation à la porte en vigueur s'impose comme une évolution radicale dans la recherche d'une politique fiscale commune en CEMAC. On constate avec MM MEYONG ABATH que malgré l'existence du contrôle douanier aux frontières des Etats membres, les textes communautaires prévoient que la CEMAC constitue un seul territoire qui se substitue à celui des Etats membres et la mise en place d'un tarif extérieur commun (TEC) applicable aux frontières extérieures de la communauté ainsi que l'élaboration d'une législation douanière commune[692].

445 La politique fiscale de la communauté en matière douanière repose aussi sur la mise place des régimes économiques. Avec le passage à la CEMAC, la politique fiscale commune de porte se densifie sur le plan tarifaire et à travers la mise en place de certains régimes économiques. Depuis la révision du Code des douanes CEMAC, les dispositions relatives aux régimes douaniers distinguent les régimes suspensifs[693] des régimes économiques, en raison de ce que ces derniers apportent non seulement un simple avantage fiscal (la suspension des droits ou leur mise œuvre différée), mais permettent en sus de placer les opérateurs économiques dans des conditions favorables pour l'exercice de leurs activités[694] .

446 Ces évolutions en matière de fiscalité douanière sont les signes vivants d'une démarche politique de convergence entre les Etats membres de la CEMAC qui acceptent d'appliquer des règles communes. Mais le processus d'intégration étant encore en gestation, des divergences persistent en raison des intérêts nationaux qui tardent à s'effacer au profit d'une politique fiscale définitivement communautaire. Ces divergences de perception de la logique communautaire contribuent à l'affaiblissement continuel de l'Etat dans l'exercice de ses compétences en matière fiscale.

---

[691] Voir les développements de NKODIA (C), *L'intégration économique : les enjeux pour l'Afrique centrale*, l'Harmattan, Paris, 1999 ;

[692] MEYONG ABATH (Roger Athanase), op.cit., p.139.

[693] Les régimes suspensifs permettent les stockages, la circulation ou la transformation sur le territoire douanier, en suspension de droits et taxes et prohibition des marchandises destinées à être réexportées ou versées ultérieurement sur le marché national. BENET (Pierre), *Les régimes économiques (les procédures suspensives*), la Douane, N°3, RFFP, LGDJ, 1983

[694] Il s'agit des régimes suivants : le perfectionnement actif, le perfectionnement passif, la drawback, la transformation de marchandises destinées à la mise à la consommation, la zone franche, AYESSA (Alphonse), op. cit, pp 217-218

2. Des dissonances douanières : un frein à la logique d'harmonisation

447 La source communautaire de la politique fiscale en matière douanière est une réalité qui ne s'observe pas seulement dans le cadre de la CEMAC[695]. Les pays membres de cette organisation se sont simplement inspirés de l'histoire des autres modèles d'intégration économique à travers le monde pour mettre en place une vision commune de la politique douanière[696]. C'est ainsi que pour atteindre leur objectif à savoir la réalisation d'un vaste marché commun, les fondateurs de la Communauté économique européenne ont bâti leur construction sur une union douanière qui, au-delà de l'élimination entre Etats membres des barrières douanières, implique un territoire douanier commun, un tarif extérieur commun et une législation douanière commune[697].

448 Cette dynamique d'harmonisation n'est pas allée sans heurts nonobstant la volonté des précurseurs, mis ensemble dans le cadre de l'UDEAC. Ces insuffisances trouvent leur explication d'emblée dans la fragilité des Etats parties à l'intégration[698], minés pour la plupart par des crises économiques, l'absence de cohésion sociale, les risques de désagrégation, les guerres ainsi que la menace permanente de l'instabilité politique. Outre les difficultés liées aux spécificités du droit douanier qui repose sur plusieurs sources[699], la dynamique d'harmonisation de la politique fiscale de porte s'est grandement heurtée à l'attachement viscéral des pays membres à leurs souverainetés, exacerbant les égoïsmes nationaux décriés par les chantres de l'intégration sous-régionale. On observe de nombreuses réticences nationales notamment des interrogations sur l'existence des gains à l'intégration régionale, le sentiment d'une inégale voire injuste, répartition des avantages de l'intégration, le chevauchement et la concurrence stérile des différentes organisations sous-régionale[700]….

449 Ce pan névralgique de la politique fiscale camerounaise a, dans son histoire, manqué de cohésion avec la multiplicité de taxes complémentaires dépourvues de pertinence, la

[695] Pour une étude ouvrant droit à la comparaison, COMBES-LEGOURG (A), *Les opérations douanières*, Eska, Paris, 1996.
[696] En effet, les étapes de la construction européenne ont été ponctuées par une phase de suppression des droits de douane et de taxes d'effets équivalents sur les produits originaires de la zone. V. au sujet des grands axes de la construction européenne, BOUTAYEB (Chahira), op.cit. pp.23-34.
[697] NASSIET (Jean-Raymond), *L'Union douanière à l'heure du marché unique*, in *La fiscalité du commerce extérieur*, Economica, Coll. Législation fiscales et douanières, 1992, pp.113-143.
[698] Conclusions de MEYONG ABATH (Roger Athanase), *L'harmonisation fiscale et douanière en zone CEMAC*, Editions Universitaires européennes, 2011.
[699] MEYONG ABATH op.cit. P.118. Il faut préciser que l'encadrement juridique des opérations de commerce international ne relève pas exclusivement du droit douanier. L'échange des marchandises entre opérateurs situés dans des Etats différents met en jeu de nombreuses législations et réglementations qui échappent à l'emprise des Etats pourtant appelés à en assurer l'application. Voir à ce sujet, BERR (Claude J.) et TREMEAU (Henri op.cit. pp.56-79.
[700] Voir CLAVERANNE (Benoit), op.cit. P.162.

suppression de libre circulation de certains produits d'importation ainsi que la persistance de difficultés de financement de l'organisation sous-régionale elle-même. Ce bilan mitigé de la convergence au plan douanier n'a pas empêché aux Etats membres d'opérer des avancées considérables en ce qui concerne les prélèvements indirects relevant de la fiscalité interne.

B. Des prélèvements internes indirects aux sources communautaires

450 A l'instar de la construction européenne et mieux qu'en matière de fiscalité directe[701], les grandes orientations ayant présidé au besoin d'harmonisation des impôts en Afrique centrale ont trouvé un terrain prodigieux dans le domaine des prélèvements indirects[702]. La promotion de la saine concurrence économique, la facilitation de l'activité commerciale, l'exhortation de l'industrialisation[703] ont permis de nourrir la réflexion sur la mise en place d'une imposition du chiffre d'affaires avec pour point de maturation, l'instauration de la TVA et des droits d'accises à l'échelle communautaire[704]. De même en ce qui concerne, l'impôt de l'enregistrement, le législateur communautaire, s'est attelé à la définition des règles applicables en l'ensemble des pays membres

1. La construction progressive et concertée de l'imposition sur le chiffre d'affaires

451 L'imposition concertée du chiffre d'affaires a été tout au long de l'histoire des nations d'Afrique centrale, une préoccupation majeure. Cette tendance communautaire des années post-indépendances des pays concernés avec l'instauration de la taxe unique par l'Acte 12/65-UDEAC du 14 décembre 1965 portant réglementation de ladite taxe. Ce prélèvement vise à simplifier et alléger la fiscalité indirecte des entreprises de transformation et à reverser les recettes provenant de la taxation dans la production de ces entreprises à l'Etat de consommation. Contrairement au système de taxe unique s'appliquant à un seul stade du circuit économique ou à une imposition cumulative (ou à cascade) qui s'applique à tous les

[701] V. Les développements de FOUQUET (Olivier), « *L'harmonisation européenne de la fiscalité directe par le juge »*, Revue administrative, 2002, N°325, p.55.

[702] En droit communautaire européen, et s'agissant de la fiscalité indirecte, les directives et une jurisprudence abondante de la CJCE ont permis l'harmonisation dans la mesure nécessaire à la réalisation du marché unique. En effet, on s'accorde sur le fait que les impôts indirects peuvent constituer une entrave à la libre circulation des biens et à la libre prestation des services au sein du marché intérieur. V. VAPAILLE (Laurence), *Harmonisation fiscale et rapprochement des législations, ou de l'inadéquation des moyens aux objectifs,* in *Mondialisation et fiscalité, la globalisation fiscale*, L'harmattan, 2006, pp.121-158.

[703] Aussi VIESSANT (Céline), *Où en est l'harmonisation fiscale dans l'Union européenne depuis 2000 ?*, in Mélanges en l'honneur de Pierre BELTRAME, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2010, p.591.

[704]On constate avec Pierre BELTRAME une diminution de la marge de manœuvre dont dispose les gouvernements pour adapter les prélèvements indirects à leur conjoncture économique eu égard à l'encadrement communautaire. BELTRAME (Pierre*), Evolution des prélèvements obligatoires*, RFFP, N°87-Septembre 2004, in *Finances publiques : scénarios pour demain*, Spécial colloque les 20 ans de la RFFP, .pp.157-176.

stades du circuit économique (Cas de l'ICAI) la TVA est un système de taxe unique à paiements fractionnés[705].

452 Par la recherche du développement des entreprises de production, les Etats membres instaurent la Taxe intérieure à la production (TIP). Il s'agit d'une imposition dérogatoire du droit commun prévoyant des taux réduits à l'importation ainsi qu'un ensemble d'exonérations compensées par la perception de cette taxe qui frappait des produits fabriqués en sortie d'usine pour être stockés ou vendus. De même en matière de fiscalité indirecte, les autorités des pays membres ont instauré un impôt sur le chiffre d'affaires intérieur (ICAI). C'est une taxe qui s'applique à toutes les phases du circuit économique en ce qui concerne les biens et services utilisés dans la communauté. Il s'agit d'un impôt en cascade, entrant dans la catégorie des taxes cumulatives[706], non récupérable sur la taxe ayant frappé en amont. En l'absence d'un exercice réel du droit à déduction consacrant le principe de neutralité, il apparaît coûteux, inflationniste voire en rupture avec les idéaux communautaires[707].

453 La fin des années 1980 voit les pays membres de la communauté s'engouffrer dans une crise économique inédite. Le Cameroun, à l'instar de ses pairs, se voit infligé les cures des institutions de Bretton Woods dans le cadre des plans d'ajustement structurel. L'une des recommandations est la modernisation du système de taxation notamment à travers la suppression d'un certain nombre d'archaïsmes à l'instar de certaines taxes sur le chiffre d'affaires apparaissant comme frappées de désuétude[708]. Dans cette perspective, est édicté l'Acte N°1/92 UDEAC 556-CD-SE 1 du 30 avril 1992 portant adoption de la Taxe sur le chiffre d'affaires (TCA) et du droit d'accise[709]. Ce dispositif a connu une réception au Cameroun à travers l'ordonnance N°94/002 du 24 janvier 1994 rendant exécutoire la TCA. L'entrée en vigueur de la nouvelle taxe permet d'envisager l'élimination du caractère cumulatif et antiéconomique de l'imposition. La TCA supprime ainsi la Taxe unique (TU), la Taxe intérieure à la production (TIP) et l'impôt sur le chiffre d'affaires intérieur (ICAI). La TCA est la première ébauche d'une imposition sur le chiffre d'affaires caractérisée par

[705] D'où les changements escomptés qui rendront par la suite la TVA plus neutre dans le circuit économique. La taxe est due à chacun des stades du circuit mais chaque redevable peut déduire la taxe qui lui a été facturée par la personne qui l'a précédé dans le circuit. On distingue ainsi le montant de la taxe facturée et le montant de la taxe acquittée au Trésor public. PLAGNET (Bernard*), La Taxe sur la Valeur Ajoutée*, LGDJ, coll. Systèmes, 1990, pp.15-19.

[706] PLAGNET (Bernard), op.cit. p.16.

[707] Les objectifs de la communauté portent beaucoup plus sur la convergence économique, la concurrence saine, la neutralité de la fiscalité.

[708] UDEAC, *Réforme fiscalo-douanière*, Bangui, 1997.

[709] Sur la même lancée, l'Acte N°5/93 UDEAC-556-CD-SE 1 du 21 Juin 1993 arrêtant les listes respectives des biens exonérés de TCA, soumis au taux réduits de TCA.

l'existence du principe des déductions qui apporte de la neutralité au système de taxation. Mais cet impôt présente très vite des limites notamment en ce qui concerne la consécration excessive des exonérations, la multiplicité des taux le rendant de gestion difficile, l'illisibilité des modalités de remboursement ainsi que le phénomène rémanence qui plombent l'objectif de neutralité du prélèvement[710].

454 La volonté commune d'harmonisation de l'imposition sur le chiffre d'affaires trouve son aboutissement le plus significatif avec l'adoption de la directive N°1/99/CEMAC-028-CM-OB portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de Taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Les pays de la sous-région prennent conscience des insuffisances du système de TCA[711] et lui apportent des retouches en matière de TVA.

2. La convergence des dispositions essentielles en matière de droits d'enregistrement.

455 Dans le cadre de cette politique d'harmonisation, c'est l'acte N°10/88 UDEAC 257 du 8 décembre 1988 qui régit les dispositions relatives à l'enregistrement. La politique fiscale camerounaise en matière d'enregistrement est aussi tributaire de l'emprise communautaire à l'instar des impôts sur le chiffre d'affaires. En effet, c'est le législateur communautaire qui en pose les jalons en ce qui concerne les règles applicables, le champ d'application, les modalités de perception ainsi que les sanctions applicables. Cette élévation de la compétence fiscale en matière d'enregistrement pourrait bien se justifier par l'importance de la fiscalité du patrimoine dans tout système juridique. Les droits d'enregistrement sont en effet, une fiscalité sur la fortune qui frappe les transferts de patrimoine et des mutations de propriété ou de jouissance des éléments stables du patrimoine[712].

456 Si la compétence de principe relève de la Communauté, le législateur national se réserve un droit résiduel en ce qui concerne certaines matières limitativement énumérées[713].

---

[710] L'exposé de motifs de la loi de finances pour l'exercice 1999 précise au détail près les raisons qui ont amenées les pouvoirs publics à supprimer la TCA pour la remplacer par un régime de TVA.

[711] L'exposé de motifs de la loi de finances 1999 précise que l'introduction de la TVA a pour objectif la simplification du système, la suppression de certaines exonérations, la recherche d'une plus grande neutralité de la taxe.

[712] Voir SCHMIDT (Jean) et KORNPROBST (Emmanuel), *Fiscalité immobilière*, Litec, 8ème éd. 2004, p.55

[713] -Les taux et tarifs des différents droits ;
-les tarifs des droits de timbre ;
-les obligations et sanctions ;
-les remises et modérations des pénalités de retard et amendes ;
-le régime des droits de timbre spécifiques (timbres gradués, timbres sur la publicité, timbres sur les automobiles et timbres d'aéroport,) ;
- des droits d'enregistrement spécifiques ;

On notera ainsi dans la configuration du Code général des impôts camerounais, d'emblée un sous-titre I intitulé « législation harmonisée en zone CEMAC », ensuite, un sous-titre II libellé « législation non harmonisée en zone CEMAC et enfin un sous-titre désigné « Code non harmonisé en zone CEMAC. Cette triple présentation traduit à suffisance, non seulement les convergences des Etats membres quant à la formalité de l'enregistrement, mais aussi les disparités caractéristiques de ce prélèvement fiscal.

457 A vrai dire, la fiscalité indirecte est le domaine dans lequel, les Etats ont effectué les plus grands pas en matière d'abandon de pans essentiels de leur compétence fiscale en zone CEMAC. La politique d'harmonisation fiscale y est particulièrement avancée contrairement à l'évolution de la politique fiscale commune en matière de droits directs.

II. La politique communautaire de la fiscalité directe : une évolution plutôt timide

458 Bien que la fiscalité indirecte soit souvent présentée comme un facteur d'accomplissement des objectifs inhérents à toute initiative d'intégration économique[714], on ne saurait négliger l'apport essentiel du rapprochement des systèmes d'imposition directs. La fiscalité directe[715] concerne à la fois les entreprises et les ménages qui sont des agents économiques essentiels dans le processus d'intégration économique. Dans ce domaine, le législateur camerounais n'a pas œuvré en solitaire, il a comme en matière de fiscalité indirecte recherché une certaine convergence avec les autres pays membres de la CEMAC.

A. La fiscalité directe à l'épreuve de la convergence : l'attachement des Etats au plein exercice de leur compétence fiscale

459 La politique fiscale nationale d'inspiration communautaire trouve dans la fiscalité directe un terrain d'expression fertile avec la recherche d'une certaine convergence des règles et mécanismes en matière d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur le revenu.

1. L'impôt sur les sociétés d'inspiration communautaire

460 Le souci d'harmonisation des fiscalités directes ne date pas de la période des années 1980 caractérisée par le contexte de crise économique. Les Etats membres dès le début des

[714] V. NGOLLE (Isaac Richard), *L'harmonisation de la fiscalité indirecte dans l'Union européenne et dans la CEMAC : approche comparative au regard de la Taxe sur la valeur ajoutée*, Mémoire DESS « Administration fiscale », Université Paris Dauphine, 2005

[715] La fiscalité directe est celle par laquelle la charge fiscale incombe effectivement au redevable qui en assure le paiement. Il s'agit de déterminer si l'impôt est bien supporté par celui qui y est assujetti ou si celui-ci en fait reposer la charge sur des tiers. BOUVIER (Michel), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op.cit. pp.33.

années 1970 étaient déjà épris de convergence en la matière au point où quelques actes ont été édictés à l'échelle communautaire pour assurer l'harmonisation de l'impôt sur les sociétés[716]. Comme le souligne M.MEYONG ABATH, « le régime fiscal issu de l'Acte N°3/72-UDEAC-153 a consacré le passage d'une imposition des sociétés dans la cédule des bénéfices industriels et commerciaux à une véritable taxation à l'impôt sur les sociétés »[717].

461 Seulement cet impôt d'ascendance communautaire va présenter quelques lacunes notamment des divergences d'interprétation du texte, l'application différenciée des dispositions, du retard par rapport aux mutations économiques et sociales au point où les Etats en arrivent à rechercher des voies et moyens de le toiletter[718]. Le besoin de revisiter le dispositif d'imposition directe des sociétés s'inscrit ici dans un cadre global de réforme impulsé par les bailleurs de fonds internationaux face à des pays sous ajustement structurel. Les travaux effectués par le Secrétariat exécutif de la CEMAC aboutissent à la Directive N°02/01/UEAC-050-CM-06 du 03 Août 2001. Ce nouveau texte contient outre les règles d'assiette à savoir le champ d'application, le bénéfice imposable, le taux[719], mais aussi un dispositif de lutte contre les transferts indirects de bénéfices ainsi que des dispositions applicables aux sociétés à statut particulier à savoir les sociétés mères et filiales, les quartiers généraux et les sociétés nouvelles.

2. Une fiscalité des ménages aux dispositions communes

462 La fiscalité des ménages et notamment l'impôt sur les revenus des personnes physiques appliqué au Cameroun avant la crise économique de la fin des années 1980, a une origine communautaire. C'est en fait le choix effectué par le législateur camerounais à travers l'adoption au niveau sous-régional de l'Acte N°3/77-UDEAC-77 du 21 décembre 1977 instituant l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP). Il s'agissait d'un impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques qui frappe également le revenu global du contribuable. En raison de la faiblesse des revenus des personnes vivant en zone UDEAC, le rendement tiré de l'IRPP est assez modeste et l'imposition par foyer fiscal en amenuise davantage le produit escompté à travers l'application du quotient familial.

---

[716] C'est le cas de la directive N°3/72-UDEAC instituant l'impôt sur les sociétés (IS) et de la Directive N°5/71-UDEAC-153 portant rapprochement des dispositions législatives et réglementaires en matière d'impôt sur les sociétés.
[717] MEYONG ABATH (Roger), op cit. p.163.
[718] Voir à ce sujet les travaux du Secrétariat Exécutif de la CEMAC. In *Sensibilisation au droit communautaire de la CEMAC*, Actes du Séminaire sous-régional, Douala-Cameroun, 16-20 décembre 2002, GIRAF, 2003.
[719] Chaque Etat a la faculté de fixer librement son taux d'impôt sur les sociétés au sein d'une fourchette variant entre 25% et 40%.

463 La décennie 1980 et son cortège de réformes voit la fiscalité des ménages connaître un changement de cap avec l'adoption de la directive N°01/04/UEAC-177-U-CM-12 du 30 juillet 2004 portant révision de l'acte N°3/77-UDEAC-77 du 21 décembre 1977. Le nouveau texte pose les principes d'imposition, mais laisse aux Etats la latitude de choisir entre l'imposition par foyer et l'imposition individuelle. Sous la pression de ses bailleurs de fonds, le Cameroun opère une réforme de son impôt sur le revenu.

464 Demeurant le titulaire de la compétence fiscale, l'Etat s'est affranchi du joug communautaire pesant sur la législation IRPP écrite par voie de directives, mais sous la pression des institutions de Bretton Woods, pour revisiter son système d'imposition du revenu des personnes physiques caractérisé par le cumul sur le même revenu de la taxe proportionnelle et de la surtaxe progressive. Cet impôt dont le barème de calcul n'avait pas connu d'actualisation depuis son instauration, était peu rentable pour le budget de l'Etat. D'où la grande réforme opérée par la loi de finances pour l'exercice 2003[720].

B. La mutualisation des dispositifs complémentaires à la fiscalité directe

465 Au-delà du choix de la technique d'imposition proprement dite des personnes physiques et morales, le législateur communautaire en zone CEMAC s'est employé à accompagner par certains dispositifs, le prélèvement fiscal en vue de lui conférer ses vertus de variable nécessaire à la production ainsi qu'à l'investissement[721]. A cet égard, outre l'accompagnement de l'investissement au niveau sous-régional, il développe une sorte de multilatéralisme fiscal à l'échelle communautaire.

1. Des mécanismes fiscaux d'origine communautaire pour la promotion de l'investissement

[720] Cette réforme qui entre en vigueur à partir du 1er janvier 2004 instaure un impôt annuel unique qui frappe les revenus des personnes avec pour autres innovations :
-l'instauration de quatre tranches d'imposition contre douze auparavant ;
-une imposition unique ;
-la consécration de l'imposition séparée ;
-la réduction du taux marginal d'imposition de 60% à 35% ;
-la dispense de l'obligation de déclaration pour les personnes n'ayant pour seuls revenus que le salaire ou les revenus des capitaux mobiliers.

[721] La séduction des investisseurs est la préoccupation majeure de l'ensemble des membres de la communauté. Depuis les années 1960, voir l'Acte N°18/65-UDEAC du 14 décembre 1965 portant convention commune sur les investissements dans l'UDEAC ; Lire EFOUTEBE (Achille Désiré), *La dynamique du processus d'intégration économique en Afrique centrale : de l'UDEAC à la CEMAC*, Mémoire de fin d'études Ecole normale supérieure, Yaoundé 1999.

466 La politique fiscale interventionniste opère à l'échelle nationale, mais s'inspire grandement des dispositifs bâtis au niveau sous régional. C'est en ce sens que les pays membres de CEMAC ont mis en place un système d'aides fiscales voire de régimes fiscaux dérogatoires du régime de droit commun caractérisé par des exonérations, des déductions, des réductions visant un allègement considérable des bases d'imposition.

467 Dans la perspective de la promotion des investissements en vue de promouvoir la croissance au niveau sous-régional, un pas décisif est franchi avec l'adoption du Règlement N°17/99/CEMAC-020-CM-03 relatif à la Charte des Investissements de la CEMAC. Ce texte est un appel à une meilleure gouvernance dans son contenu notamment en ce qui concerne l'implication du secteur privé dans la définition des orientations de politiques et l'usage de plus de transparence ainsi que de disponibilité des informations pour l'accomplissement des formalités par les opérateurs économiques. La nouvelle charte recommande l'élaboration de codes sectoriels, le libre jeu de la concurrence entre nationaux et étrangers ainsi que les meilleures pratiques d'éthique des entreprises vis-à-vis de leurs Etats d'accueil. Les Etats membres s'engagent aussi à veiller sur les garanties de sauvegarde des investissements notamment la sécurité juridique et judiciaire ainsi que le renforcement de l'Etat de droit.

468 Outre ces mesures d'ordre général visant à améliorer le cadre des affaires, la charte prévoit des incitations en matière douanière[722], mais aussi des dérogations sur le plan de la fiscalité directe. Ainsi la Charte prescrit aux législateurs nationaux des mesures telles que l'exemption de l'impôt sur les sociétés au cours des trois premiers exercices d'exploitation, l'existence des amortissements dégressifs et accélérés, et l'autorisation du report des résultats négatifs sur les exercices ultérieurs pour améliorer le cash-flow des entreprises dans leur phase de croissance, la réduction d'impôt visant à encourager la recherche technologique, la formation professionnelle, l'édiction des codes spécifiques[723]…

469 Les membres de la communauté envisagent aussi de s'adapter aux mutations économiques intervenues à travers le monde par la quête d'une meilleure mobilisation de l'épargne nécessaire au financement des entreprises. Cette nouvelle donne entraîne l'adoption

[722] Voir en ce sens l'article 19 du Règlement N°17/99/CEMAC-020-CM-03 relatif à la Charte des Investissements de la CEMAC. –application des droits de douane modérés et harmonisés dans le cadre du Tarif Extérieur Commun (TCE) ;
-suspension des droits de douanes sous forme d'admission temporaire ou d'entrée en franchise pour les activités de recherche en matière de ressources naturelles, dans le cadre des réglementations spécifiques ;
-suspension des droits de douane sous forme d'admission temporaire ou d'entrée en franchise pour les activités tournées vers l'exportation.

[723] Règlement N°17/99/CEMAC-020-CM-03 du 17 décembre 1999 relatif à la Charte des investissements de la CEMAC.

du Règlement N°14/07-UDEAC-175-CM-15 portant régime fiscal spécifique aux opérations cotées à la Bourse des valeurs mobilières de l'Afrique centrale (BVMAC). Ce règlement prévoit certaines exonérations notamment, les intérêts des obligations des Etats, pour les résidents de la CEMAC, les intérêts des obligations des collectivités locales de la CEMAC, les plus-values réalisées à l'occasion de la cession des valeurs mobilières par les personnes physiques ou morales.

2. La coopération fiscale communautaire : une autre rupture entre les textes et la pratique

470 La volonté commune de développer des relations économiques prospères au sein de la communauté a entraîné l'adoption de l'Acte N°5/66-UDEAC-49 du 13 Décembre 1966 portant convention tendant à éliminer les doubles impositions et à prévenir la fraude et l'évasion fiscale. Très souvent, les conventions relatives à un tel objet revêtent un caractère bilatéral inspiré du modèle OCDE ou du modèle des Nations unies[724]. Cette convention qui s'applique aux personnes qui résident dans un Etat contractant ou dans chacun des Etats contractants sans considération de la nationalité de ces résidents, prévoit d'éliminer ou d'atténuer la double imposition par la méthode d'exonération qui consiste pour chaque Etat partie à renoncer à imposer les contribuables non résidents en raison des revenus qui ont leurs sources dans leur territoire.

471 Pourtant au chapitre des critiques faites en direction de la CEMAC se trouve celle constante du décalage entre les textes et la pratique ou de la rupture entre le discours officiel et la réalité de terrain[725]. La coopération fiscale régionale est demeurée un vœu pieux inscrit de façon incantatoire dans les textes de la communauté, mais qui ne trouve pas une application dans la réalité des relations économiques entre Etats membres. M. BIPELE KEMFOUEDIO en arrive à conclure « qu'à la volonté politique théorique, manifestée par les Chefs d'Etats de la CEMAC, soit associée sans état d'âme la volonté pratique, car, le véritable problème de l'intégration économique en Afrique est moins celui de la qualité des textes que celui des hommes appelés à les appliquer et en sanctionner les violations »[726].

---

[724] Les conventions fiscales internationales ont pour objet principal l'élimination des doubles impositions juridiques, qu'elles poursuivent au moyen d'un partage des compétences des compétences entre les juridictions fiscales concernées. CASTAGNEDE (Bernard), *Précis de fiscalité internationale*, PUF, 2ème éd., Paris 2006, p.233.

[725] CADOT (O), DE MELO (J), OLARREAGA (M), *L'intégration régionale en Afrique subsaharienne : où en sommes ?*, in Mondialisation et les nouvelles priorités commerciales en Afrique francophones, 2001.

[726] BIPELE KEMFOUEDIO (Jacques), *La CEMAC à la recherche de son affermissement,* Juridis périodique, Juillet-Aout-Septembre 2011, p.121.

472 La convention conclue entre pays membres de la Communauté vise aussi à assurer une meilleure coopération et lutter contre les discriminations fondées sur la nationalité ou la résidence. Cette dynamique conventionnelle était encouragée par les Etats d'Afrique francophone au sud du Sahara à travers la signature d'accords visant à harmoniser les règles fiscales et douanières ou à développer dans un contexte de large multi latéralité, la coopération fiscale. Mais l'expérience de ces conventions multilatérales montre que ces dernières n'ont pas été fructueuses, à la différence des conventions bilatérales conclues en matière fiscale dans un cadre intergouvernemental[727].

Section II L'insuffisante internalisation des déterminants supranationaux de politique fiscale

473 La décision fiscale au niveau national est irréfutablement un construit moulé en grande partie à l'échelon communautaire qui aujourd'hui, est une source de droit qui bouleverse substantiellement de mode de production normative[728]. Toutefois la dynamique d'élaboration d'une politique fiscale commune se heurte aux difficultés intrinsèques d'un système institutionnel de la CEMAC inadapté, ainsi que des tâtonnements des services internes mal irrigués par un système juridique complexe.

I. Un frein au transfert effectif de compétence fiscale : la juxtaposition institutionnelle communautaire

474 Le montage institutionnel effectué par les fondateurs de la CEMAC avait pour ambition d'appréhender en vue de les revisiter, les errements observés pendant l'activité de l'UDEAC. Le système institutionnel de la CEMAC[729] repose donc sur un certain nombre de piliers qui font l'objet d'un ancrage national assez insuffisant du fait des structures chargées de la bonne internalisation du projet fiscal communautaire.

---

[727] V. FEJOZ (Michèle), *Les conventions fiscales internationales*, In Encyclopédie juridique de l'Afrique, Les nouvelles éditions africaines, 1982, p.433

[728] EBONGUE MAKOLLE, (Fred), Mémoire DESS IRIC précité.

[729] L'UDEAC qui remplaçait la Convention du 23 Juin 1959 créant l'Union douanière Equatoriale, est issue du traité de Brazzaville du 08 décembre 1964 ; La Communauté économique et monétaire des Etats de l'Afrique Centrale (CEMAC) est issue du Traité de Ndjamena du 19 Mars 1994 qui sera complété par des textes signés à Libreville (Gabon) le 05 Juillet 1996 à savoir l'Additif au traité relatif au système institutionnel et juridique, la Convention régissant l'Union économique de l'Afrique Centrale (UEAC), la Convention régissant l'Union Monétaire de l'Afrique Centrale (UMAC). Ainsi les institutions de la CEMAC sont : l'UEAC, l'UMAC, le Parlement Communautaire, la cour de Justice Communautaire qui comprend la Chambre judiciaire et la Chambre des Comptes. Les organes de la CEMAC sont : la Conférence des Chefs d'Etats, le Conseil des Ministres de l'UEAC, le Comité ministériel de l'UMAC, le Secrétaire exécutif, le Comité Inter-Etats, la Commission Bancaire de l'Afrique Centrale (COBAC), et la Banque de développement de l'Afrique Centrale (BDEAC).

A. Un système institutionnel en quête de construction d'une politique fiscale résolue

475 Pour la compréhension de déterminants de la politique fiscale, il convient d'analyser le système institutionnel qui génère les décisions dans un cadre dynamique d'interactions entre les structures communautaires et les services nationaux relevant du public et du privé.

1. La réception laborieuse des orientations fiscales communautaires

476 Le projet communautaire de mise en place d'un marché unique devait être accompagné de mesures fiscales propres à faciliter l'activité économique et commerciale entre les membres ainsi qu'avec les pays tiers[730]. Le système institutionnel instauré sous l'UDEAC et dont le prolongement sous la CEMAC a connu quelques aménagements devait permettre de rendre fluide les relations entre les Etats membres et l'organisation supranationale aussi bien en amont qu'en aval des décisions et orientations stratégiques[731].

477 Ainsi, la mécanique institutionnelle de prise en charge en matière de législation communautaire se trouve entravée par l'absence voire l'inefficacité d'une structure de coordination spécifique, dédiée à la préparation de l'élaboration ainsi qu'au suivi de l'application en interne des mesures prises par les instances communautaires[732]. Une telle institution est d'autant plus pertinente que la recherche de la cohésion normative constitue une exigence au moment où le paysage juridique camerounais vit des transformations au regard de ses sources, ses instruments ainsi que de ses structures institutionnelles. A ce titre, les Etats membres ont été enjoints de mettre en place des structures transversales devant faciliter l'appropriation et la coordination des affaires liées à l'intégration sous-régionale.

478 Mais le tout ne consiste pas en la création des structures de pilotage ou de coordination des affaires communautaires, il s'agit aussi de disposer de ressources humaines aptes à la conduite des questions d'intégration à la fois sous leurs angles multiples notamment technique, juridique, économique[733]. Tel ne semble pas être le cas lorsqu'on observe l'insuffisance d'appropriation des questions communautaires dans les appareils des services publics

[730] Les relations avec les pays tiers font aussi partie des objectifs de la CEMAC ; V. Convention régissant l'Union économique de l'Afrique centrale.
[731] AYESSA (Alphonse) précité. pp, 14-35.
[732] A l'instar de la pratique dans les pays européen où l'intégration est plus avancée, il est important de mettre en place une structure spécifique de coordination en interne les questions communautaires dont la complexité n'est plus à démontrer. HUGON (Philippe), *L'intégration régionale dans les économies en développement au regard des nouvelles théories de la régionalisation*. , in Revue africaine des sciences économiques et de gestion, Vol. IV, N°2, Juillet-Décembre 2002 ;
[733] Dans les universités camerounaises les programmes n'intègrent pas encore ou très peu le droit communautaire comme discipline à part entière distincte du droit international classique.

camerounais. Ainsi, à la complexité technique des affaires communautaires se greffe la complexité traditionnelle des questions fiscales perçues très souvent comme rébarbatives par les non spécialistes[734].

479 Par ailleurs, la définition de la politique fiscale demeurant un des bastions de la souveraineté nationale[735], le sentiment de répulsion vis-à-vis des incursions des politiques communautaires reste vivace au point où le réflexe de la prudence continue de gagner du terrain au sein des instances nationales en ce qui concerne les contours du prélèvement fiscal. En effet, si le domaine de la politique monétaire est entièrement partagé au niveau supranational[736], le pan budgétaire de la politique fiscale continue de faire l'objet d'un attachement viscéral de la part des Etats au point de fragiliser toutes entreprises d'harmonisation[737].

480 A l'intérieur du territoire national, l'un des freins à la matérialisation d'une politique fiscale d'ascendance communautaire est la lourdeur du processus décisionnel qui ne traduit pas la plénitude du projet d'intégration. De fait, non seulement l'insertion des orientations communautaires dans l'ordre interne fait appel à plusieurs ministères sous l'égide des instances de coordination gouvernementales que sont les services du Premier ministre et la Présidence de la République, mais aussi l'implication de la société civile demeure une épreuve au regard de la division de celle-ci en partisans du souverainisme et ceux de l'intégration.

481 La traduction interne des orientations de politique fiscale commune se heurte à des handicaps d'ordre institutionnel et procédural qui évacue la cohérence de la configuration de l'impôt. Mais les autres obstacles à la cohérence du prélèvement fiscal sont à situer à l'échelle des structures institutionnelles placées au niveau de la CEMAC elle-même et dont le renouvellement voire la réforme constituerait une avancée dans le chantier de la construction d'une véritable politique fiscale commune.

2. L'inadéquation des structures communautaires de diffusion des choix fiscaux au sein de l'ordre juridique interne.

[734] Comment devient-on fiscaliste ? Telle est la question formulée par Maurice COZIAN en Avant-propos de son Précis de fiscalité des entreprises pour exprimer la complexité et la pluridisciplinarité des connaissances liées au prélèvement fiscal. COZIAN (Maurice), *Précis de fiscalité des entreprises,* Litec, 32 ème édit., 2010.
[735] HECKLY (Christophe), *La politique fiscale dans les pays industrialisés*, Dunod, 1999.
[736] CLAVERANNE (Benoit), *La zone franc, Au-delà de la monnaie*, Economica, 2005
[737] Etude MEYONG ABATH (Roger Athanase), *L'harmonisation fiscale dans la communauté Economique de l'Afrique centrale,* Mémoire Master II « Administration fiscale, Université Paris Dauphine, 2006.

482 Le cadre institutionnel mis en place pour les décisions supranationales en matière fiscale repose sur plusieurs piliers en zone CEMAC. Suivant le traité instituant la Communauté, la fixation des grandes orientations politiques ressortit de la compétence des Chefs d'Etats dont les décisions sont prises par voie de consensus. Ce mode de prise de décisions est aussi exigé pour les réunions du Conseil des ministres en vertu de l'article 65 de la Convention régissant l'Union Economique de l'Afrique Centrale (UEAC). Toutefois, en l'absence de consensus, chaque Etat membre peut demander que la question soit ajournée mais lors de cette deuxième réunion, le vote ne peut être reporté qu'à la majorité des voix. Il est précisé que le Conseil des ministres se détermine suivant la majorité simple, la majorité qualifiée ou à l'unanimité en fonction des matières soumises à sa délibération. C'est la majorité qualifiée qui s'applique en matière budgétaire et fiscale. Et comme le souligne fort à propos M. EBONGUE MAKOLLE, « le système majoritaire qui est le mécanisme de décision par excellence des organisations supranationales et certainement le moins respectueux des intérêts individuels des Etats, tel qu'appliqué en zone CEMAC, n'intègre pas une pondération (suivant un critère démographique, politique ou économique) comme cela se fait au sein du Conseil des ministres de l'Union européenne »[738].

483 Le mode opératoire concernant la prise de décision manque encore de lisibilité, vacillant entre des consensus faibles et la pratique d'une option majoritaire parfois insatisfaisante pour certains membres. La commission étant dépourvue de compétence en matière fiscale[739], ce pouvoir reste dévolu au Conseil des ministres ainsi qu'à la Conférence des Chefs d'Etats, instances fortement politisées et dont les réunions ne se tiennent pas de manière vraiment fréquente[740] pour assurer une dynamique vivante de construction d'un idéal fiscal communautaire à l'instar du modèle inspirateur européen[741].

484 Par ailleurs, si les normes fiscales supranationales sont appliquées sous le contrôle des juridictions internes des Etats membres, le verrou supplémentaire que constitue la Cour de justice de la CEMAC semble demeurer le parent pauvre de cette armature institutionnelle par

[738] EBONGUE MAKOLLE (Fred), Mémoire précité, p.50-53.
[739] Ainsi la Commission européenne joue un rôle majeur sur le plan des orientations fiscales de la communauté. En effet, le titre VII du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne qui « détermine les règles communes de concurrence, la fiscalité et le rapprochement des législations » implique la soumission des droits nationaux au droit de l'Union européenne. Il prohibe les aides d'Etat sous forme fiscale que la Commission européenne n'a pas déclarées compatibles avec les exigences du marché intérieur. Lire en ce sens MAITROT DE LA MOTTE (Alexandre*), Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 2012
[740] On constate qu'il n'y a de programmation véritable du rythme et de la fréquence annuelle des réunions entre les ministres de la CEMAC en Conseil
[741] V. ZILLER Jean (Sous la dir.), *L'Union européenne*, Edition Traité de Lisbonne, La documentation française, 2008.

les insuffisances notoires de la mission régalienne de régulation juridique. La Cour a été mise en place le 14 décembre 2000, mais elle ne semble pas faire montre d'un activisme prétorien dans le domaine de régulation des politiques fiscales au sein des Etats membres[742] : pas d'exceptions préjudicielles émanant des juridictions nationales, peu d'avis et d'arrêts, peu d'interprétations des normes communautaires encore moins des recours en appréciations de la légalité des textes[743].

B. Un système juridique complexe : la difficile appropriation par l'Etat de la politique fiscale commune

485 Une politique fiscale commune n'est véritablement envisageable que dans la mesure où elle est véhiculée par des règles de droit lisibles, intelligibles et accessibles. L'appropriation des règles de droit supranational par l'Etat camerounais est problématique en raison de la complexité du système juridique construit autour des organisations telles que la CEMAC[744], la COBAC[745], l'OHADA[746] et la CIMA[747], l'OAPI[748], la CIPRES[749], la CEEAC[750]. En effet, au plan purement communautaire, la pyramide des règles de droit qui véhiculent les orientations de politique fiscale en zone CEMAC se caractérise par sa complexité. Celle-ci est accentuée par la présence d'autres systèmes de droits supranationaux relevant de secteurs particuliers.

1. Les complexités du droit supranational communautaire CEMAC

486 La production normative dérivée de la CEMAC est issue du droit supranational primaire constitué par l'Additif au traité de cette organisation relatif à son système institutionnel et juridique. La nomenclature de textes de droit qui en ressort est constituée par :

-des actes additionnels qui ressortissent de la compétence des Chefs d'Etats qui se prononcent par voie de consensus. Ces actes sont annexés au Traité de la CEMAC et complètent celui-ci

[742] Voir l'action de son homologue européen qui contribue à partir de Luxembourg à la construction du droit fiscal européen. V. CJCE, Gde Ch., 13 décembre 2005, Marks & Spencer plc c/ David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), aff. C-446/03, Rec. I-10837. Karpenschif (Michaêl), NOURISSAT (Cyril), *Les grands arrêts de la jurisprudence de l'Union Européenne*, PUF, Thémis droit, 2010, p. 333 et s.
[743]MONGO ANTCHOUIN (Jean), *Les règles de procédures devant la Chambre judiciaire de la Cour de justice de la CEMAC,* in *Sensibilisation au droit communautaire de la CEMAC*, Actes du séminaire sous-régional, Douala-Cameroun 16-20 décembre 2002, GIRAF, 2003, pp.39-41.
[744] Communauté économique et monétaire des Etats de l'Afrique centrale.
[745] Commission bancaire de l'Afrique centrale.
[746] Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires.
[747] Conférence interafricaine des marchés d'assurances.
[748] Organisation africaine de la propriété intellectuelle.
[749] Conférence interafricaine de la prévoyance sociale.
[750] Communauté économique des Etats de l'Afrique centrale

sans le modifier. Leur respect s'impose aux institutions de la Communauté ainsi qu'aux Etats membres[751].

-des règlements du Conseil des ministres qui sont obligatoires dans tous leurs éléments et directement applicables dans tous les Etats membres et les règlements-cadres qui sont directement applicables que pour certains de leurs éléments. Les règlements d'application sont pris par le Secrétaire exécutif de la CEMAC et le Gouverneur de la BEAC. Sur le plan fiscal, l'avenir de la politique d'incitation à l'investissement a été dressé par voie de règlement pour marquer cette option forte des Etats membres[752].

-Les décisions comme en droit communautaire européen sont obligatoires dans leurs éléments pour les destinataires qu'elles désignent. En CEMAC, elles sont prises par le Conseil des ministres, le Secrétaire exécutif et le Gouverneur de la BEAC ;

-les recommandations et avis ne lient pas les Etats, car ils ne disposent pas de force contraignante, mais peuvent constituer des instruments efficaces de rapprochement et d'harmonisation des positions dans la perspective du rapprochement des politiques[753] ou de l'interprétation des dispositions nationales à l'effet d'appliquer ou de compléter le droit communautaire. En matière de politique fiscale, il faudrait relever la déficience du système communautaire en ce qui concerne la production des avis et recommandations qui aurait éclairé les instances nationales sur la signification, la lettre, l'esprit voire la portée de certaines dispositions relatives au prélèvement de l'impôt.

487 La catégorie normative la plus significative dans le domaine de la politique fiscale en zone CEMAC est la directive qui, inspirée du dispositif en vigueur dans l'Union européenne, relève de la compétence du Conseil des ministres et lie tout Etat membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales leur compétence en qui concerne la forme et les moyens. Il faut reconnaître que l'ensemble des acquis en matière

[751] Ces actes additionnels sont qualifiés d'actes dérivés ambiguës par MM EBONGUE MAKOLLE car dit-il : « ils complètent, dans une approche supranationale, un traité qui a lui-même été adopté suivant une procédure internationale comportant une phase de ratification. Impactant directement le Traité qu'ils enrichissent, le risque n'et pas complètement spéculatif de voir les actes additionnels modifier le Traité, même à la marge. Ce qui représente l'inconvénient de mettre hors jeu les Parlements des Etats, puisque les actes additionnels ne sont pas soumis à la procédure de ratification. C'est d'ailleurs la raison qui justifie que ce type d'acte relève du droit dérivé » Mémoire précité. p. 65.

[752] Règlement N°17-99-CEMAC-20 –CM-03 du 17 décembre 1999 portant Charte des investissements de la CEMAC.

[753] C'est le cas de la Décision N°05/98UDEAC-556-CD-61 du 21 juillet 1998 relative à une étude de l'harmonisation de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) en UDEAC ;

d'harmonisation fiscale a été bâti beaucoup plus par voie de directives édictées par la CEMAC[754]. Pourtant, comme le souligne bien MM EBONGUE MAKOLLE pour le déplorer, la directive, telle qu'elle se conçoit dans le droit de la CEMAC, se distingue de la directive en droit communautaire européen sur le défaut d'imposition de délai pour la transposition, ceci donnant beaucoup de marges de manœuvre aux autorités nationales[755]. En effet, l'absence de délai de transposition amènerait les Etats à pouvoir différer indéfiniment l'application d'une législation communautaire nouvelle.

487 Dans le même esprit, il n'existe pas de recours en manquement qui permet à l'institution communautaire de s'assurer de la saine application du droit communautaire par les Etats membres. Ces insuffisances constituent des handicaps sérieux pour le processus d'harmonisation des politiques fiscales voulu par les opérateurs économiques, la société civile et les pouvoirs publics des Etats.

488 Par ailleurs, à la différence des règlements pour lesquels l'effet direct joue pleinement, les directives, qui pourtant traitent de l'essentiel des questions de politique fiscale, ne sont pas considérées comme emportant un effet direct, dans la mesure où elles appellent des actes complémentaires d'exécution des Etats. Ni la doctrine de communauté, ni la jurisprudence de la Cour Communautaire ne font montre d'initiative ou d'audace pour rectifier cette faiblesse du dispositif CEMAC qui sous d'autres cieux est battue en brèche par la voie prétorienne. En effet, la Cour de Justice de l'Union européenne estime que la mauvaise transposition ou l'absence de transposition d'une directive communautaire peut l'amener à reconnaître un effet direct à cette directive afin que les bénéficiaires de la réglementation ne pâtissent pas de la défaillance de l'Etat[756].

489 L'armature normative de la CEMAC apparaît comme une construction complexe pour les Etats membres dans la cadre de leur processus d'harmonisation fiscale. Les observateurs s'accordent à envisager une actualisation des textes communautaires ainsi que leur diffusion et

[754]-Directive N°1/99/CEMAC-028-CM-03 du 19 Décembre 1999 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) et du Droit d'Accises ;

-Directive N°02/01/UEAC-050-CM-06 du 03 Août 2001 portant révision de l'acte 3/72-153-UDEAC du 22 Décembre 1972 instituant l'impôt sur les sociétés

-Directive N°01/04-UEAC-177 U-CM-12 du 30 Juillet 2004 portant révision de l'Acte N°3/77-UDEAC-177 instituant l'impôt unique sur le revenu des personnes physiques ;

[755] V. EBONGUE MAKOLLE (Fred), Mémoire, précité,.
[756] CJCE, 20 septembre 1998, *Oberkreisdirektor des Kreises Borken c/Moormann,* aff. 190/87, Rec. 4689.

vulgarisation[757]. Cette complexité se fait complication avec la juxtaposition des autres systèmes de droits supranationaux spéciaux que sont la CIMA, l'OHADA[758].

2. Les interférences des autres systèmes droits supranationaux

490 Les autres pans du droit supranational spécial ne concernent pas directement la matière fiscale. Mais des disciplines comme celles des assurances, du droit des affaires et de la banque côtoient la fiscalité au point où une nécessaire coordination s'impose pour une régulation harmonieuse de l'activité économique. Les télescopages des systèmes de droit deviennent un facteur de complexité pour l'ordre juridique interne lorsque rentrent en ligne de compte les instruments de droit international[759]. En effet, depuis longtemps, la préoccupation majeure des internationalistes a été de résoudre le problème des rapports entre le droit international et le droit interne. Mais de plus en plus, le problème à résoudre est celui des rapports entre le droit international et le droit régional qui est aussi caractérisé par sa diversité.

491 Deux cas parmi d'autres ont marqué la période de crise qu'a passé le Cameroun et méritent d'être relevés au plan du droit régional. Le télescopage normatif entre fiscalité et assurance en matière de provisions d'une part, les divergences de position entre la fiscalité et la réglementation bancaire en matière de réévaluation des actifs d'autre part.

492 De fait, la législation supranationale en matière d'assurance[760] impose aux compagnies d'assurance, en sus des provisions de droit commun prévues par le Code général des impôts, l'obligation de constituer des provisions techniques, en garantie des primes versées par les souscripteurs. Par provisions techniques des compagnies d'assurances, il faut entendre des sommes qui doivent obligatoirement être inscrites au passif du bilan des sociétés d'assurance, en vue de garantir le règlement des engagements souscrits à l'égard des assurés[761].

---

[757] C'est du moins une des orientations sorties du Comité Inter-Etats réuni à Malabo en République de Guinée Equatoriale les 23, 24 et 25 Juin 2005 aux fins de préparer les assises de la conférence extraordinaire des Chefs d'Etats, conformément au traité de la CEMAC.

[758] LEVOA AWONA (Serge-Patrick), *Réflexions sur l'article 10 du Traité de l'OHADA*, Juridis périodique, N°84, Octobre-Novembre-Décembre 2010, pp.151-166.

[759] V. DUBOUIS (Louis), *Les rapports du droit régional et du droit universel,* SFDI, Colloque de Bordeaux, *Régionalisme eu universalisme dans le droit international contemporain*, Pédone, 1977, pp.263-287.

[760]Le Code CIMA (Conférence interafricaine des marchés d'assurance) est un Traité signé à Yaoundé (Cameroun) en juillet 1992 et entré en vigueur en février 1995.

[761]Les provisions inscrites au bilan doivent correspondre aux charges à prévoir pour faire face à la sinistralité non encore déclarée mais prévisible des contrats en cours : par exemple, dans le cas d'un sinistre automobile déjà survenu mais non encore déclaré à la clôture de l'exercice, il s'agit des sommes qui seront probablement versées aux bénéficiaires. Elles doivent aussi correspondre à une anticipation des prestations futures auxquelles l'assureur devra faire face lorsqu'un engagement prendra effet : par exemple, l'anticipation des rentes futures dans le cas

493 Le volume impressionnant de ces provisions au regard du chiffre d'affaires a entrainé le rejet par les services de contrôle notamment les provisions pour sinistres tardifs et les provisions pour sinistres à payer. Pour les services fiscaux et s'agissant des provisions pour sinistres tardifs, « les vérificateurs ont eu du mal à se familiariser avec l'idée suivant laquelle les compagnies se doivent d'évaluer de manière approximative à la clôture de l'exercice les sinistres survenus pendant l'année, inconnus à date, mais qui seront certainement déclarés au courant de l'exercice suivant. Pourtant, un volant non négligeable de sinistres n'est déclaré qu'après la clôture de l'exercice du fait des difficultés de communication liées au maillage territorial des compagnies ou dans certains cas, de l'état physique de l'assuré après de sinistre (hospitalisation, décès, etc.) ». Les services se posaient la question de savoir comment une compagnie peut-elle constituer une provision pour un sinistre pour lequel elle essaie d'établir, avec force preuves, qu'elle n'a aucune responsabilité ou que le réclamant ne dispose d'aucune couverture.

494 A l'examen et face aux interminables procédures contentieuses qui en résultaient, le législateur camerounais a finalement pris position dans la loi de finances pour l'exercice 2009 en précisant dans le Code général des impôts que les provisions techniques sont constituées selon les règles précisées aux articles 334-2 et suivants du Code CIMA. Il s'agit là d'un arrimage de la législation fiscale aux normes spécialisées de l'activité d'assurance édictées au plan supranational.

495 Sur tout un autre plan et dans le cadre des mesures de politique fiscale visant à accompagner l'investissement après l'atteinte du point d'achèvement de l'initiative PPTE, les pouvoirs publics camerounais ont, à travers la loi de finances pour l'exercice 2010, institué la réévaluation légale des immobilisations afin de permettre aux entreprises de présenter des bilans qui reflètent la réalité économique et présentent une image fidèle des comptes par rapport aux effets de l'inflation[762]. Réaménagé dans certaines de ses dispositions à la faveur de la loi de finances pour l'exercice 2011, ce dispositif qui se veut un outil d'incitation à l'investissement, a davantage vocation à améliorer l'information financière des entreprises dans l'optique du renforcement de leur capacité d'emprunt[763]. Bien menée, la réévaluation

---

d'un contrat de retraite. Source Division de la Législation, du Contentieux et des relations fiscales internationales Direction générale des impôts, Ministère des Finances, Yaoundé, 2011.

[762] Article 5 (1) de la loi de finances pour l'exercice 2011 précise qu'il « est institué un régime de réévaluation légale des immobilisations corporelles et incorporelles, amortissables et non amortissables ».

[763]Les modalités d'application de cette réévaluation sont précisées par le décret n°2011/0975/PM du 04 avril 2011 tandis que la circulaire. N° 002 /MINFI/DGI/LC/L DU 31 Janvier 2012 en précise les modalités d'application et apporte des précisions utiles à la mise en œuvre efficace de ce dispositif : le champ d'application de la réévaluation, les

légale des immobilisations permettrait de reconstituer les capitaux propres et d'améliorer la tenue des ratios prudentiels pour ce qui est des établissements de crédit.

496 Ce dispositif d'incitation ainsi monté s'est pourtant heurté aux règles supranationales édictées par la COBAC en matière de comptabilisation. En effet, le plan comptable des Etablissements de crédit préconise la reprise au compte de résultats de la fraction de l'écart de réévaluation relative aux immobilisations amortissables en compensation de la majoration des dotations aux amortissements calculées sur les valeurs réévaluées[764]. Par contre le législateur fiscal camerounais prescrit plutôt l'incorporation au capital social de la totalité de l'écart de réévaluation indépendamment des dispositions légales en vigueur ou des conventions ou normes particulières.

497 On assiste à un véritable choc de législations qui appelle la recherche permanente de compromis. Les Etats africains devront comprendre la nécessité de maîtriser le processus des interdépendances entre les économies nationales sur l'ensemble du globe ainsi que la mise en œuvre de moyens juridiques adéquats par ces Etats pour s'arrimer harmonieusement à la mondialisation[765]. Il s'agit de trouver les voies et moyens d'articuler au mieux les mouvements d'harmonisation ou d'uniformisation du droit au plan international. C'est ainsi que certains auteurs proposent la création d'un observatoire de l'application des droits OHADA et CEMAC chargé de faire l'inventaire des difficultés nées de leur application et de proposer aux législateurs communautaires les solutions tendant à y remédier. De même il serait indiqué d'établir une coopération institutionnelle entre les organes de l'OHADA et de la CEMAC en vue de coordonner leur politique normative pour éliminer les éventuelles divergences ou les doubles emplois[766].

---

modalités de sa mise en œuvre, le traitement de l'écart de réévaluation, ainsi que les obligations déclaratives et le régime de sanctions applicables.

[764] BROU SAOURE (Gaston), *Migrations des systèmes comptables existants vers l'OHADA*, in *sensibilisation au droit communautaire de la CEMAC,* Actes du séminaires sous-régional, Douala-Cameroun, 16-20 décembre 2002, GIRAF, 2003, pp.81-86.
[765] V. DELMAS-MARTY (Mireille), *Critique de l'intégration normative*, PUF, Coll. Les voies du droit, 2004.
[766] V. TATY (Georges), *Les conflits de compétence entre les Cours de Justice de la CEMAC et de l'OHADA*, in *Sensibilisation au droit communautaire de la CEMAC*, Actes du séminaire sous-régional, Douala-Cameroun, 16-20 décembre 2002, GIRAF, 2003.

II. Des obstacles socioéconomiques à la cohésion de la politique fiscale

498 Malgré la dynamisation contemporaine du fait communautaire notamment avec l'essor du modèle européen[767], l'Etat demeure le centre d'impulsion en matière de politique fiscale notamment en ce qui concerne les prélèvements directs auxquels sont soumis les contribuables. Les concessions faites sur le plan de la fiscalité harmonisée relèvent d'un accord de volonté qui dépend très souvent de l'intérêt que les Etats ont à voir une partie substantielle de leur souveraineté transférée vers un ensemble plus étendu et porteur de perspectives socioéconomiques plus heureuses. Après plusieurs années d'expérimentation de la mécanique communautaire en zone CEMAC, ce durant une période de crise vécue depuis le milieu des années 1980, les Etats membres en général et le Cameroun sont en voie de réorientation des assises de leur politique fiscale notamment dans le cadre de son volet communautaire.

A. Des pesanteurs socio-économiques à la réalisation d'une politique fiscale commune

499 Comme le soulignait déjà Maurice LAURE en son temps, la politique fiscale vise à déterminer les caractéristiques générales de l'impôt en fonction des données économiques et psychologiques[768]. Cette perception du phénomène fiscal reste d'actualité tant en ce qui concerne la politique fiscale vue sous l'angle national que sous ses aspects internationaux et particulièrement communautaires. La politique d'harmonisation fiscale demeure tributaire des obstacles socioéconomiques à sa pleine réalisation dans la sous-région CEMAC à laquelle appartient le Cameroun.

1. L'effet néfaste des pesanteurs d'ordre économique

500 La politique fiscale vise aussi à préserver un minimum de justice et d'équité dans le prélèvement. C'est ainsi que l'idéal serait que les impositions envisagées soient effectuées sur des matières similaires. Si cet idéal reste utopique au niveau national, il le demeure dans la sphère sous régionale caractérisée par des écarts de développement très importants.

[767] Les règles posées par les traité CE en matière fiscale, l'élaboration d'un droit fiscal dérivé par l'harmonisation des législations nationales menée par les autorités communautaires ainsi que la jurisprudence fiscale notamment dans le domaine du contentieux communautaire conduisent à constater l'émergence d'un droit fiscal communautaire. COMMUNIER (Jean-Michel), *Droit fiscal communautaire*, Bruylant, 2001, p. 12.
[768] LAURE (Maurice), *Traité de politique fiscale, Paris,* PUF, 1956, p. 5.

501 Le premier constat qui vient à l'esprit de tout observateur de la scène économique en zone CEMAC est celui des inégalités entre les différents Etats membres[769]. La dynamique communautaire est tirée par le poids économique d'un pays. En effet, « le Cameroun crée plus de 40% des richesses. Avec le Gabon (22%), le Congo (13,4), c'est plus de trois quarts du PIB régional qui est produit par ces trois pays. La plus forte contribution relative est néanmoins celle de la Guinée Equatoriale qui contribue à 10% du PIB avec moins de 1,5% de la population. Le Tchad et la République centrafricaine qui couvre pourtant presque les deux tiers des terres et représentent plus d'un habitant sur trois, ne créent qu'un peu plus du huitième des richesses »[770]. Ces disparités sur le poids économique et démographique se traduisent aussi sur le plan de la stratégie économique des Etats membres.

502 En effet, les stratégies de développement souverainistes mises en œuvre depuis la période des indépendances n'ont pas prospéré. En effet, ces approches individualistes de la stratégie économique ont connu des résultats plutôt néfastes pour les Etats membres de l'UDEAC puis de la CEMAC. A ces résultats économiques médiocres est arrivée une crise sans précédent, renforçant les stratégies nationales au détriment des approches communautaires, à même d'apporter des solutions groupées comme cela se passe dans d'autres zones d'intégration comme l'Union européenne. En plus on observe, une absence d'articulation réelle entre le processus d'intégration en CEMAC avec les autres initiatives multilatérales en Afrique dans une perspective d'intégration à grande échelle. Cette dispersion contreproductive qui rentre dans le cadre des « pratiques éclatées » aux « effets anesthésiants » selon M. Yves Alexandre CHOUALA ne favorise pas la maturation d'une politique fiscale cohérente au plan supranational[771].

503 Par ailleurs, outre les insuffisances infrastructurelles qui minent les velléités d'intégration au quotidien, les économies de la sous-région CEMAC se caractérisent par leur forte extraversion qui les rend vulnérables à toutes formes de chocs extérieurs imprévisibles

---

[769] V. NKOA (François Colin), *Le leadership économique du Cameroun en zone CEMAC : obstacle ou atout à l'intégration régionale ?*, in Enjeux, N°22, Janvier-Mars, 2005.

[770] CLAVERANNE (Benoît), *La zone franc, Au-delà de la monnaie*…, Economica, Paris, 2005, p. 83

[771] Pour cet universitaire, le régionalisme en Afrique centrale est, en dépit de la forte mobilisation sociopolitique qu'il suscite, une réalité amorphe, faiblement ancrée et toujours remis en cause par les logiques et les pratiques souverainistes et égoïstes des Etats. C'est donc dire que les organisations internationales régionales qui le portent sont elles aussi fragiles et faibles quant à leur capacité à orienter, structurer voire réguler les comportements des Etats. A régionalisme mou, correspondent des organisations régionales lâches et donc un multilatéralisme désarticulé. CHOUALA (Yves Alexandre), « *Les multilatéralisme en Afrique centrale : l'intégration régionale à l'épreuve de la pluralité des communautés économiques régionales* », in Revue camerounaise d'études internationales (RCEI), N°003, 2ème semestre 2010, p.53.

(détérioration des termes de l'échange, fluctuations des cours des matières premières, crises financières en Occident…).

504 Enfin, ces économies se traduisent par une faible diversification qui ne leur garantit pas la capacité d'adaptation nécessaire à un arrimage aux contrecoups de la mondialisation libérale. Très souvent, ce sont des économies spécialisées, structurées autour de la manne pétrolière qui reste une richesse périssable à terme. C'est le cas de la Guinée Equatoriale, du Gabon et du Congo dont plus de la moitié du PIB repose sur l'exploitation du pétrole brut.

505 Toutes ces disparités économiques ne favorisent pas l'éclosion d'un cadre d'harmonisation fiscale qui peut être considéré comme un préalable à la mise en place d'un marché commun, prémisse d'une intégration économique performante. Ces écarts, au plan économique, sont aggravés par des divergences de perception sociologique de la politique d'harmonisation fiscale.

2. Les pesanteurs d'ordre sociologique de la politique d'harmonisation fiscale

506 Le processus d'intégration reste défectueux en zone CEMAC malgré certaines avancées au plan fiscal[772] et la longue expérience commune de la monnaie unique, le franc CFA[773]. La perception qu'ont les populations des Etats membres de la dynamique d'intégration suscite des appréhensions et des interrogations sur la détermination des acteurs à mûrir le processus d'harmonisation des politiques fiscales. Une reprise en main des objectifs communautaires semble s'imposer pour donner à nouveau du sens à la politique d'harmonisation et de rapprochement des législations fiscales[774].

507 Les égoïsmes nationaux[775] font émettre des doutes sérieux sur les éventuels gains à l'intégration sous-régionale. Ce sentiment est davantage perçu au sein des populations appartenant à des pays connaissant des périodes de croissance économique et qui voient en toute tentative d'action communautaire, une perspective de partage inégal ou en pure perte des

[772] Voir supra Partie II Titre I chapitre I en ce qui concerne les avancées de l'harmonisation au plan de la fiscalité indirecte.
[773] Le franc CFA est crée au sortir de la guerre le 26 décembre 1945 par un décret du Président du gouvernement provisoire qui dispose que « ces monnaies constituent le groupe des francs des colonies françaises d'Afrique : franc CFA ».
[774] Dans le contexte européen, les stratèges ont vite compris que la réalisation du marché commun impose d'éliminer notamment les éléments d'ordre fiscal de nature à distordre la concurrence. L'histoire de l'harmonisation fiscale européenne fait ressortir des réflexions à l'instar du RAPPORT TINBERGEN (1953), le RAPPORT NEUMARK (1966), *Le Programme d'action fiscale du 08 février 1967*, le RAPPORT WERNER (1972), le RAPPORT BURKE (1980) et *le livre blanc sur l'achèvement du marché intérieur* (1985).
[775] V. PRISO-ESSAWE (Samuel-Jacques), *L'intégration économique en Afrique centrale est-elle otage des querelles de leadership ?,* In Enjeux, N°22 Janvier-Mars 2005.

fruits d'une telle initiative. Aussi se pose-t-il le problème d'une approche compensatoire qui suppose, comme le précise M CLAVERANNE, qu'en matière d'intégration, « l'équilibre entre les contributions à la solidarité régionale et le bénéfice de celles-ci soit perçu comme juste collectivement et dans chaque pays. Or, cette solidarité peut être parfois considérée comme un abus par les pays les plus riches »[776].

508 Par ailleurs, des querelles stériles de leadership ont contribué à vicier les processus d'intégration, voire les initiatives d'harmonisation fiscale les accompagnant. C'est ainsi qu'en zone CEMAC, le couple Cameroun-Gabon, qui aurait dû comme par le passé servir de locomotive de l'intégration[777] à l'instar du couple Allemagne-France au sein de l'Union européenne, s'est empêtré dans des murs d'incompréhension, qui ont pollué le climat en CEMAC. Ainsi pour favoriser la constitution d'une épargne destinée au financement à long terme des entreprises, la CEMAC a institué le règlement N°14/07-UDEAC-175-CM-15 portant régime fiscal spécifique applicable aux opérations cotées à la bourse des valeurs mobilières de l'Afrique Centrale (BVMAC)[778]. Mais à peine fallait-il choisir le lieu d'implantation du siège social de cette place boursière communautaire que des divergences se sont faites sentir entre les deux leaders d'Afrique centrale que sont le Cameroun et le Gabon. La profondeur de ces divergences de vues a eu pour conséquence la création d'une place boursière à Douala [779]après le choix de Libreville comme siège de la bourse communautaire.

509 En dehors des querelles stériles de leadership régional, l'autre obstacle à la bonne conduite des opérations d'intégration est assurément la prégnance de la « mal administration »[780] au sein des institutions de la CEMAC. Les comportements déviants présumés au sein de la Communauté ne sont pas de nature à favoriser un climat de travail

---

[776] CLAVERANNE (Benoît), op.cit. p.62.

[777]Pour des développements pertinents sur l'attelage historique Cameroun-Gabon dans le domaine de la politique internationale, AWOUMOU (Come Damien Georges) : *Le couple Cameroun-Gabon au sein de la CEMAC,* édition l'harmattan, 2008.

[778] Ce régime particulier prévoit :
-en son article 7 Un taux de 10% de la retenue à la source sur les dividendes, intérêts des obligations à moins de cinq ans ;
-en son article 8, un taux d'IS de 20% pendant trois ans pour les augmentations de captal représentant au moins 20% du capital social, un taux de 25% pendant trois ans pour les cessions d'actions représentant au moins 20% du capital social,
-en deçà du seuil de 20% du capital social, le taux d'IS se situe à 28% pendant trois ans à partir de la date d'admission.

[779] La Douala Stock Exchange a été crée en contre poids de la BVMAC située à Libreville au Gabon.

[780] C'est l'ensemble des dysfonctionnements qui caractérisent l'administration fiscale camerounaise en termes de lourdeurs, de bureaucratisme, de laxisme. V. TOGOLO (Odile), *Administration fiscale et ressources humaines en Afrique subsaharienne : le cas du Cameroun*, Thèse Université de Paris X Nanterre, Juillet 1996.

serein et prompt à une meilleure conduite des processus d'intégration déjà minés par le déficit d'enthousiasme des populations, ainsi que le peu de détermination des parties prenantes au niveau des instances décisionnelles nationales[781].

510 En somme, les insuffisances socioéconomiques identifiées en Afrique centrale, ne constituent pas un terrain fertile à l'œuvre de construction d'une politique fiscale communautaire cohérence et ambitieuse. D'où l'impérieuse nécessité d'une réorientation axée sur le repositionnement de la norme fiscale communautaire et la mise en place des mécanismes de contrôle propices à la régulation du système fiscal à l'échelle sous-régionale.

B. La conduite de la politique fiscale commune : l'urgence d'une réorientation

511 La politique fiscale camerounaise, dans ses aspects internationaux et notamment communautaires, reste une construction inachevée malgré les acquis qui suscitent l'admiration des autres zones de regroupement[782]. Cette construction ne pourra arriver à maturation qu'à travers un repositionnement du projet communautaire dans les esprits et une activation de la fonction de contrôle pour une meilleure régulation d'un processus d'intégration prenant en compte comme priorité stratégique, les questions fiscales.

1. Un nouveau bornage du projet communautaire en amont

512 L'efficacité des mesures de politique fiscale adoptées au niveau de la CEMAC dépend largement de la perception qu'ont les peuples des Etats membres de cette organisation. Le premier défi à relever est celui consistant à braver les réticences au projet communautaire de manière générale, de sorte que celui-ci fasse l'objet d'une véritable appropriation par les parties prenantes. D'une part, il s'agit de renforcer les mécanismes habituels d'équilibre visant à assurer par voie de rotation une répartition équitable des responsabilités selon les nationalités au sein des institutions communautaires ainsi que les pays membres abritant leurs sièges. D'autre part, œuvrer à la compensation économique par des dispositifs de solidarité parallèlement à la mise en place du tarif extérieur commun et réparer ainsi les manques à gagner en termes de droits de douane pour les pays enclavés comme le Tchad et la République Centrafricaine. Le travail à faire par les Etats serait celui de l'inculcation de « l'esprit

[781] Dans la décennie 2000, la CEMAC a été au cœur de deux scandales : l'un lié à un problème de détournements de fonds au bureau extérieur de la BEAC à Paris, l'autre concernant des indélicatesses au sein de la Commission basé à Bangui (République Centrafricaine).

[782] La fiscalité de porte, la TVA et les droits d'accises, l'IRPP et l'IS sont aujourd'hui des domaines de la fiscalité régis à l'échelle communautaire. Pour une étude approfondie de la politique fiscale commune en Afrique centrale lire MEYONG ABATH (Roger Athanase), *L'harmonisation fiscale et douanière en zone CEMAC*, Editions universitaires européennes, 2011.

communautaire » aux masses populaires et aux élites afin que la dynamique d'intégration puisse s'enraciner durablement et irriguer l'ensemble des faisceaux conducteurs de l'action publique à l'intérieur de chaque Etat membre. L'exemple du franc CFA est là pour démontrer que des aspects stratégiques de la politique économique peuvent faire l'objet d'une démarche commune lorsque les Etats de la sous-région sont habités par un certain volontarisme dans la mise en œuvre de projets importants à l'instar de la construction d'un système fiscal efficace et équitable.

513 L'autre chantier objectif est celui du développement des instances de direction et de coordination du projet communautaire. A cet effet, la politisation extrême issue du modèle intergouvernemental utilisé depuis la période UDEAC et reconduit dans la gouvernance de la CEMAC, semble arrivée à essoufflement et paraît comme une source d'inertie et d'inefficacité. Un passage s'impose au plan institutionnel, de la logique intergouvernementale vers une logique supranationale[783] qui verrait la Commission bardée de pouvoirs réels de négociations, de décisions ainsi que de contrôle en matière de politique communautaire en général et de politique fiscales en particulier. En effet, la démarche communautaire est irréversible au regard des enjeux économiques qui se situe hors de limites des territoires nationaux. Comme le dit M. AVOM, « quels que soient la stratégie et le rythme choisis, l'intégration est devenue un impératif. Les contraintes de la nouvelle configuration de l'économie mondiale le commandent »[784]. Si telle est l'option des Etats membres, il conviendrait de doter cette dynamique de garanties de contrôle en aval qui verraient toutes actions menées soumis à évaluation. En effet, l'action publique contemporaine se veut entourée de mécanismes efficaces de contrôle aux fins de s'assurer de son efficacité[785].

2. L'indispensable activation de la fonction de contrôle en aval, gage de cohérence entre les ordres juridiques

514 La fonction de contrôle est aujourd'hui un des leviers essentiels de gouvernance publique et l'harmonisation fiscale à l'échelle communautaire ne saurait échapper à la loi des standards en la matière. La réflexion de base serait celle de la mise en place d'un système de

[783] Comme le révèle si bien MM MEYONG ABATH, Le passage du Secrétariat Exécutif à la Commission s'accompagne régulièrement d'une véritable volonté politique des Etats membres de déléguer une partie de leurs prérogatives et souveraineté à cette commission communautaire et donc de lui donner les pouvoirs dont elle aurait besoin pour accomplir ses missions. Op. cit. p.491.
[784] AVOM (Désiré), *Le traité de la CEMAC : nouveau départ pour le processus d'intégration économique en Afrique centrale* ? in RJPIC, Mars 1999, pp.158-179.
[785] WEISS (Jean-Pierre), *La division par zéro,* Essai de gestion et management publics, Groupe revue fiduciaire, Coll : Réforme de l'Etat, 2009, pp. 348 et s.

contrôle a priori qui verrait les mesures fiscales projetées faire l'objet d'une étude d'impact à l'effet d'évaluer ex ante, les incidences juridique, politique, économique et financière des dispositifs à soumettre à la juridiction des Etats membres de la CEMAC. Cette évaluation préalable aura l'avantage de préparer les Etats à la décision, tout en anticipant sur les éventuelles déconvenues et envisager des mesures correctives[786].

515 L'autre approche au titre du contrôle relève du suivi-évaluation qui est une sorte de contrôle permanent devant permettre aux instances dirigeantes de la CEMAC de s'assurer de la bonne exécution des normes édictées par les Etats et les personnes concernées[787]. A ce titre, un dispositif de contrôle de gestion pourrait bien être introduit au sein de la Commission qui ferait des rapports périodiques, des comptes rendus d'étapes et constaterait des écarts de réalisations sujets à analyses et préconisations rectificatives en ce qui concerne les mesures de politiques fiscales. La systématisation de l'audit serait aussi une pratique porteuse de garanties pour une efficacité des mesures prises et appliquées au sein des Etats.

516 Par ailleurs, il convient de songer à l'introduction d'une culture de l'évaluation au sein des instances communautaires CEMAC. Dans ce domaine, l'exemple est donné par la structure communautaire qu'est l'UEMOA[788]. En l'effet, le Conseil des ministres de cette organisation à mis en place un système d'évaluation des politiques fiscales pour faire face aux contraintes liées aux pertes de ressources douanières consécutives à la création d'une union douanière dans la zone et la suppression des barrières douanières imposée par la libération du commerce international. M. OUEDRAGO Mahamadou Séni précise qu'à cet effet, « il a été créé d'une part, un dispositif institutionnel de suivi du programme de transition fiscale et adopté d'autre part, des critères et des indicateurs de transition fiscale au sein de l'UEMOA. C'est dire que dans le domaine fiscal, il est désormais imposé aux Etats membres des objectifs précis à réaliser qui feront l'objet d'évaluation »[789]. En ce sens et après plusieurs années d'application, des structures d'évaluation externes ou interne pourraient effectuer un travail d'appréciation visant la comparaison entre les objectifs de politique fiscale assignés aux Etats et les résultats atteints en termes d'efficacité, d'efficience et de pertinence. Dans cette perspective, M. ATEBA OMBALA évoque la mission d'encadrement de la Chambre des

[786] La pratique des études d'impact qui a fait ses preuves dans le domaine de la législation nationale, pourrait bien être utile en matière de production normative au niveau communautaire.
[787] V. MONS (Nathalie), EMIN (Jean-Claude), SANTANA (Philippe), *Le pilotage par les résultats, un défi pour demain, CNDP,* Profession cadre service public, 2009.
[788] Union économique et monétaire ouest africaine. C'est la principale organisation qui offre des conditions de comparaison fiables avec la CEMAC.
[789]OUEDRAGO (Mahamadou Séni), *L'institutionnalisation de l'évaluation des politiques fiscales dans l'espace UEMOA : espoirs et contraintes*, in Gestion & Finances publiques, N°7-Juillet 2012.

comptes communautaire qui se caractérise par l'appui qu'elle peut apporter à la CEMAC dans le cadre de la surveillance multilatérale des politiques budgétaires des Etats membres[790].

517 Au plan institutionnel, le contrôle juridictionnel doit retrouver ses lettres de noblesse pour la mise en œuvre des règlements et directives communautaires. A ce titre, la Cour de justice de la CEMAC devra faire montre de plus de pugnacité, de compétence, d'impartialité et d'indépendance même le mode de désignation actuelle laisse une place prépondérante au choix effectué par les gouvernements des Etats membres à travers la Conférence des Chefs d'Etats[791]. C'est le lieu pour revaloriser la fonction consultative au sein de la Cour de justice de la CEMAC ainsi que de la Chambre des comptes instituée en son sein[792]. Il apparaît aussi important de dynamiser l'appropriation par les juges nationaux[793] des instruments juridiques supranationaux et internationaux à travers la construction jurisprudentielle du droit[794], la formation des magistrats et la sensibilisation des justiciables pour l'invocation de règles relevant de l'ordre juridique international[795].

518 Par ailleurs, toute organisation démocratique dispose de mécanismes parlementaires susceptibles de contribuer de manière efficace au processus décisionnel. En zone CEMAC, le Parlement communautaire assure le contrôle démocratique des organes ; il représente l'ensemble des populations des Etats membres, et constitue un instrument d'intégration, de promotion de la démocratie, de l'Etat de droit, des libertés et droits fondamentaux[796]. La cohérence entre l'ordre juridique communautaire et la politique fiscale pilotée en interne dépend grandement de l'efficacité du Parlement ainsi que de l'effectivité de son action.

---

[790] ATEBA OMBALA op.cit. p.115.

[791] En effet, l'article 4 du Protocole additionnel relatif à la Cour de Justice de la CEMAC prévoit que les membres de la Cour sont élus par la Conférence des Chefs d'Etats pour un mandat de six ans renouvelable une fois. V. Les développements d'ATEBA OMBALA (Marc), *Le contrôle juridictionnel des comptes de la Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale,* Sopecam, 2007.

[792] L'article 2 de la Convention régissant la Cour de justice de la CEMAC précise : « la Cour de justice communautaire est chargé du contrôle juridictionnel des activités et de l'exécution des institutions de CEMAC ; A ce titre, elle est chargé :
-d'assurer le respect des dispositions des traités de la CEMAC et des conventions subséquents par les Etats membres, les institutions et les organes de la CEMAC ;
-de réaliser par ses décisions l'harmonisation des jurisprudences dans les matières relavant du domaine des traités, et contribuer par ses avis à celle des législations des Etats membres dans ces matières ».

[793]KENFACK (Jean), *Le juge camerounais à l'épreuve du droit communautaire et de l'intégration économique,* Juridis périodique, N°63, Juillet-Aout- Septembre 2005. Ce juriste internationaliste estime qu'il est urgent de faire du droit communautaire, non plus le droit ou la langue d'une technocratie opaque ou d'une classe savante, mais plutôt un discours pour les cadres moyens et pour les justiciables. p.64.

[794] EYIKE (Vieux), *Le droit international devant le juge camerounais : regards d'un magistrat,* in Juridis périodique, N°63, Juillet, Aout, Septembre 2005. pp. 100-106.

[795] Lire à ce sujet OLINGA (Alain Didier), *Réflexions sur le droit international, la hiérarchie des normes et l'office du juge au Cameroun,* Juridis périodique, N°63, Juillet-Aout- Septembre 2005, pp. 3-18.

[796] Article 12 du Traité révisé de la CEMAC régissant le Parlement communautaire.

519 L'activité de l'Etat en tant que titulaire de la compétence fiscale de droit ne se limite pas essentiellement à l'influence qu'exercent les poussées communautaires au plan des politiques ou de la production normative. Même s'il est vrai que la politique fiscale doit tenir compte de nouveaux espaces supranationaux que sont la CEMAC, l'OHADA et la CIMA, qui influencent à leur manière le pouvoir fiscal de l'Etat, il convient de prendre en compte la complexification de l'ordre international qui voit d'autres acteurs contribuer de manière significative à l'élaboration des stratégies relatives à la collecte de l'impôt. Au plan politique, la coopération avec d'autres Etats et certaines organisations internationales au plan économique place la problématique des prélèvements obligatoires au premier rang de priorités. Sur le plan normatif, le droit fiscal supranational est concurrencé par le droit international classique fait de conventions fiscales. Le pouvoir fiscal de l'Etat se soumet ainsi aux exigences nouvelles de la société internationale insufflées par l'économie mondialisée. Une fois de plus, la politique fiscale cesse d'être l'apanage de la seule volonté de l'Etat-nation empêtré dans des difficultés économiques et sociales non dépourvues de liens avec la complexité internationale ambiante[797]. Outre la nécessaire entrée en relations conventionnelles avec d'autres Etats et organisations internationales dans le but de prévenir ou régler des problèmes fiscaux de grande importance, le Cameroun subit les effets d'une société internationale bâtie au plan économique et financier par des standards de gouvernance qui impactent l'exercice de sa compétence fiscale.

[797] En raison des difficultés et contradictions dans l'ordre juridique interne des Etats, une abondante littérature a été consacrée à la problématique des relations entre le droit interne, le droit international et le droit communautaire. Cas du recueil d'études de BOULOUIS (Jean), *Droit communautaire et droit français*, Mémoire du droit, 1999.

CHAPITRE II

DES NORMES NATIONALES DE POLITIQUE FISCALE INSPIREES DES STANDARDS INTERNATIONAUX DE GOUVERNANCE

520 La politique fiscale camerounaise n'est pas essentiellement le produit de normes bâties à l'échelon supranational. Elle est aussi la résultante du commerce juridique mené par l'Etat du Cameroun en direction d'autres nations dans le cadre des activités économiques à caractère transnational. Outre les enjeux fiscaux liés aux relations bilatérales entre Etats souverains, des orientations de politique fiscale sont données en ce qui concerne, l'implication de plusieurs Etats dans le cadre du multilatéralisme économique. C'est convenir avec Réné Jean DUPUY, « qu'il s'agit désormais pour le droit des gens de répondre à des besoins de société ressentis à l'échelle régionale ou mondiale »[798]. C'est ainsi qu'en matière conventionnelle, deux modèles constituent les référents sur lesquels s'inspirent les acteurs à savoir celui des Nations unies pour lequel les pays sous-développés sont attachés et celui de l'OCDE dont les dispositions épousent davantage les intérêts des pays développés[799]. Le Cameroun n'est pas resté en marge du mouvement d'expansion conventionnelle même si sa fécondité en la matière reste peu fructueuse et la politique fiscale nationale s'est bel et bien déployée dans ce cadre empreint d'internationalité.

Section I Le droit conventionnel international : une source d'orientation du pouvoir fiscal de l'Etat

521 L'article 6 de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 prévoit que « tout Etat a la capacité de conclure des Traités »[800]. En vertu de la loi fondamentale camerounaise, les conventions régulièrement ratifiées revêtent en général une force supérieure à la loi. Il s'agit

[798] En page pages introductives des études offertes à Alain PLANTEY, ce Professeur honoraire au Collège de France estime que l'internationalisation du droit est un fait marquant de la fin du 20ème siècle et n'avait jamais donné lieu à une collection d'études grande ampleur. En effet, les diverses branches du droit subissent aujourd'hui l'impact et souvent l'emprise de l'international. Dans un monde resserré par l'essor prodigieux des communications et des échanges, l'interdépendance des nations ne permet à aucune de se croise encore aux âges westphaliens, lorsque régnait dans toute sa rigueur la séparation des ordres juridiques interne et international. Le développement des systèmes institutionnalisés, à compétences supra étatiques et supranationale, a puissamment poussé à une intégration qui se réalise aussi, dans l'ordre relationnel, par la multiplicité des conventions internationales et les rapports transnationaux.

[799] Les conventions fiscales sont des traités internationaux. La plus grande partie d'entres elles concernent le revenu et la fortune et sont négociées à partir du modèle OCDE ; mais il existe un autre modèle pour les négociations entre les pays développés et ceux en voie de développement. WALTER (Roland), *Fiches de droit fiscal international*, Ellipses, 2005, p.21.

[800] Sur la capacité constitutionnelle de certains Etats à conclure des Traités. V. HOSTER (Jean), *Droit international et droit interne dans la Convention de Vienne sur le droit des Traités du 23 mai* 1969, AFDI, XV, 1969, pp.92-121.

d'un « monisme à primauté du droit international qui a été adopté par les constitutions africaines qui donne aux traités et accords régulièrement ratifiés ou approuvés une autorité supérieure à celle des lois »[801]. Il en est de même des instruments internationaux conclus en matière fiscale par les pouvoirs publics. Ainsi, certains pans de la politique fiscale camerounaise sont insufflés par l'outil conventionnel alors que d'autres, certes marginaux, relèvent d'instruments internationaux ne rentrant pas nécessairement dans la catégorie de conventions fiscales classiques. Parallèlement aux processus à caractère supranationaux, cette dynamique conventionnelle exprime au plan fiscal, les limites de la compétence exclusive de l'Etat camerounais[802].

I. Une participation aux conventions fiscales internationales, source d'orientation de la politique fiscale

522 Certaines dispositions fiscales applicables aux contribuables relèvent, du fait des pouvoirs publics, des conventions fiscales conclues entre l'Etat du Cameroun et ses homologues étrangers. La pratique ne date pas de la période des années 1980 car même avant la crise intervenue au Cameroun, le pays avait déjà signé certains instruments internationaux en matière fiscale. Les insuffisances constatées appellent quelques ajustements voire un changement réel de cap en ce qui concerne la politique fiscale élaborée par l'approche bilatérale des conventions[803].

A. Une pratique ancienne d'élaboration de choix fiscaux par la voie conventionnelle

523 La signature d'une convention fiscale entre pays correspond à la nature des rapports entre ces derniers et surtout du niveau de relations d'affaires qui les lient. Si comme plusieurs nations, le Cameroun a intégré depuis bien longtemps la pratique de la conclusion de

[801] DIAITE (Ibou), *Les constitutions africaines et le droit international*, Annales africaines, Pédone, 1973, p.48.
[802] Les Etats sont en fait au cœur des relations horizontales (entre les différents systèmes nationaux), ou verticales (entre espace national, espace régional, et espace mondial). Les frontières fiscales sont donc actuellement aux prises avec des forces centrifuges et des forces centripètes, entre d'une part une échelle mondiale ou européenne et d'autre part une échelle régionale et elles tentent de s'adapter à ces deux niveaux. PADOVANI (Marie-Marthe), *Actualités de la « frontière fiscale »,* in Gestion & Finances publiques, N°12-Décembre 2011, p.916. V. aussi, A. BARBERIS (Julio) *Les liens juridiques entre l'Etat et son territoire : perspectives théoriques et évolution du droit international,* Annuaire français de droit international, XLV, CNRS, 1999. pp.133-147.
[803] En effet, l'objectif des conventions fiscales internationales, dans un monde de plus en plus interdépendant et globalisé est d'éviter les doubles impositions et de lutter contre l'évasion fiscale et de protéger les agents économiques qui travaillent dans un pays tiers ou y exercent une activité d'entreprises. Mais le rapport de force entre les pays fait que les multinationales soutenues par leurs pays d'origine outrepassent l'objet susmentionné pour interférer dans les décisions régaliennes de politique fiscale des Etats. Pour le juge administratif français, a eu à le préciser « *…Les conventions fiscales visant à éviter les doubles impositions n'ont pas pour objet de régler les modalités d'imposition des revenus entrant dans ses prévisions, mais seulement d'éviter les doubles impositions de ces revenus ; elles n'ont donc de valeur supérieure à la loi française que dans les limites de cet objet…* ». TA Paris Jugement du 04 Novembre 1997.

conventions en matière fiscale, les mutations intervenues dans le paysage économique mondial ont entraîné des changements dans cet aspect de la politique fiscale internationale.

1. L'amorce d'une politique conventionnelle du Cameroun en matière fiscale

524 Le Cameroun s'insère dans un monde complexe où coexistent plusieurs souverainetés fiscales se revendiquant à tout moment le droit de lever l'impôt. Les contribuables dans le cadre de leurs activités ne savent pas toujours de quelle juridiction fiscale ils dépendent en raison des multiples sites dans lesquels ils exercent ainsi que de la variété de leur population de clients et fournisseurs. En plus, l'extrême mobilité des hommes, capitaux marchandises et services entraîne des phénomènes de doubles impositions préjudiciables aux opérateurs économiques ainsi qu'à l'émergence d'un environnement des affaires propices à la croissance et au développement. En matière de planification fiscale, le monde contemporain est soumis au phénomène de la mobilité des bases taxables, chaque Etat se revendiquant les droits d'imposer les matières et les personnes situées sur son territoire ou bien y exerçant une activité[804].

525 Pays en voie de développement, le Cameroun doit s'adapter à la complexité de cet environnement par la conclusion de conventions fiscales visant à éliminer ce phénomène décrié de doubles impositions et offrir ainsi aux investisseurs, un cadre fiscal sécurisé. Malgré l'ampleur et la gravité du problème, fort de constater que le Cameroun n'a pas conclu suffisamment de conventions fiscales avec ses partenaires commerciaux[805].

526 Au cours de la période post indépendance dominée par les trente glorieuses et avant la crise intervenue au milieu des années 1980 deux instruments ont été régulièrement signés et ratifiés :

-la convention France-Cameroun signée le 21 octobre 1976 ;

-la convention Canada-Cameroun signée le 26 mai 1982.

---

[804] L'interdépendance et la coopération économique croissante des pays membres de l'OECE au cours de la période d'après-guerre ont fait ressortir de plus en plus clairement la nécessité de mesures destinées à empêcher la double imposition internationale. Il est apparu nécessaire d'étendre le réseau des conventions fiscales bilatérales à tous les pays membres de l'OECE, puis de l'OCDE, dont un certain nombre n'avaient jusqu'alors conclu que très peu de conventions tandis d'autres n'en avaient conclu aucune. Modelé de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, OCDE, 2005, p.8.

[805] Pourtant un modèle de convention publié en mars 2003 en nouvelle version par rapport à celui de 1980 offre des pistes d'exploration dans le cadre de la politique conventionnelle du Cameroun V. OCED : « *Modèle de convention des Nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* ».

En période d'ajustement, au cours des années 1990 deux autres conventions ont été signées et ratifiées:

-la convention Suisse-Cameroun signée le 13 juillet 1990. Toutefois, il convient de relever que cette convention est limitée aux revenus provenant de l'activité commerciale de transport aérien ;

-la Convention Tunisie-Cameroun signée le 26 mars 1999

527 Au-delà des conventions bilatérales sus-évoquées, le Cameroun est aussi signataire de la convention multilatérale conclue entre Etats membres de la CEMAC issue de l'Acte N°5/66 UDEAC-49 du 13 décembre 1966.

528 Au final, et malgré les enjeux importants des relations économiques internationales, le Cameroun n'a pas été assez offensif dans le jeu de la conclusion des conventions fiscales. Et au-delà du nombre, le contenu des conventions fiscales regorge de faiblesses qu'il convient de relever.

2. La faiblesse des axes de politique fiscale issus des conventions internationales

529 L'objectif premier des conventions fiscales est l'élimination des doubles impositions et la prévention de l'évasion ainsi que de la fraude fiscale en matière d'impôt sur le revenu, sur les successions et les droits de timbre[806]. Il s'agit aussi de mettre en place des dispositifs d'assistance fiscale internationale au regard de l'intensification des relations économiques au-delà des frontières nationales[807]. Mais de tels objectifs ne peuvent être atteints que si les textes adoptés sont épris d'efficacité et de clarté pour une meilleure intelligibilité. Il serait aussi indiqué de reconnaitre la place des traités dans l'ordre juridique interne et en sanctionner les violations éventuelles[808].

530 En effet, les Conventions conclues par le Cameroun portent sur l'impôt sur le revenu avec une imposition catégorielle et une surtaxe progressive alors que ce mode de taxation à double détente n'est plus en vigueur[809]. De même, on peut noter que les conventions conclues

[806] V. GOUTHIERE (Bruno), *Les impôts dans les affaires internationales*, Francis Lefebvre, 7ème édition, 2007, p.22.
[807] L. LE MENTEC (Franck), *L'intensification de l'assistance fiscale internationale. Les administrations fiscales à l'heure de la mondialisation*, In *L'année fiscale*, PUF, Revue annuelle, 2005, pp.221-250.
[808] V. OLINGA (Alain Didier), *Considérations sur les Traités dans l'ordre juridique camerounais,* R.A.D.I.C., 1996.
[809] La réforme de l'impôt sur le revenu intervenue en 2004 sous l'impulsion du FMI a eu pour principal effet, la suppression de la surtaxe progressive qui apparaissait comme une double taxation sur un même revenu.

avec le Canada et la Tunisie continuent de faire référence à l'impôt forfaitaire sur le revenu des personnes physiques qui a été remplacé par l'impôt libératoire ainsi qu'au minimum forfaitaire sur les sociétés qui est devenu le minimum de perception. Il devient ainsi impératif de procéder à un toilettage de grande ampleur des dispositions de ces conventions afin de les adapter aux évolutions de la législation pour en arriver à une politique fiscale cohérente.

531 De même et de plus en plus les services fiscaux déplorent des flous et imprécisions des termes régulièrement usités dans les conventions conclues par le Cameroun[810]. De fait, il est relevé une absence de définition claire des notions d'études, assistance technique, comptable et financière, de bénéfice effectif d'un revenu, d'entreprise contrôlée ou d'entreprise contrôlante. Les services estiment aussi que les définitions de l'établissement stable et de redevance sont devenues caduques car ne tenant pas compte des évolutions observées dans le paysage des affaires en droit fiscal international[811]. Au fond, ces insuffisances ne peuvent que susciter un renouvellement du contenu des conventions fiscales internationales afin de leur donner une pertinence qui les situerait effectivement au-dessus de l'ordre juridique national[812].

B. La réingénierie de la politique fiscale élaborée par la voie conventionnelle

532 Les années post-indépendances (1960) et les années de crise (1985-2006) ont vu le Cameroun développer une politique conventionnelle très peu fertile en matière fiscale. Cette situation était due à la faible emprise de la vie économique internationale sur la marche de l'économie camerounaise pourtant centrée sur l'exportation des produits de base et le pétrole brut, bien écoulé exclusivement sur le marché international. Le rythme de conclusions des conventions fiscales était conditionné par les relations particulières que le Cameroun entretenait avec ses différents partenaires. Tel aura été le cas de la France avec laquelle le Cameroun entretient des relations d'affaires historiques faisant d'elle le premier partenaire

[810] Source : Cellule des Relations fiscales internationales, Division de la législation, du Contentieux et des Relations fiscales internationales, Direction générale des impôts, Ministère des finances, Cameroun, 2011.

[811] L'administration fiscale camerounaise estime que de plus en plus, l'implantation internationale des entreprises se fait par voie de création de filiales qui sont des entités juridiques indépendantes mais les conventions conclues ne les considèrent pas comme des établissements stables. Elle le ferait si ladite filiale exerçait son activité en agissant en tant qu'agent dépendant de la société mère, disposant de pouvoirs, habituellement exercés, lui permettant de conclure des contrats au nom de la dite société mère. En plus, pour qu'un chantier de construction ou une usine de montage soient considérée comme établissement stable, ils doivent exister pendant six mois selon la convention franco-camerounaise qui s'inspire du modèle de l'OCDE favorable aux pays développés. Par contre, le modèle des Nations unies adopte une conception large de la notion d'établissement stable en reconnaissant la qualité d'établissement stable à un chantier de construction dès sa création ou s'il exerce son activité sur une période inférieure à six mois.

[812] Lire COUDIN (Pascal), *Réflexions sur la portée du principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales,* in *Ecrits de fiscalités des entreprises*, Etudes à la mémoire du Professeur Maurice COZIAN, Litec, 2006, pp.499-512.

commercial. Depuis les années 1980, et avec l'impact de la mondialisation, le besoin s'est fait sentir d'adopter une stratégie de densification du réseau conventionnel.

1. Un impératif : la densification par le Cameroun de son réseau conventionnel

533 L'espace économique mondial se caractérise par la coexistence de plusieurs juridictions fiscales et par la mobilité des hommes et des capitaux. Cette situation qui a pour conséquence la mobilité des bases taxables amène les Etats à conclure des conventions pour l'élimination des doubles impositions qui apparaissent comme d'excellents outils de facilitation et de promotion des investissements auprès des opérateurs étrangers. Pourtant, les conventions fiscales, en raison de leur configuration bilatérale, comportent des limites dans le domaine de la captation optimale du renseignement capital pour la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. En effet, les investigations à but fiscal ne sont efficaces qu'envisagées dans une perspective pluri étatiques appelant un cadre juridique à coloration multilatérale. De même, et comme le souligne pour le déplorer M. Jean Baptiste GEFFROY, certaines conventions ne prévoient pas l'assistance et d'autres la restreignent aux seuls renseignements nécessaires à la bonne application de la convention concernée, ou simplement à une obligation de transmission des seuls renseignements à leur disposition[813].

534 Face à la donne internationale, le Cameroun a pris conscience de la nécessité de densifier son réseau de conventions fiscales. Pour ce faire, un groupe de travail interministériel a été créé par le Ministre de finances par Décision N°0620/MINFI/DGI du 24 Mars 2008. L'ambition de ce groupe de travail correspond au niveau de représentation que l'on retrouve en son sein aux côtés des cadres du Ministère des Finances relavant de la Direction Générale des Impôts et de la Division des affaires juridiques à savoir:

-un Conseiller technique, représentant de la Présidence de la République ;

-un Attaché, représentant des Services du Premier ministre ;

-un haut fonctionnaire, représentant du Ministère des relations extérieures ;

535 Ce niveau de représentation est l'expression de solidarité gouvernementale lorsqu'il faut aborder un sujet de grande importance. En effet, l'option pour la densification du réseau conventionnel du Cameroun obéit à un souci de diversification des partenariats économiques

[813] GEFFROY (Jean Baptiste), *Voyages et fiscalité*, in Mélanges en l'honneur du Professeur Dominique BREILLAT, L.G.D.J., 2010.

et d'ouverture vers des pays émergents[814]. Durant les exercices 2010 et 2011, des discussions ont été engagées avec de nombreux pays en vue de conclure des conventions fiscales d'élimination de doubles impositions et de lutte contre l'évasion fiscale internationale[815]. Ces négociations pourront au cas où elles sont conclues, faciliter une insertion du Cameroun à la dynamique de la mondialisation par la voie conventionnelle.

2. Un besoin urgent d'ancrage du Cameroun à la mondialisation par la voie conventionnelle

536 L'histoire des conventions fiscales internationales laisse apparaître deux modèles qui inspirent les Etats parties à ce type de traité : le modèle ONU qui fait la part belle aux règles d'imposition dans l'Etat de source et par là, demeure favorable au pays en développement et le modèle OCDE qui privilégie les règles d'imposition à la résidence, propice aux pays développés. Les ressources, les investissements et les capitaux sont domiciliés dans les pays développés et se dirigent vers les pays en développement, ce qui est préjudiciable pour lesdits pays où sont pourtant réalisés les gros de ces revenus.

537 Ainsi le Cameroun, comme ses pairs d'Afrique, s'oriente davantage vers le modèle conventionnel des Nations unies qui semble réaliser un compromis entre l'imposition à la source et l'imposition à la résidence.

538 Mais, la politique économique camerounaise en général en période post ajustement est volontarisme et se fonde sur une stratégie axée sur la croissance et l'emploi. Elle se traduit dans le domaine de la politique fiscale par la mise en place d'incitations pour une meilleure promotion de l'investissement. La densification du réseau conventionnel participe de cette volonté des pouvoirs publics de se lier avec des pays susceptibles de faire drainer en son sein des investissements, des capitaux, des technologies.

539 Dans sa stratégie offensive à l'échelle internationale[816], la politique fiscale camerounaise a opéré une option pour un modèle de convention fiscale qu'il vend à ses

[814] Sorti du joug des institutions de Bretton Woods en 2006, les autorités camerounaises ont entrepris depuis lors à diversifier les partenariats au plan commercial. L'une des conséquences au plan fiscal est l'amorce d'une politique de densification du réseau conventionnel.

[815] Selon la Division de la législation, du contentieux et des relations fiscales internationale de Direction générale des impôts, de sérieux projets sont en vue concernant l'Afrique du Sud, le Maroc, la Chine, les Emirats Arabes Unis, l'Egypte, le Portugal, le Nigéria, le Brésil et la Turquie.

[816] Il faut convenir avec certains auteurs que les Etats ont mis en place leur système d'imposition au début du XXème siècle, à une époque où les échanges internationaux étaient encore limités. Les mesures destinées à éliminer ou réduire les doubles impositions n'avaient pas alors une incidence prépondérante sur leur économie. Mais la mondialisation a profondément changé cette donne. MELOT (Nicolas), *Territorialité et mondialité de*

partenaires dans le but de leur offrir des conditions avantageuses pour leurs affaires, mais aussi dans une optique de protection de ses intérêts. Le modèle camerounais de convention fiscale ne se limite pas en titre à l'élimination des doubles impositions comme les modèles ONU et OCDE, il met en valeur la lutte contre l'évasion fiscale. Ce modèle envisage d'éliminer les doubles impositions en déterminant pour les différentes catégories de revenus, les compétences respectives de l'Etat de source et de l'Etat de résidence. Ainsi, les revenus peuvent être classés en trois catégories :

-les revenus qui peuvent être imposés sans limitation dans l'Etat de source ;

-les revenus qui peuvent être soumis à une imposition partagée entre l'Etat de source et l'Etat de résidence ;

-les revenus qui ne peuvent être imposés que dans l'Etat de résidence.

540 Pour séduisant et rationnel que puisse paraître le contenu de ce modèle, il convient de rappeler que la négociation des conventions est fonction beaucoup plus du rapport de force géopolitique et économique entre les Etats parties[817]. Elle est surtout fonction de ses intérêts et de ce que le pays concerné entend tirer de l'accord de volontés qui sera formalisé par la Convention en projet. Tel est l'enjeu majeur de l'option à effectuer entre le modèle de convention fiscale OCDE et celui des Nations unies favorable aux pays en développement[818].

541 En l'état actuel de la tenue de l'économie camerounaise[819], le rapport de force ne semble pas favorable à des positions de négociations imposables aux parties contractantes compte tenu du déficit de compétitivité ainsi que des faiblesses du pays en termes d'attractivité[820]. Dès lors, une politique fiscale construite sur ses aspects internationaux par la voie des conventions fiscales ne peut être efficace et cohérente que dans un contexte de dynamisme économique qui verrait les partenaires attirés par les performances internes ainsi que les opportunités offertes. Plongé depuis les années 1980 dans une crise sans précédent, le

---

l'impôt, Etude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine, Nouvelle bibliothèque de thèses, Dalloz, 2004, pp. 842.

[817] L'expérience a montré que les pays développés amorcent les négociations des conventions en position de force. Après avoir discuté longuement avec leurs secteurs privés, les négociateurs sont porteurs de la position de leurs gouvernements qui est généralement le produit des volontés exprimées par les opérateurs économiques.

[818] Developped country models are not necessary the best for determining to appropriate structure of tax treaties between high-income et low-income countries. V. LEWIS. (Stephen) R. and HERBERT H. (Lehman), *Taxing expatriates incomes*, Oxford University Press. 1984. p.139

[819] Voir Rapport FMI N°09/318F, Novembre 2009, p. 10 sur le site http:/www.imf.org/external/french/pubs/ft/scr09318f.pdf ;

[820] Rapport « Business climate survey », Perception des entreprises sur le climat des affaires au Cameroun. A consulter sur le site http :/www.legicam.org/index, 2011.

Cameroun sort affaibli de la période d'ajustement structurel qui s'est terminée en 2006 avec l'atteinte du point d'achèvement de l'initiative PPTE. Il s'agit de rebâtir les socles d'une économie assise sur des fondements endogènes solides, mais ouverte par une offre d'opportunités d'affaires pour les acteurs de la scène internationale. La perspective d'une approche offensive en la matière semble encore maigre au regard des instruments internationaux n'entrant pas dans le cadre des conventions fiscales classiques.

II. L'accès aux instruments internationaux de portée fiscale marginale

542 Au plan international, le Cameroun mène une politique fiscale de participation à la mise en œuvre de la stratégie diplomatique dans la mesure où la variable fiscale reste un levier d'attraction et d'incitation. De même, on observe l'émergence d'un bilatéralisme fiscal particulier caractérisé par la coopération avec des pays tiers et certaines organisations internationales. Il s'agit comme le pense M. MOUANGUE KOBILA de « s'adapter aux normes internationales et adopter des normes internes appropriées »[821]. Cette action fiscale internationale n'est pas sans soulever des difficultés propres à relancer le débat sur la cohérence de la politique fiscale.

A. La construction d'une politique fiscale au service de la stratégie diplomatique

543 L'instrument fiscal a toujours été utilisé à des fins politiques, économiques, sociales, culturelles, voire environnementales. Il peut aussi comme le démontre l'expérience de la politique fiscale camerounaise, être mis à contribution dans la conduite des relations internationales notamment sur le plan de la coopération interétatique ainsi que dans le cadre des rapports entre un Etat et certaines organisations internationales.

1. Un régime fiscal de faveur très éclaté au profit des acteurs diplomatique

544 Sur le plan de la conduite de sa politique fiscale, le Cameroun dans un souci de clarification et de simplification a repris au sein du Code général des impôts certaines dispositions issues des instruments juridiques régissant les questions diplomatiques et consulaires[822]. La doctrine en la matière est inscrite dans l'instruction interministérielle relative à l'application des privilèges diplomatiques et l'instruction N°0001/MINEFI/DI/LC/L

[821] MOUANGUE KOBILA (James), *Le Cameroun face à l'évolution du droit international des investissements*, Thèse de droit, Université Yaoundé II Soa, 2004, p.460.
[822] Il s'agit de la Convention de Vienne du 18 Avril 1961 sur les relations diplomatiques et de la Convention de Vienne du 24 Avril 1963 sur les relations consulaires.

du 04 février 2004 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi de finances pour l'exercice 2004.

545 Pour les conventions de Vienne qui portent sur les impôts directs, le personnel des missions diplomatiques et consulaires bénéficie de l'immunité fiscale sur le territoire de l'Etat accréditaire au regard des salaires et rémunérations annexes. Cette immunité faut-il le préciser ne concerne que les seuls ressortissants de l'Etat accréditant ayant le statut de diplomate.

546 Ainsi, le Code général des impôts camerounais dispose en son article 27 que les agents diplomatiques, les Consuls et agents consulaires de nationalité étrangère sont affranchis de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, mais seulement dans la mesure où le pays qu'ils représentent accorde des avantages analogues aux agents diplomatiques et consulaires camerounais.

547 Pour ce qui est de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), le Code général des impôts consacre l'exonération[823] et le remboursement[824] au profit des missions diplomatiques et consulaires ainsi qu'au Organisations internationales et organismes assimilés installés au Cameroun. Le même régime est prévu en ce qui concerne la taxe spéciale sur les produits pétroliers en l'article 230 bis du Code général des impôts au profit des missions diplomatiques ou consulaires sous réserve de réciprocité[825].

548 Par ailleurs, au plan sous-régional, et en vertu des dispositions de l'article 338 du Code général des impôts, les actes établis par ou au profit des missions diplomatiques et consulaires et les organisations étrangères de la CEMAC sont exempts de la formalité d'enregistrement sous réserve de réciprocité. Dans le même esprit, l'article 604-1 du Code général des impôts exempte les actes établis par ou au profit des missions diplomatiques et consulaires et les organisations étrangères de la CEMAC du timbre gradué sous réserve de réciprocité.

549 Ainsi et sous réserve de réciprocité, la politique fiscale camerounaise est assez favorable aux missions diplomatique et consulaire en ce qui concerne les impôts et taxes les plus importants de la structure fiscale notamment les impôts sur les revenus, la taxe sur la valeur ajoutée, la taxe spéciale sur les produits pétroliers. La même approche est adoptée en ce

[823] Article 128 du Code général des impôts
[824] Article 149 du Code général des impôts
[825] Un mécanisme administratif a été mis sur pied au sein de la Direction générale des impôts pour délivrer des attestations d'exonération aux missions diplomatiques à leur demande. Ce mécanisme permet d'assurer un suivi des quantités exonérées et d'éviter toutes formes de fraudes. Source : Cellule des relations fiscales internationales de la Direction générale des impôts.

qui concerne la relation avec les organisations internationales notamment par la consécration de dispositions favorables dans le corpus des accords de siège.

550 Outre cette pénétration des règles de fiscalité dans le domaine des rapports diplomatiques, les pouvoirs publics camerounais développent une forme de bilatéralisme vis-à-vis des pays tiers envisageant d'investir leurs capitaux et en quête de conditions favorables.

2. Des accords à contenu fiscal marginal sur l'investissement

551 L'assouplissement de l'environnement des affaires par attraction des investisseurs constitue un des axes majeurs de la politique fiscale camerounaise des années post ajustement. C'est le moment d'envisager un véritable « big bang fiscal »[826] qui verrait naître au profit des opérateurs économiques une fiscalité efficace, juste, simple et incitative à juste titre. En effet, l'amélioration du climat des affaires est devenue le point d'orgue des assises régulières entre les pouvoirs publics et le secteur privé en interne et des actions sont menées à l'international pour rassurer les investisseurs intéressés par la destination Cameroun. Ainsi, plusieurs accords sont négociés, mais ne comportent pas de contenu fiscal substantiel et leur portée reste limitée quant à l'impact sur l'avancement du chantier de la dynamisation des investissements.

552 En effet, la stratégie commune des Etats contemporains est celle de l'arrimage à la mondialisation au travers d'une politique des pouvoirs publics en faveur des investissements émanant des pays tiers[827]. Il s'agit d'assurer aux opérateurs économiques détenteurs de capitaux, des espaces juridiques stables et favorables notamment sur le plan de la sécurité judiciaire avec la possibilité de faire recours à des mécanismes d'arbitrage. L'objectif des Etats est d'alléger voire d'éradiquer les sources d'incertitude politique et juridique qui hypothèquent les projets des investisseurs voulant s'implanter sur des marchés extérieurs surtout lorsque les investissements envisagés portent sur de lourds capitaux et s'étalent sur de longues durées.

553 Bien que la fiscalité ne soit pas fondamentalement au cœur des accords sur les investissements, la Direction générale des impôts camerounaise est appelée à jouer un rôle de premier ordre dans les négociations avec les partenaires étrangers.

---

[826] L'expression est tirée de ATTAC*, Pour un big bang fiscal*, Le bord de l'eau, Coll. L'économie encastrée, 2010.

[827] DIMI (L.T), *Les mécanismes conventionnels de la promotion et de la protection des investissements privés étrangers : étude des accords et Traités bilatéraux conclus entre les Etats de l'Afrique Centrale- Zone CEMAC et les Etats tiers*, Mémoire de DESS en Relations internationales, option Contentieux international, IRIC, Novembre 2002

B. Un devoir pressant de recadrage stratégique : la politique conventionnelle orientée vers l'investissement

554 La politique conventionnelle en matière fiscale a jusque-là était menée sans stratégie au fond en raison d'une absence de contrainte particulière. Actuellement outre la pression exercée par les crises, la nécessité de conquérir des investissements internationaux appelle un recadrage stratégique devant permettre d'appréhender les négociations fiscales internationales avec des objectifs plus affinés[828]. Il s'agira de densifier le contenu fiscal des accords envisagés, mais aussi d'extirper les dispositions fiscales des accords ne portant pas principalement sur les questions de prélèvements obligatoires.

1. L'encadrement du contenu fiscal des accords

555 La densification du réseau conventionnel est présentée comme une option stratégique de la politique fiscale camerounaise. Ce signe de diversification des partenariats économiques ne se limite pas à la simple statistique des instruments conclus ou à conclure. Il s'agit de revoir aussi dans le contenu des accords, les aspects concernant les avantages recherchés par la partie camerounaise.

556 Ainsi, le premier défi à relever est celui de la consécration du principe de la réciprocité dans les conventions et surtout de l'application effective de ce principe dans la régulation quotidienne des questions fiscales[829]. A cet effet, les travaux préparatoires à la conclusion d'une convention devraient tenir compte des intérêts réciproques des parties alors que le suivi de l'application des conventions devrait mettre un accent particulier sur l'application effective de mesures favorables par les parties.

557 Par ailleurs, la politique conventionnelle devrait au plan fiscal tenir compte des travaux d'analyse risque ainsi que des études effectuées en vue d'identifier les dividendes que pourrait retirer l'économie camerounaise dans son rapport à la partie contractante. Ainsi le contenu

[828] V. MODI KOKO BEBEY (H.G), *Le régime des investissements privés au Cameroun*, Thèse de droit, Paris I, 1989.
[829] Sur les questions de régulation juridique internationale, COMBACAU (Jean), SUR (Serge), *Droit international public,* Monchrestien, 2001, pp. 28 et s.

d'une convention conclue avec un pays comme la Chine devrait refléter le volume des investissements d'un tel pays dans le territoire national[830].

558 Autant, la réorientation stratégique de la politique conventionnelle pourrait porter sur la densification quantitative en termes de diversification des partenaires, autant le contenu des conventions conclues devrait être densifié et tenir compte des intérêts bien compris des parties. Surtout, les accords internationaux à caractère économique devraient faire l'objet d'une surveillance de telle sorte que les questions fiscales n'y occupent pas une place indue voire une place qui conviendrait davantage aux instruments normalement prévus à cet effet à savoir les conventions fiscales.

2. Le nettoyage des dispositions fiscales contenues dans certains accords internationaux

559 Le paysage normatif régissant la politique fiscale dans ses aspects internationaux ne manque pas d'incohérence et d'imprécision quand on sait combien le domaine de l'impôt est sensible aux plans politiques, économiques et sociaux.

560 En principe, les accords de promotion et de protection des investissements sans emprise réelle sur le domaine de la fiscalité, prévoient de simples clauses de non-discrimination à l'égard des étrangers et contribuent, parmi d'autres instruments, à la création d'un cadre propice à l'attractivité du territoire. Lorsque ces accords s'intéressent au prélèvement fiscal, ils se limitent à procéder à une énonciation de principe sans véritable incidence sur les mécanismes de l'impôt. Mais, l'administration fiscale étant toujours conviée à la négociation de ces accords, il convient de veiller à ce que la référence à la fiscalité ne soit pas vouée à la prescription des règles à contenu normatif qui constitueraient, un détournement de l'objet même de l'instrument en cours d'élaboration[831].

561 Par ailleurs, on peut déplorer le déséquilibre entre la protection réelle des investissements émanant des pays développés par rapport à ceux des pays sous-développés dans la mesure ce sont les premiers qui sont détenteurs des capitaux[832]. Les négociateurs de

[830] Certes la France demeure le premier partenaire commercial du Cameroun sur le plan international, mais la Chine, à partir de l'année 2006 (point d'achèvement de l'initiative PPTE), a battu le record des investissements étrangers à travers son implication dans la mise en œuvre de l'ensemble des projets structurants (Barrages hydroélectrique de Menveele, Mekin et Lom Pangar, complexe industrialo-portuaire de Kribi…). V. Rapport N°104/R/AN/8 de la Commission des finances et du budget sur l'examen du projet de loi N°867/PJL/AN portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2011.

[831] En vérité, malgré les dérapages observés lors des négociations d'accords pour des investissements, les mesures fiscales ne font pas partie du champ desdits accords.

[832] Il est clair que la protection des investissements par voie bilatérale fait partie d'un ensemble de mesures juridiques qui caractérisent généralement les relations entre deux Etats se trouvant à de niveaux de

l'Administration fiscale devraient tenir compte de ce déséquilibre à l'effet d'assurer par des instruments internationaux, le principe de la réciprocité qui est gage d'équité en matière internationale.

562 En ce qui concerne les accords de siège, on peut regretter que l'Administration fiscale ne soit pas toujours associée à la phase de négociation alors même que ces accords contiennent d'importants privilèges fiscaux. Bien plus de tels instruments sont souvent accordés à des organismes qui n'ont pas réellement le statut d'organisation internationale, mais plutôt proches des associations et des organisations non gouvernementales. La cohérence de la politique fiscale recommande que tous les textes fussent-ils internationaux, ayant des dispositions à caractère fiscal, passent au crible de la juridicité et de la rationalité.

563 Certes une dimension substantielle de la politique fiscale du Cameroun ressort du dispositif des conventions fiscales conclues pour l'élimination des doubles impositions. Ces instruments contiennent des dispositions qui touchent par consécration ou par dérogation, des principes en vigueur dans la fiscalité de droit commun. La compétence fiscale de l'Etat est partagée entre ce dernier et ses partenaires bilatéraux dans l'intérêt bien compris des parties. Mais des éléments essentiels de la politique fiscale camerounaise sont bâtis sous la pression des acteurs de la gouvernance financière internationale sans que des conventions bilatérales soient conclues.

Section II Les standards internationaux de gouvernance : une source d'orientation de la politique fiscale de l'Etat

564 L'extranéité de politique fiscale camerounaise depuis la fin des années 1980 s'est accentuée avec une crise économique qui a vu s'impliquer des acteurs internationaux dans le cadre de leurs missions statutaires[833]. C'est ainsi qu'en première ligne, les institutions multilatérales, particulièrement celles relevant du système de Bretton Woods, ont exercé une influence remarquable dans la définition des orientations fiscales suivie par le Cameroun. Elles ont dans le cadre de leurs missions d'assistance, insufflé un ensemble de réformes sur la base

développement différents. C'est trouvent la matérialisant d'un rapport de force par lequel, le pays à avantage comparatif meilleur tire vers ses intérêts son partenaire aux fins d'assurer la pérennité de ses affaires. Les intrusions dans le domaine fiscal de l'accord sont l'expression du recul de l'Etat dans l'exercice de ses compétences régaliennes notamment fiscales. HÄBERLI (Christian), *Les investisseurs étrangers en Afrique,* L.G.D.J., 1979. p.83.

[833] En dehors de l'ONU qui est une organisation internationale à vocation générale dans ses missions, les autres organisations ont une vocation spécialisée et accomplissent leurs missions conformément à leurs statuts. C'est le cas du FMI et de la Banque mondiale.

de la philosophie libérale, propre au Consensus de Washington[834]. Ces orientations de politique fiscale, émanation du multilatéralisme économique (I) s'est vu progressivement concurrencé par l'activisme d'autres institutions situées hors du champ multilatéral, mais épris de coopération économique et financière avec les pays en développement (II).

I. La politique fiscale nationale : réception d'un multilatéralisme de gouvernance économique et financière

565 Les organisations internationales à vocation universelle et à caractère économique exercent auprès des pays en crise une influence considérable. Au-delà des concours qu'elles apportent en termes de financement comme bailleurs de fonds, elles s'assignent une mission d'assistance et de surveillance qui se traduit par une intrusion manifeste sur les orientations de politique économique, financière et fiscale. La conséquence de ce phénomène est un assouplissement de la souveraineté fiscale des Etats surtout lorsque ceux-ci traversent des crises dont les solutions ne semblent relever que des acteurs internationaux en raison de l'extraversion des économies ainsi que de l'interdépendance des Etats. Dans ce registre, le Fonds monétaire international (FMI) et la Banque mondiale ont à travers leurs standards de gouvernance ainsi que leurs instruments d'intervention, joué un rôle moteur dans la définition de la politique fiscale du Cameroun.

A. L'appui institutionnel international aux grandes orientations fiscales : le cas du FMI

566 Œuvrant en partenariat avec le FMI dans le cadre du redressement économique en général et des finances publiques en particulier, les pays en développement ont été amenés à pratiquer des politiques de rigueur[835]. Dans ce cadre, l'assainissement des finances publiques par une mobilisation optimale des recettes fiscales apparaissait comme un préalable à toute politique économique viable. Cette action passait nécessairement par l'adoption des principes

[834] Pour ce qui et du FMI, un document préparatoire est élaboré récapitulant les éléments d'information disponibles et les sujets que le fonds envisage de discuter avec l'Etat concerné. La base de l'accord entre les services du Fonds et le Gouvernement du pays est la lettre d'intention qui est signée par les autorités du pays mais préparée par les services du Fonds. Elle décrit la politique d'ajustement et les réformes que le Gouvernement entend mettre en œuvre. Il arrive que le FMI exige la mise en œuvre de certaines actions immédiates comme préconditions de sa validation du programme ; Ce sont des « critères de réalisation » qui sont quantitatifs mais le Fonds examine les politiques suivies dans le cadre des revues semestrielles. On comprend qu'en fait, les mesures de politique fiscale qui sont mise en œuvre comme « critère de réalisation » au Cameroun traduisent une mainmise totale du FMI dans l'exercice de la compétence fiscale de l'Etat. Lire en ce sens les développements de AGLIETTA (Michel), MOATTI (Sandra), *Le FMI, de l'ordre monétaire aux désordres financiers, Economica*, 2000.

[835] IMF, Economic Issues 37, *Integrating poor countries into the world trading system*, 2006.

véhiculés par le FMI, le développement d'instruments de partenariat dont les conséquences ont été plus ou moins favorables aux systèmes fiscaux des pays sous ajustement[836].

1. L'adoption de principes utiles à l'élaboration de la politique fiscale

567 Après les échecs des accords de confirmation expérimentés par le Cameroun depuis la fin des années 1980, le FMI revisite ses principes de fonctionnement vis-à-vis des Etats en crise dès le début des années 1990, en mettant un accent particulier sur la bonne gouvernance des finances publiques. Dans ce contexte, la confidentialité qui entourait les rapports entre cette institution internationale et les Etats se dissipe et laisse place aux principes de transparence et de sincérité qui structurent désormais les réformes en matière de finances publiques[837]. Dès 1998, le Fonds a synthétisé ses principes de gouvernance dans le Code de bonnes pratiques en matière de transparence des finances publiques. Ce code a inspiré la rédaction d'un manuel de transparence des finances publiques ainsi qu'un questionnaire permettant une évaluation pour chaque pays membre. Cette période est celle au cours de laquelle le Cameroun met en place en relation avec le FMI un programme économique triennal appuyé par une facilité pour la lutte contre la pauvreté.

568 La transparence des finances publiques suppose l'adoption d'un certain nombre de principes comme la définition claire des rôles et des responsabilités[838]. Il faut ainsi un cadre juridique et institutionnel assurant une distinction nette entre le secteur public et le secteur privé, entre les fonctions de décisions et celles de gestion. Les autorités camerounaises élaborent en cette période des nouveaux organigrammes pour le Ministère des finances avec une application du principe de séparation entre le fonctionnel et l'opérationnel.[839] S'agissant de la transparence des procédures budgétaires, la documentation budgétaire se densifie et clarifie les modalités de recouvrement des recettes. Ainsi l'ordonnance de 1962 qui régissait les finances publiques est remplacée par une loi portant régime financier de l'Etat[840].

---

[836] CAMDESSUS (Michel), *De bonnes nouvelles pour l'Afrique*, in Finances et développement, N°4, Vol : 28, Décembre 1991.

[837] Emboîtant le pas à la LOLF Française, le régime financier camerounais (loi du 26 décembre 2007) consacre lui aussi comme nouveaux principes de gestion des finances publiques celui de la sincérité et celui de la transparence. V. Sur le principe de sincérité SAÏDJ (Luc), *Enjeux autour d'un principe controversé*, in RFFP, N°111 Septembre 2010 pp.3-14.

[838] La transparence est un « concept fédérateur du droit budgétaire ». GICQUEL (Jean), *Transparence des budgets publics,* in *La transparence des finances publiques : vers un nouveau modèle*, Actes du 6ème colloque international de Rabat, S. La Dir. Michel BOUVIER, L.G.D.J., 2013, pp.29-35.

[839] C'est ce qui ressort du décret du 08 novembre 2008 portant organisation du Ministère des Finances

[840] Exposé de motifs de la loi 2000 N°006/ du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat.

569 Pour ce qui est de l'accès du public à l'information, des publications nouvelles voient le jour à l'initiative du Ministère en charge des finances[841] aux fins de satisfaire le besoin de connaissance des citoyens en matière de finances publiques. Dans cette optique, la fonction communication se dynamise par l'augmentation du nombre de publications visant à accroître la masse d'informations dirigée vers le grand public.

570 L'intrusion du FMI dans l'élaboration, la mise en œuvre et l'évaluation de la politique fiscale ne situe pas seulement dans la promotion de certains principes, cette institution conditionne ses appuis financiers aux progrès réalisés dans la volonté des Etats à mobiliser de manière optimale toutes ses ressources propres notamment les ressources fiscales et les ressources naturelles[842].

2. La politique fiscale à l'épreuve des méthodes du FMI

571 Pendant la période de crise, le FMI a mis en place plusieurs formules allant des accords en « stand-by » ou accord de confirmation[843] au Programme d'ajustement structurel renforcé en passant par le Programme économique FRPC (Facilité pour la réduction de la pauvreté et la croissance). L'objectif majeur visé par les réformes fiscales accompagnant des formules était d'accroître le niveau de pression fiscale afin de disposer de suffisamment de ressource pour faire face aux prêts consentis et aux dépenses notamment celles dédiées à la lutte contre la pauvreté.

572 Au cours de la période sous ajustement (de 1987 à 2006), le FMI a largement influencé le volet fiscal du cadrage macroéconomique du Cameroun[844]. En effet, cet instrument qui constitue la boussole des Etats en matière de finances publiques donne, sur la base des prévisions de croissance, les projections de recettes et de dépenses. Les discussions avec les autorités sont influencées par des modèles utilisés par les économistes du Fonds. Par la voie du cadrage, cette institution assure la mutualisation des performances et amène les Etats à converger vers des niveaux de pression fiscale optimaux tout en évaluant le potentiel théorique de recettes à court et à moyen termes. La mobilisation des recettes fiscales est un critère qui

[841] En dehors des informations officielles publiées par le quotidien gouvernemental « Cameroon Tribune », des publications internes au Ministère des finances participent à l'information du public sur les questions de finances publiques.
[842] Le FMI intervient auprès de l'Etat Camerounais comme dans plusieurs autres Etats producteurs de pétrole brut ou de mines solides, dans le cadre du Programme global de l'Initiative pour la transparence des industries extractives (IETI).
[843] Il s'agit des tous premiers accords de financement du FMI conclus dans le cadre des plans d'ajustement structurel (PAS) pour la correction des déséquilibres macroéconomiques et assortis de rudes conditionnalités.
[844] MOUELLE KOMBI (Narcisse), *La politique étrangère du Cameroun,* L'Harmattan, Points de vue, 1996, pp.182-186.

permet au cas où il est réalisé, de décaisser des fonds au profit d'un Etat à la souveraineté érodée[845].

573 Outre cette participation prédominante à l'élaboration du cadrage macroéconomique, le FMI est au centre d'une documentation déterminante dans le système de pilotage de la politique fiscale du Cameroun. Il s'agit d'abord des lettres d'intention[846] qui sont des synthèses des engagements formels du Gouvernement reprenant les actions importantes qui seront mise en œuvre dans le cadre du Programme. Elles sont signées par le Premier ministre et adressées au Directeur général du FMI. Ensuite, ce sont les aide-mémoires, sortes de rapports sanctionnant les missions de revue économique. Elles dressent la situation économique de l'Etat et retranscrivent les engagements y compris fiscaux, pris par le Gouvernement au cours des discussions. Ces engagements qui constituent des cirières de réalisation indispensables pour la réussite du Programme, sont suivis et évalués au cours de chaque mission.

574 Le FMI est au cœur des mutations du système fiscal camerounais depuis les années de crise et compte à son actif plusieurs réformes déterminantes:

-la réforme fiscalo-douanière de 1990 qui a un impact sous-régional et vise à moderniser les systèmes fiscaux par l'introduction de la TVA;

- la réforme de l'IRPP de 2004 dont l'objet est une taxation plus neutre et moins complexe notamment par la suppression de la surtaxe progressive;

-l'introduction et les modifications successives de système de TVA et des droits d'accises (champ d'application, suppression de certaines exonérations et relèvement du taux de 18,7% à 19,25% par la loi de finances de 2005) ;

-contribution du département des finances publiques au renforcement des capacités de l'Administration fiscale ainsi qu'à la segmentation de la population fiscale (passage de la Direction des impôts en Direction générale des impôts, création de la Division des grandes

[845] CHARPENTIER (Jean), *Le phénomène étatique à travers les grandes mutations politiques contemporaines,* SFDI, Colloque de Mancy, l'Etat souverain à l'aube du XXIème siècle, Pédone, 1994.p.28

[846] « *La stratégie budgétaire du gouvernement vise à accroitre les dépenses de réduction de la pauvreté et de promotion de la croissance pour créer les conditions nécessaires à l'atteinte des objectifs du millénaires pour le développement* ». C'est ce qui ressort en page 5 de la lettre d'intention N°A39/a-3/SG/PM du 13 Octobre 2005 adressée au Directeur général du FMI Rodrigo RATO, par le Premier ministre camerounais.

entreprises, création de Centres des impôts de moyennes entreprises et des centres-pilotes pour les petits contribuables)[847] ;

- la réforme de la taxe foncière de 2005 qui consacre le passage d'une assiette sur la superficie à une assiette sur la valeur de la propriété[848].

575 Il faut retenir que toutes ces réformes effectuées en période d'ajustement structurel sont conjointes et conduites avec l'autre institution multilatérale qu'est la Banque mondiale dont la vocation première n'est pas nécessairement l'appui aux réformes en matière de politique fiscale. Mais le commun des méthodes de ces institutions est la mise en place des mécanismes de conditionnalité qui mettent en péril le libre exercice par l'Etat de sa compétence fiscale[849].

B. L'action secondaire, mais déterminante de la Banque mondiale au plan fiscal

576 Dans le cadre de la réforme des systèmes financiers publics, les missions de la banque en matière de gouvernance reposent sur « la préparation et l'exécution du budget, les systèmes d'information et de gestion informatisés, les cadres de dépenses à moyen terme, les passations de marchés publics, audit interne et externe, enfin le suivi et l'évaluation. Cela inclut également les institutions auxquelles l'administration doit rendre compte : commissions des finances du législatif, et institutions suprêmes d'audit »[850]. Cette approche globale et diversifiée d'intervention en matière de gouvernance intègre de manière collatérale les problématiques de politique fiscale dans l'assistance aux pays en développement. Au Cameroun, la Banque Mondiale a mis un accent sur le renforcement des capacités de l'Administration pour l'arrimer aux principes de bonne gouvernance tout en favorisant l'essor de certains pans de la fiscalité.

---

[847] Ces réformes impulsées par le FMI sont actuellement soumis à une nouvelle réflexion sur la portée de leur pertinence. V. à ce sujet OSSA (René), *Le dispositif organisationnel des administrations fiscales en Afrique : une réforme à achever*. RFFP, N°121-Février 2013, pp.263-273.

[848] L'article 580 du Code général des impôts prévoit que la taxe sur la propriété foncière est assise sur la valeur des terrains et des constructions telle que déclarée par le propriétaire. Avant la réforme de 2005 impulsée par le Fonds monétaire international, la base d'imposition de la taxe foncière était constituée pour les immeubles non bâtis, par la superficie du sol, pour les immeubles bâtis, par la superficie développée qui est égale à la superficie du sol augmentée de la superficie de chaque niveau.

[849] Dans sa lettre d'intention N°329/SG/PM du 2 Décembre 2003, le Premier ministre camerounais, Peter MAFANY MUSONGE, s'adresse à Monsieur Horst KÖHLER, Directeur général du FMI en ces termes : *« Le gouvernement estime que les politiques spécifiées dans le Mémorandum des politiques économiques et financières (MPEF) sont à même de permettre la réalisation des objectifs de son programme. Cependant, il se tient prêt à prendre toutes autres mesures qui s'avèrerait nécessaire afin d'atteindre ses objectifs. Le Cameroun s'engage à consulter le FMI avant toutes modifications qui pourraient être apportées aux politiques dans le MPEF, conformément aux politiques du FMI concernant de telles consultations ».*

[850] De LAURENT (Catherine), *Les standards internationaux de la bonne gouvernance selon la Banque mondiale*, In *La bonne gouvernance des finances publiques dans le monde*, Actes de la IV Université de printemps de finances publiques, LGDJ, 2009, p. 23.

1. Du renforcement des capacités pour la promotion de la bonne gouvernance

577 Bien que la fonction originelle de la Banque soit fondée sur les prêts pour le développement, cette institution a diversifié ses instruments d'appui au point de faire du renforcement des institutions politiques et administratives, une priorité de sa stratégie d'intervention[851]. C'est ainsi qu'avec l'appui de la banque mondiale, l'administration fiscale camerounaise s'est vue dotée de financements pour sa modernisation à l'instar du programme de mise en œuvre des télé procédures en la Direction des grandes entreprises visant à faciliter les déclarations et paiement des impôts par cette catégorie de contribuables. La Banque a réussi à faire intégrer aux dirigeants politiques que le renforcement des capacités d'une administration par une meilleure allocation de ressources financières, matérielles et humaines est un gage de réussite de la mise en œuvre des politiques publiques en général et de la politique fiscale en particulier.

578 L'autre pan d'intervention de la Banque dans l'espace camerounais est le chantier de la gouvernance[852]. Ce programme implique plusieurs réformes dans le secteur public et influe sur les administrations financières et fiscales. Au-delà du renforcement de la qualité du service public, un accent est mis sur la lutte contre la corruption, fléau qui plombe les initiatives de politique fiscale prises par les pouvoirs publics.

579 Outre les interventions en matière de renforcement de capacités et de bonne gouvernance qui influencent nettement, bien qu'indirectement la politique fiscale interne, la Banque mondiale a vu son rôle grandir par l'appui quasi direct à certaines réformes du système fiscal camerounais.

2. L'influence de la stratégie fiscale nationale par le Banque mondiale

580 Dans le domaine de la politique fiscale, la Banque mondiale a marqué de façon indélébile les réformateurs camerounais des années de crise ainsi que des années post-ajustement. Pourtant cette institution n'avait initialement pas pour objectif principal la

[851] En 2000, la Banque Mondiale a propose et obtenu de son Conseil d'administration une Stratégie de réformes des institutions publiques et de renforcement de la gouvernance. Cette stratégie visait à la construction d'un secteur public efficient et responsable, tout en fournissant des conseils politiques. LAURENT (Catherine), op. cit. p.24.

[852] La banque mondiale liste des domaines de réformes du secteur public qui relèvent de son champ d'intervention à savoir le gestion et l'analyses des dépenses publiques, la réforme de l'Administration et de la fonction publique, l'administration et la politique fiscale, la lutte contre la corruption, la décentralisation, la réforme juridique et judiciaire, la création d'institutions sectorielles, la réformes des entreprises.

contribution à l'amélioration du système fiscal. Mais compte tenu de son action coordonnée avec le FMI, la Banque s'est retrouvée indirectement dans le rôle d'organe d'appui à l'élaboration, au suivi et à l'évaluation de la politique fiscale au Cameroun. Elle s'est impliquée dans l'examen des cadrages macroéconomiques et a participé aux missions de revue auxquelles le gouvernement a été appelé à donner des explications sur les modalités de mobilisation des ressources fiscales[853].

581 Au-delà du travail en duo avec le FMI, la Banque mondiale aura été le maître d'ouvrage de la réforme concernant la loi forestière dans le cadre de ses multiples programmes d'appui. Cette loi forestière a permis non seulement d'accroître de manière substantielle les ressources publiques, mais aussi de mettre en place des dispositifs de développement durable notamment par des mesures de protection de l'environnement[854]. La politique forestière dans ses aspects fiscaux est au Cameroun un produit de la Banque mondiale[855].

582 De même, la Banque mondiale a trouvé comme nouveau champ d'investissement, le domaine de l'amélioration du climat des affaires. A ce titre et après l'atteinte du point d'achèvement de l'initiative PPTE, cette institution intervient en partenaire de l'administration à travers le « Cameroun Business Forum » qui est une instance de réflexion et de concertation entre le secteur public conduit par le Premier ministre et le secteur privé représenté par les organismes socioprofessionnels. Dans cette perspective, la Banque mondiale a entrepris de financer des initiatives allant dans le sens de l'amélioration du climat des affaires. Ces initiatives participent à la volonté d'améliorer le classement annuel du Cameroun dans la notation « Doing business ». Les mesures prises dans ce sens épousent l'ensemble des procédures visant à faciliter l'implantation et l'exploitation des entreprises au Cameroun. La politique fiscale devrait constituer un accélérateur de l'initiative privée et non un handicap à l'implantation des entreprises[856]. En somme, la pression exercée par la Banque mondiale

[853] Un travail remarquable a été abattu par la Banque mondiale notamment dans le domaine de la fiscalité forestière. MINEFI, *Audit économique et financier du secteur forestier au Cameroun*, 2006.
[854] KARSENTY (A), *« Enjeux des réformes récentes de la fiscalité forestière dans le bassin du Congo* » in Bois et forêts des tropiques, N° 281, 2004.
[855] V. CARRET (J.C), « *La réforme de la fiscalité forestière au Cameroun : débat politique et analyse économique »*, in Bois et forêts des tropiques, N°264, 2000 ;
[856] A titre d'exemple, plusieurs documents administratifs de même nature sont simultanément demandés aux entreprises pour avoir la certitude de leur rattachement à une structure administrative de gestion fiscale et surtout pour en savoir plus sur leur redevabilité ou non : bordereau de situation fiscale, certificat de non redevance, certificat de non endettement, certificat d'imposition …Toutes choses qui contribution à exacerber l'impression de tracasseries décriée dans les services fiscaux et l'urgence à procéder des mesures de simplification de grande ampleur.

contribue à l'édiction de mesures de politique fiscale s'inscrivant dans le sens de l'amélioration du climat des affaires.

583 Pourtant la politique fiscale camerounaise ne subit pas seulement l'influence des organisations internationales à caractère universel. En dehors des produits de la coopération bilatérale, elle est aussi le fruit des actions menées par d'autres types d'acteurs présents sur la scène internationale notamment des organisations intergouvernementales et des entités orientées vers des processus d'intégration à l'instar de l'Union européenne.

II. La capitalisation fiscale des appuis institutionnels internationaux : une priorité pour l'Etat

584 Les appuis internationaux à la définition et à la mise en œuvre de la politique fiscale sont divers. En dehors du FMI et de la Banque mondiale qui œuvrent dans le cadre de leurs multiples programmes, les entités internationales qui s'intéressent à ce sujet apportent un soutien ciblé qui n'est pas toujours bien capitalisé. Ces imperfections du système d'appui aux Etats en matière de coopération fiscale appellent des réformes visant à optimiser ces apports pourtant utiles.

A. Une appropriation insuffisante des appuis émanant des organisations sans vocation universelle

585 La coopération ciblée vers d'autres types d'organisations à vocation politique et économique est un des traits de la politique fiscale camerounaise. En dehors des organisations à caractère régional, le Cameroun entretient des rapports avec l'OCDE et l'Union Européenne qui ont des modes d'intervention[857] qui leur sont propres, mais qui contribuent à la construction des orientations de politique fiscale.

1. L'internalisation mesurée des principes prônés par l'OCDE en matière fiscale

586 L'influence de l'OCDE sur la politique fiscale camerounaise est ancienne étant entendu qu'elle s'exerce comme dans plusieurs pays africains depuis les années post indépendance. Au Cameroun, cette organisation s'est d'abord illustrée par les idées qu'elle a véhiculées en matière de conventions fiscales relatives à l'élimination des doubles impositions. C'est le

[857] Coopération sans exclusive, diversification des partenaires et consolidation des amitiés traditionnelles, tels sont les thèmes majeurs de l'action internationale du Cameroun dans la sphère extra-africaine. MOUELLE KOMBI (Narcisse), op. cit.p.125.

modèle établi par cette institution qui a servi de base aux premières conventions signées par le Cameroun notamment avec la France et avec le Canada.

587 L'OCDE entretient aussi avec le Cameroun une coopération fructueuse en ceci qu'elle accueille très régulièrement dans ses groupes de travail des cadres de l'administration fiscale sur des thématiques relatives à la politique fiscale, organisée par son Comité des affaires fiscales. Les thèmes débattus lors de ces conférences font l'objet de rapports adressés au Ministre de finances assortis de recommandations. C'est ainsi que depuis plusieurs années, des mesures de politique fiscale sont introduites dans l'arsenal juridique camerounais par le biais des lois de finances, mais sur la base du produit de la mutualisation des idées dans des groupes de réflexion de l'OCDE[858].

588 Par ailleurs, tout le dispositif de contrôle des prix de transfert est basé sur un consensus international insufflé par l'OCDE[859]. Le Cameroun dans le cadre de sa politique fiscale de veille vis-à-vis du phénomène de la mondialisation a repris dans son dispositif fiscal, les principes arrêtés par cette organisation tout en y apportant quelques adaptations liées au contexte local[860].

589 Bien que le Cameroun ne fasse pas formellement partie des membres de cette institution, les études publiées par elle et le produit des rencontres en conférences et groupes de réflexions constituent une source d'inspiration indéniable de la politique fiscale depuis plusieurs décennies.

2. Une politique sélective d'appui de l'Union européenne en matière fiscale

590 L'Union européenne est le modèle d'intégration qui inspire les Etats membres de la CEMAC tant sur le plan organisationnel et institutionnel que sur le plan de la production

[858] Comme l'écrit Thierry LAMBERT, l'OCDE « est structurée autour d'environ deux cent comités, qui n'ont pas tous la même importance ni la même taille. Il en est un qui doit retenir toute notre attention, c'est le Comité des affaires fiscales (CAF). Il s'agit d'un groupe de travail réunissant des experts des Etats membres, auxquels sont associés des observateurs pour les pays qui ne sont pas membres de l'organisation. Le comité comme l'ensemble de l'organisation, s'efforce d'identifier les bonnes pratiques dans une économie ouverte et concurrentielle ». LAMBERT (Thierry), *Quelle fiscalité pour des projets planétaires ?, in Mondialisation et fiscalité, la globalisation fiscale,* L'harmattan, Coll. Finances publiques, Marc LEROY (Sous la direction), 2006, p.19.

[859] V. Rapport du 9 avril 1998 « *Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial »* qui reconnaît les effets bénéfiques de la mondialisation et de la concurrence entre entreprises sur le marché mondial tout en constatant également que la concurrence fiscale peut aboutir au développement des pratiques fiscales dommageables.

[860] Rapport d'étape de 2000 *« Vers une coopération fiscale globale : progrès dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables* » qui met en œuvre les critères d'identification retenus dans le rapport de 1998.

normative voire en ce qui concerne les politiques communautaires[861]. Au plan fiscal, la politique d'harmonisation menée au niveau de la CEMAC s'inspire largement de son homologue européen sur le plan méthodologique à travers l'usage commun des directives concernant les impôts dont la nécessité de convergence est apparente.

591 En ce qui concerne la politique fiscale interne, l'Union européenne a opté pour un appui global à la réforme des finances publiques. Le premier levier d'intervention relatif à la politique fiscale est le Fonds Européen de développement (FED) et le second est constitué par la Plateforme de dialogue sur les finances publiques qui impliquent l'ensemble des bailleurs de fonds de l'espace européen.

592 Dans ce contexte, l'Administration fiscale camerounaise a bénéficié de plusieurs appuis de l'Union européenne. Ainsi , dans le cadre du Programme d'appui à la réforme des Finances publiques (PARFIP), il est prévu pour cette administration l'allocation d'une dotation globale de plus d'un million d'euros.

593 Cette entrée en force de l'Union européenne dans le jeu des appuis au développement des services fiscaux des pays en développement, s'explique par le nouvel environnement international caractérisé par le choix de l'action économique collective. En effet, la déclaration de Doha, adoptée en 2008 dans le cadre de la conférence des Nations unies sur le financement du développement a fixé les prémices d'une initiative visant à augmenter les recettes fiscales en modernisant les systèmes fiscaux, en améliorant le recouvrement, en élargissant l'assiette et en luttant activement contre la fraude. De même au sein du G20, les leaders mondiaux se sont engagés à lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, les flux financiers suspects et les pratiques préjudiciables et dommageables. La Commission européenne a ainsi appuyé les efforts des services fiscaux au Cameroun en préparation des accords de partenariat économique (APE) aux fins de prévenir les incidences budgétaires de la libéralisation des échanges sur les recettes douanières.

594 Toutes ces interventions visent à apporter plus de transparence dans la gestion des finances publiques en vue d'une meilleure mobilisation des ressources fiscales nécessaires à la lutte contre la pauvreté et au financement des autres programmes publics.

B. La coordination par l'Etat des appuis internationaux pour la cohérence de sa politique fiscale

[861] ALI MAHAMAT (Abdoul), *Présentation générale de la CEMAC : structures et attributions*, Actes du séminaire sous-régional, Douala-Cameroun, 16-20 Décembre 2013, GIRAF, 2013, pp.13-19.

595 Les appuis internationaux à la définition et à la mise en œuvre de la politique fiscale se caractérisent par leur extrême diversité. Cette façon plurielle d'aborder les problématiques n'est pas toujours source d'efficacité dans la mesure où le destinataire ne présente pas une cohésion dans ses choix et une cohérence dans l'abord de ses partenaires. Entre l'aide liée que lui apportent certains acteurs internationaux et l'assistance sans contrepartie apparente consentie par d'autres regroupements, il y a lieu de mettre en place des mécanismes efficaces de coordination, qui mettraient en cohérence, les objectifs recherchés par les partenaires internationaux et la vision du Cameroun en matière de politique fiscale court, à moyen et à long termes[862].

1. La dynamisation de la coopération bilatérale hors conventions fiscales

596 L'immixtion des organisations et groupements internationaux aux problématiques internes de politique fiscale rend complexe le processus décisionnel relatif au prélèvement de l'impôt[863]. Elle relègue même au rang inférieur la coopération bilatérale entre les Etats qui pourtant pourrait être porteuse de bienfaits dans la conduite des réformes fiscales au sein des Etats.

597 En effet, à la différence de la coopération multilatérale qui est le fruit de modèles dictés par les pays financiers au poids financier dominant, la coopération bilatérale aurait l'avantage des négociations directes fondées sur la base de l'intérêt bien compris des deux Etats. Cette approche de coopération s'est beaucoup développée avec le mouvement de conclusion des conventions fiscales relatives à l'élimination des doubles impositions. Pourtant l'expérience pourrait bien être reconduite en ce qui concerne, les mesures de politique fiscale à introduire dans l'ordre juridique interne avec l'appui des Etats partenaires[864].

[862] Un travail de coordination devrait être approfondi pour une meilleure orientation des interventions externes. Les ministères aux missions économiques et financières sont appelés à coordonner leur action avec les autres départements ministériels techniques.

[863] C'est le cas de la difficile implémentation d'une fiscalité dédiée à la protection de l'environnement qui bien recommandée par les organisations internationales et les Organisations internationales non gouvernementales, trouve des difficultés de prise en charge au sein des départements ministériels.

[864] Les autorités publiques des Etats africains en général réorientent leur politique de coopération par la conclusion d'accords avec les pays émergents à l'instar de la Chine, le Brésil et la Turquie pour se débarrasser des contraintes que leur impose les institutions financières internationales idéologiquement colorées et très attachées à leurs modèles économiques fondés sur des recettes ultralibérales et peu adaptées aux réalités économiques et sociales des pays en développement. L'expérience camerounaise vis-à-vis des trois pays suscités est riche dans la mesure où les négociations de ces accords sur mesure se font au face à face et tiennent compte de la logique gagnant-gagnant qui ne semble pas toujours être la préoccupation des bailleurs de fonds venus de Bretton Woods.

598 Ce type de coopération qui se rapproche de l'aide intervient dans plusieurs domaines de politiques publiques et ne serait pas incommode pour ce qui est de la politique fiscale. En effet, afin d'aiguillonner le recouvrement des recettes fiscales, des crédits déployés par un Etat riche pour le renforcement des services fiscaux d'un Etat en développement permettraient dans une vision de long terme de réduire ou d'éradiquer la dépendance extérieure en raison d'une meilleure mobilisation de ressources propres.

599 Si la coopération bilatérale en matière fiscale peut s'étendre au-delà des frontières dressées par le droit des conventions fiscales en formalisant de nouveaux rapports fondés sur l'amélioration de l'efficacité des politiques fiscales, il reste que toutes ces interventions externes méritent d'être bien coordonnées.

2. L'insertion harmonieuse dans le jeu du multilatéralisme économique et fiscale

600 Il est vrai que le Cameroun a bénéficié des appuis internationaux pour la mise en place de son système fiscal. Ces interventions menées par plusieurs bailleurs de fonds[865] n'ont pas toujours permis d'atteindre les résultats escomptés par les autorités camerounaises.

601 En effet, il faut rappeler que les réformes fiscales intervenues s'effectuaient dans un contexte de crise qui ne favorisait pas une conduite sereine des travaux eu égard à l'urgence qu'il y avait à trouver des solutions ponctuelles au problème du redressement économique par l'assainissement des finances publiques. La gestion de l'urgence a fait que les recettes préconisées par la communauté des bailleurs de fonds étaient intégrées sans difficulté dans le système fiscal alors que les solutions endogènes auraient pu exercer un contrepoids par rapport à certaines orientations inadaptées[866].

602 Ensuite, les réformes, sous l'appui des bailleurs de fonds internationaux, entourées du sceau de l'urgence, ne posaient pas les jalons d'une stratégie fiscale de développement qui suppose une vision de long terme[867]. L'approche par le court terme a orienté la politique fiscale vers le seul objectif d'efficacité dans la mobilisation des recettes. Etait-ce une stratégie des bailleurs de fonds internationaux déterminés à rentrer très rapidement dans leurs fonds investis en tant que créanciers du Cameroun ? Il serait excessif de l'affirmer mais il faut tout de même reconnaître que les réformes fiscales insufflées par la communauté financière internationale sont peu soucieuses de la nécessité pour les pays en crise de bâtir des systèmes fiscaux qui s'éloignent des modèles préétablis par ces institutions ultralibérales et portés vers

865 *Gouvernance, fiscalité et responsabilité, enjeux et pratiques,* étude consultable sur le site : www.oecd.org/cad/gouvernance.
866 RAMBOURG (Michel), *L'échec des réformes en Afrique, le cas des pays francophones au sud du Sahara*, In *Les réformes qui échouent*, RFAP, N°87, IIAP, 1998. pp. 405-422.
867 V. CORNELY (JP), *Aide mémoire portant sur l'amélioration à court terme du système fiscal camerounais et son efficacité budgétaire*, Département des finances publiques, Fonds monétaire international, Aout 1990.

leurs gains respectifs. Tous ces griefs formulés[868] par les pays en développement appellent un minimum de coordination des appuis internationaux dans la conduite des réformes fiscales.

603 Par ailleurs l'action de la communauté financière internationale, agissant sous le sceau de la conditionnalité n'a pas entraîné une appropriation consentie des réformes qui apparaissait comme de véritables « camisoles de force » servies aux pays africains en général[869]. En contrepartie du soutien financier pour le redressement économique, les bailleurs de fonds imposaient des exigences à contenus divers qui heurtaient finalement la souveraineté des Etats concernés[870]. De plus, les fondements juridiques de la conditionnalité ne semblaient pas pertinents pour les Etats soumis à l'ajustement structurel qui subissaient dans la résignation les orientations données par les apporteurs de capitaux même lorsque celles-ci portaient atteinte à leurs souverainetés[871]. C'est à juste titre que M. Magloire ONDOUA arrive à se demander « si l'accord de confirmation qui sert de support à la conditionnalité et à la contrainte, même implicite ou indirecte, de réformer les systèmes juridiques africains procède d'un acte conventionnel, c'est-à-dire d'un traité, les parties étant des personnes de droit international »[872]. De même, le questionnement sur la juridicité de la lettre d'intention[873] peut être posé en tant qu'instrument utilisé par les bailleurs de fonds dans leurs rapports avec les pays sous programmes économiques et financiers. Au-delà des interrogations sur la normativité des instruments du FMI se cachent des réserves des pays en développement sur la pertinence ainsi que l'efficacité des modes d'intervention de la communauté financière internationale[874]. A l'analyse, les thérapies des institutions de Bretton Woods, ne sont pas assises sur une philosophie philanthropique, mais reposent sur une idéologie capitaliste qui ne devrait pas endormir les pays sous ajustement. En effet, toute politique économique ambitieuse repose toujours sur des piliers endogènes que sont les diverses ressources nationales aux plan matériel, culturel et humain[875].

---

[868] La doctrine est plus sévère vis-à-vis des bailleurs de fonds internationaux dans leur façon d'intervenir dans les pays en développement. Pour le Professeur Maurice KAMTO, « le fait nouveau, c'est le développement des formes d'hétéro-limitation résultant non plus comme jadis des conquêtes militaires ou des ingérences des Etats puissants mais des diktats d'institutions internationales qui se transforment progressivement dans leurs domaines de compétences en des organisations qui phagocytent les gouvernements et mettent des Etats sous coupe réglée ». KAMTO (Maurice), *Pauvreté et souveraineté dans l'ordre international contemporain*, in mélanges en l'honneur du doyen Paul ISOART, Pedone, 1996, pp. 284-305

[869] PIQUEMAL (Alain), *« La notion de conditionnalité et les organisations internationales économiques et financières »* in Mélanges Paul ISOART, Pédone, 1998, p.306.

[870] KAMTO (Maurice), « *Pauvreté et souveraineté dans l'ordre international contemporain »* in Mélanges Paul ISOART, Pédone, 1998, pp. 284-305.

[871] CHAVAGNEUX (Christian), TUBIANA (Laurence*), Quel avenir pour les institutions de Bretton Woods ?, Les transformations de la conditionnalité*, in Conseil d'Analyse économique, *Développement*, La documentation française, 2000, pp. 43-74.

[872]ONDOA (Magloire), *Ajustement structurel et réforme du fondement théorique des droits africains postcoloniaux : l'exemple camerounais*, Revue africaine des sciences politiques, Vol.2, N°1, 2001, p.87.

[873] La lettre d'intention, instrument opérationnel du FMI dans la mise en œuvre de ses conditionnalités est bien différente de la lettre d'intention en droit civil et droit commercial. Il s'agit ici d'un document par lequel son souscripteur exprime à un créancier son intention de faire en sorte que le débiteur soit en mesure de remplir ses engagements. On l'appelle aussi lettre de confort ou lettre de patronage. *Lexique des termes juridiques*, Dalloz, 2001. p 336.

[874] POLAK (Jacques), *Politiques financières et développement*, Etudes du centre de développement de l'OCDE, Paris, 1989.

[875] KILLICK (Tony), *IMF Programmes in developing countries,* Design and impact, Routledge, Londres, 1995.

604 La gouvernance fiscale internationale faite de règles, d'institutions, d'acteurs formels et informels[876], n'est pas seule responsable du déclin de l'Etat comme dépositaire classique du pouvoir fiscal. L'exercice par l'Etat de sa compétence fiscale a été influencé par les processus de mise en commun par la voie supranationale[877] de certains domaines d'activités à travers la construction communautaire sous-régionale, l'harmonisation du droit des affaires et du droit des assurances. Le repli de la souveraineté s'est aussi manifesté par l'entrée en commerce juridique avec les autres Etats en matière fiscale par le biais des conventions internationales visant l'élimination des doubles impositions, l'évasion fiscale et la promotion des investissements. Mais la politique fiscale de l'Etat camerounais depuis les années 1980 s'est aussi développée sous l'influence des facteurs extérieurs non institutionnels. Ces facteurs sont constitués par toutes les transformations qu'a connu la scène internationale sur le plan des interdépendances économiques, de densification des échanges s'agissant des marchandises, des capitaux et des services ainsi que du développement des technologies de l'information et de la communication. Comme tous les autres pays, le Cameroun s'est enrichi de nouvelles mesures visant à lui assurer une insertion à la mondialisation.

[876] V. « *L'entrée dans le XXIème siècle* », Ramsès 2000, Dunod.
[877] V. MAITROT DE LA MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne,* Bruylant, Coll. Droit de l'Union européenne, Bruxelles 2012.

TITRE II

LA POLITIQUE FISCALE DU CAMEROUN DANS L'ECONOMIE MONDIALISEE : UN QUESTIONNEMENT FECOND SUR LE NOUVEAU ROLE DE L'ETAT

605 L'activité économique nationale ne se déploie plus à la manière d'un espace insulaire, tournant sur lui-même, évoluant en véritable électron libre, sans ancrage et ouverture vers l'extérieur. Outre la mobilité des hommes, des capitaux, marchandises et services, la vie économique internationale expose la constitution de grands ensembles régionaux et sous régionaux animés par des démarches d'intégration ou de simple coopération ainsi qu'un phénomène inédit de financiarisation et de dématérialisation des transactions[878]. La dynamique d'interdépendance, de compétition qui s'ensuit est caractéristique du phénomène de la mondialisation qui touche par ses impacts, l'ensemble des pays, qu'ils soient développés ou en voie de développement[879]. L'accessoire suivant toujours le principal, le prélèvement fiscal se construit au niveau national comme à l'international, sur la base de la complexité qui caractérise l'activité économique du fait de la mondialisation. Pays certes en voie de développement et confronté à une crise économique sans précédent depuis les années 1980, le Cameroun multiplie au plan fiscal des réformes qui ne se limitent plus à la seule sphère nationale, la demande à l'international devenant plus en plus exigeante au regard des mutations qui y interviennent. Avec les conséquences néfastes issues des déréglementations, délocalisations et autres compétitions sauvages, les Etats essayent de se prémunir des dégâts qui peuvent résulter de la mondialisation en assignant à leurs politiques fiscales une vocation protectrice (Chapitre I). A l'inverse, la mondialisation n'est pas que porteuse de difficultés, elle et aussi pourvoyeuses d'opportunités parce que favorisant un essor sans précédent des échanges et une expansion des marchés au-delà des frontières étatiques qu'elle remet en cause au plan économique (Chapitre II).

[878] V. BILON (Jean-Louis), *Fiscalité du numérique*, Litec, Coll: Droit @litec, 2000.

[879] «L'Etat souverain demeure l'entité central du système international. Assis sur un territoire, en charge de sa population, il reste le cadre où s'exprime la légitimité populaire, démocratique. L'essentiel des normes internationales est constitué par des traités, des accords entre des Etats, chacun parlant au nom d'un peuple. Or l'explosion des échanges, la multiplication des flux et des réseaux perturbent, déstabilisant cet Etat ». MOREAU DEFARGES (Philippe), *L'ordre mondial*, Armand Colin, 2003, p.128.

CHAPITRE I

LA COMPETENCE FISCALE DE L'ETAT A L'EPREUVE DE LA MONDIALISATION : LE REPLI PAR UNE POLITIQUE FISCALE DEFENSIVE

606 La compétence fiscale de l'Etat n'est pas seulement érodée par l'influence de la production normative supranationale et l'action des organisations internationales d'appui économique et financier. Elle est aussi impactée par le phénomène de la mondialisation qui caractérise actuellement la scène internationale[880]. On note depuis plusieurs décennies, un développement vertigineux des échanges internationaux touchant les marchandises, les services dans un cadre favorisant la mobilité des personnes et des capitaux, une globalisation des transactions financières assortie d'une montée en puissance des technologies de l'information et de la communication[881]. L'ampleur du phénomène est tellement grande qu'il brise les frontières de l'Etat qui voit son action se fondre au profit d'autres acteurs émergents au sein de la société internationale notamment les multinationales et les mouvements de la société civile. Pour y faire face, l'Etat est amené à adopter des postures qui soit le prémunissent contre les effets néfastes de la mondialisation, soit se donne les moyens de tirer profit de ce phénomène qui n'est pas que porteur de malheurs. S'agissant de la politique fiscale, les bouleversements que la mondialisation enfante dans l'ordre international ont nécessairement une incidence dans le rapport des opérateurs économiques à l'impôt. Qu'il s'agisse de consentir au prélèvement fiscal ou de procéder à son évitement, la stratégie des opérateurs ne repose plus sur les seules considérations et contraintes nationales. L'ingénierie de l'évasion et de la fraude fiscale s'est internationalisée et les méthodes prévues pour en assurer la lutte ne se sont pas toujours actualisées au niveau des Etats quand bien même les opérateurs économiques se sont entourés d'un savoir-faire exceptionnel en la matière[882]. De même, la recherche des opportunités d'investissement s'est élargie pour prendre en compte hors de l'Etat, ce phénomène de globalisation de l'économie. Pour M HECKLY, on distinguait traditionnellement les aspects intérieurs de la fiscalité de ses aspects internationaux. Aujourd'hui, la politique fiscale doit être replacée d'emblée dans le contexte de la mondialisation[883]. Cela amène à relativiser beaucoup l'autonomie réelle des Etats dans ce

[880] OCDE, *Intégration des pays en développement dans le système commercial international*, Paris, 1992.
[881] MOREAU DEFARGES (Philippe), *La mondialisation,* Coll : « Que sais-je ? », N°1687, PUF, 3ème éd., 2001.
[882] DIBOUT (Patrick), *La lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale*, in *Regards sur la fraude fiscale*, Etudes coordonnées par Loic CADIET et Erik NEVEU, Economica, 1986, p. 187-203.
[883] LEROY (Marc), Pages introductives, *Mondialisation et fiscalité, la globalisation fiscale*, L'Harmattan, Coll. finances publiques, 2006, p. 11.

domaine[884]. Dès lors, les Etats adoptent des postures défensives vis-à-vis de la mondialisation en raison de la concurrence fiscale[885] qui s'y déploie mais aussi pour se munir de bouclier et apporter des réponses aux défis nés des malformations du système fiscal.

Section I Une politique fiscale nationale soumise aux rigueurs de la concurrence internationale

607 La mondialisation constitue certainement une menace pour les pays qu'ils soient développés ou pas en raison des bouleversements qu'elle entraîne dans l'ordre juridique, économique et social. L'incertitude et l'indétermination règnent au sein des états-majors de pilotage des politiques économiques[886]. L'impossibilité d'opérer un repli stratégique vers soi amène les Etats à se munir d'outils permettant d'affronter les menaces économiques extérieures tout en se garantissant des possibilités de croissance pour le bien-être des populations. La volonté d'attirer les investissements étrangers conduit à l'adoption de politiques incitatives, mais une telle stratégie ne saurait être l'apanage d'un seul Etat. Au plan des prélèvements obligatoires, la propension au moins-disant fiscal fait des émules sur la scène internationale au point où on assiste parfois à une annihilation des effets escomptés d'une telle politique fiscale. Présent dans le chantier de l'ancrage à la mondialisation, le Cameroun subit les effets de la concurrence économique au plan global, mais connaît aussi le phénomène de la concurrence fiscale en raison de la rivalité évidente entre les pays en voie de développement notamment ceux de l'Afrique subsaharienne. La concurrence fiscale permet de jauger les faiblesses du système camerounais de prélèvement tout en prenant en compte pour une meilleure insertion à la compétition mondiale, les atouts de sa politique fiscale.

I. Les faiblesses du système fiscal camerounais face à la concurrence

608 Par la volonté des pouvoirs publics conjuguée à l'action des bailleurs de fonds internationaux et afin de juguler la crise économique, le système fiscal camerounais vit au

[884] HECKLY (Christophe), op.cit. p.147.

[885] L'expression concurrence fiscale désigne « un phénomène qui se développe aujourd'hui comme une sorte d'effet secondaire de la mondialisation. La porosité grandissante des frontières permet une circulation géographique des hommes et des richesses de plus en plus facile. Cette facilité de circulation a un effet sur la perception des impôts par les Etats. En effet, les contribuables ont de plus en plus en plus de facilité à répondre à la pression de l'impôt en se déplaçant. La mobilité croissante que leur autorise la mondialisation les autorise corrélativement à délaisser les Etats dont la fiscalité est la plus lourde pour rejoindre ceux dont la fiscalité est la plus faible. Ce phénomène de fuite devant l'impôt exerce en retour une pression sur les Etats. En effet, s'ils veulent conserver des contribuables, c'est-à-dire des recettes, ils doivent s'efforcer d'offrir les impôts les plus bas possibles. Et l'expression concurrence fiscale désigne au premier chef, ce phénomène de baisse incontrôlée des impôts redoutée par les Etats ». DIDIER (Philippe), *La notion de concurrence fiscale*, in *L'impôt,* Dalloz, Archives de philosophie du droit, 2002, p.103.

[886] GUILLAUMONT (Patrick), *Stratégies de développement comparées. Zone franc et hors zone franc*, Economica, 1988.

rythme des réformes depuis la fin des années 1980[887]. Les autres pays de la sous-région engagés dans un processus commun d'intégration sont aussi en pleine réforme de leurs systèmes fiscaux. Mais la politique fiscale ne pourrait être compétitive si certaines réformes liées à l'administration de l'impôt sont inachevées et si certaines mesures législatives restent de faible portée. Un classement qui se détériore si on s'en tient aux critères retenus par la notation internationale[888].

609 La bonne administration de l'impôt constitue la jauge des mesures de politique fiscale. Il ne suffit pas de créer ou de modifier un prélèvement, encore faut-il en assurer une application juste pour s'assurer de la pertinence du choix effectué par le législateur. Malgré les multiples réformes apportées dans son système fiscal, des imperfections persistent qui nuisent à la posture du Cameroun face à la concurrence fiscale.

1. Un retard sur les critères non fiscaux de facilitation de l'investissement

610 La variable fiscale n'est pas la seule déterminante pour la décision d'investir qui peut relever d'autres critères[889]. La concurrence fiscale entre les Etats doit tenir compte de l'impact des critères non fiscaux qui contribuent à déterminer définitivement l'investisseur potentiel.

611 La politique fiscale du Cameroun post-ajustement place l'attraction des investisseurs au rang des priorités stratégiques. La Banque mondiale partenaire au développement fait aussi de l'amélioration du climat des affaires une des priorités de son système d'intervention. A ce titre, elle publie dans un esprit de notation, le rapport « doing business »[890] qui permet d'évaluer, d'analyser et de classer les pays par rapport aux réformes entreprises pour faciliter les affaires et les investissements[891].

612 Au terme du rapport 2013 et tout pour l'année 2011, le Cameroun occupait la 161 ème place sur 185 pays. Ce classement pas très élogieux est en relative amélioration par rapport au

[887] NASHASHIBI K., OUANES A et CLAWSON P., *Les recettes non pétrolières au Cameroun : analyse et possibilités de réforme,* Département des Finances publiques, Fonds monétaire international, Novembre 1990.
[888] V. chaque année, le classement « Doing business » effectué par la Banque mondiale chaque année et qui concerne plus de 180 pays.
[889] En effet, la politique fiscale influe sur la formation du capital dans le secteur privé par les effets qu'elle exerce à la fois sur la capacité et l'incitation à épargner et sur la propension à investir dans les opérations privées. GILLS (Malcom), PERKINS (Dwight H.), ROEMER (Michael), SNODGRASS (Donald R.), *Economie du développement*, De boeck, Bruxelles, 2004, p. 440.
[890] Selon le site http://français.doingbusiness.org, le rapport 2013 est le dixième d'une série annuelle relativement à l'étude des réglementations qui renforcement ou entravent les activités commerciales.
[891] Ces préoccupations sont réitérées par le Directeur Général des Impôts dans sa communication à la conférence annuelle de responsables des services centraux, déconcentrés et extérieurs du Ministère des Finances, Thème : *« Atouts et enjeux du budget-programme »,* Yaoundé 16-18 Janvier 2013.

classement de l'année 2011 qui situe le Cameroun à la 165 ème place ou le rapport 2010 qui le place à la 168 ème position.

613 Les principaux griefs qui sont formulés par les experts de la Banque mondiale et de la SFI reposent sur les difficultés liées à l'exécution des contrats. En effet, il existe plus de quarante procédures pour assurer l'exécution d'un contrat alors qu'en même temps il faut à peu près 800 jours d'attente pour suivre l'évolution d'un litige contractuel entre le dépôt de la plainte et le règlement du créancier[892].

614 De même, pour créer une entreprise, les experts constatent qu'il faut remplir cinq procédures et attendre quinze jours pour que la structure soit créée. Sur le plan de l'approvisionnement en énergie, il faut se plier à quatre procédures et attendre pendant 64 jours[893].

615 Le rapport « Doing business » met aussi l'accent les facilités d'octroi des permis de construire, les règles de transfert de propriété, l'obtention des prêts, la protection des investissements, la concurrence transfrontalière, les procédures sur l'insolvabilité et enfin le paiement des impôts.

2. Des insuffisances au plan des critères d'administration fiscale

616 En comparaison avec les Etats de même niveau de développement, certains reproches sont régulièrement formulés à l'encontre du système fiscal camerounais[894]. Le rapport « doing business » répertorie ces faiblesses qui s'inscrivent à rebours d'une politique fiscale incitative. Au regard de ces enquêtes, le Cameroun apparaît très peu compétitif sur le marché de la fiscalité et affiche aux yeux des acteurs internationaux, le tableau d'une destination peu recommandable pour les investisseurs. Pourtant, il convient de ne pas voir complètement négatif l'environnement des affaires au Cameroun dans la mesure où il s'agit d'une

[892]Dans le cadre de la mondialisation du droit, le besoin de sécurité juridique et judiciaire pour un meilleur environnement des affaires est au centre de la création de l'organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA). V. Préface de MERCADAL Barthélemy, *Encyclopédie du droit OHADA*, Sous la dir. Paul Gérard POUGOUE, Lamy, 2011 ;

[893] Ces récriminations sont reprises par les organismes socioprofesionnels lors des forums et rencontres internationales ; Ce qui est de nature à écorner davantage l'image du Cameroun comme destinations pour des investisseurs en quête d'espace pour leurs affaires. Toutefois, dans le cadre du programme de politique économique engagé depuis 2011, des grands chantiers de production de l'énergie sont en cours visant à mettre fin et de façon durable au déficit énergique décrié par les économistes.

[894] V. le site internet des services fiscaux camerounais www.gov.cm pour une idée sur la stratégie de communication des pouvoirs publics en matière de climat des affaires.

construction permanente qui tient compte des insuffisances décelées au jour le jour et qui contribuent aux améliorations de demain[895].

617 Les experts relèvent que le nombre des impôts et des paiements à effectuer par une entreprise de taille moyenne au cours d'une année s'élève à quarante et un. Ensuite, le temps consacré au paiement des impôts et taxes se chiffre à environ 1400 heures sur une année budgétaire et que le coût de l'ensemble des impôts acquittés absorbe 51,9% des bénéfices annuels d'une entreprise[896].

618 Par ailleurs, l'éparpillement de la fiscalité qualifié abusivement de parafiscalité est galopant dans la mesure où la plupart des entités publiques ont institué des prélèvements sous appellations diverses (droits, contributions, redevances, frais administratifs..) à côté de la parafiscalité habituelle constituée des taxes communales, de la contribution au crédit foncier et au fonds national de l'emploi, des cotisations sociales. De plus, si les entreprises du secteur informel ne subissent pas de contrôles fiscaux[897], la multiplicité des vérifications et des procédures de recouvrement forcé donnent une impression de harcèlement auprès des entreprises du secteur structuré[898].

619 Ces rapports successifs démontrent que les réformes engagées par l'Etat Cameroun sont inachevées et méritent d'être revisitées afin que la politique fiscale remplisse les conditions d'efficacité, et de justice devant permettre de faire face à la concurrence venant de l'extérieur[899]. Dans le cadre d'une étude comparative entre les politiques fiscales française et camerounaise, M. TONGA, tout en acquiesçant la noblesse des objectifs poursuivis, s'interroge sur la pertinence et l'efficacité des mesures adoptées en raison de la faible portée ainsi que du caractère inachevé de celles-ci[900].

B Des réformes fiscales inachevées et de faible portée

[895] Certains estiment que l'amélioration du climat des affaires est fonction des époques, de la conjoncture à la fois économique, sociale et politique. Elle n'est pas un acquis. ANYA BOMBA (Roger), *L'amélioration de l'environnement des affaires au Cameroun : l'expérience de l'administration fiscale,* Rapport de stage DESS en droit des affaires internationales et fiscalité, Université de Yaoundé II Soa, 2007/2008, p. 69.
[896] BANQUE MONDIALE, *Evaluation du climat des affaires au Cameroun*, Rapport 2006.
[897] Il ya comme une rupture du principe de l'égalité devant l'impôt eu égard au traitement inégal entre entreprises du secteur structuré et entreprises du secteur informel. Outre cette sorte de prime à l'incivisme fiscal qui profite au secteur informel, l'application à géométrie variable de la loi fiscale contribue au recul du comportement déclaratif des entreprises citoyennes.
[898] Rapport SNV, GTZ, GICAM sur le climat des affaires au Cameroun, 2007.
[899] V. Avant-propos ESSIMI MENYE, Ministre des Finances du Cameroun, Rapport Commission de réforme fiscale 2007.
[900] TONGA (Dieudonné), *Les politiques fiscales camerounaises et française face au défi de la mondialisation : une analyse comparée de la période 2007/2010*, Mémoire Affaires publiques, ENA, Mai 2011 ; p.95.

620 Les réformes entreprises dans le paysage fiscal camerounais ont contribué à l'amélioration des rapports entre le secteur public et le secteur prive tout en se rapprochant davantage des préoccupations de la société civile. Mais au vu de la position du Cameroun sur le jeu de la concurrence fiscale, on conclut du non aboutissement des mesures prises.

1. Les réformes de première génération : un impact mineur pour la concurrence fiscale

621 Les réformes de première génération résultent du constat d'une très faible pression fiscale au Cameroun au moment où ce pays traverse une crise sans précédent[901]. Outre l'urgence à mobiliser le maximum de recettes pour assainir les finances publiques et donner des marges de manœuvre au Gouvernement, la réforme fiscale intervenue en 1994-1995 visait à doter le Cameroun d'une fiscalité moderne, simplifié, et neutre[902].

622 S'inscrivant dans le prolongement de la réforme fiscalo-douanière prescrite en UDEAC, le grand toilettage du système fiscal camerounais a permis de supprimer un certain nombre de prélèvements devenus surabondants et non rentables (Taxe intérieure à la Production (TIP), la Taxe unique (TU), Impôt sur le chiffre d'affaires intérieur (ICAI)) et les voir remplacés par la Taxe sur le chiffre d'affaires (TCA)[903], impôt caractérisé par sa relative neutralité. La réforme consacre aussi l'introduction des droits d'accises tout en intégrant une révision du droit douanier dans le sens de sa modernisation et sa simplification[904].

623 Au niveau de la fiscalité directe, la réforme supprime le paiement des impôts de l'année N-1 au cours de l'année N par voie de tiers provisionnels et remplace ce système par l'institution d'un impôt sur le revenu payé par acompte de 1% applique sur le chiffre d'affaires mensuel, des régularisations étant effectué après l'exercice budgétaire pour l'application du taux de 38,5% sur le bénéfice dégagé.

624 En plus l'impôt forfaitaire jusque-là appliqué sur les personnes en raison de leur simple existence est supprimé et remplacé par l'impôt libératoire qui est reversé directement aux communes dans le cadre de la politique de décentralisation.

---

[901] COMMISSION ABAH ABAH Polycarpe, *Réforme fiscale au Cameroun : une réflexion collective sur la fiscalité de demain*, Rapport général, 4 volumes, MINEFI, Yaoundé, Avril, 1995.

[902] V. Discours d'installation des membres de la Commission de réforme fiscale par Monsieur Roger MELINGUI, Ministre délégué auprès du Ministre de l'Economie et des Finances chargé du Budget, 1994.

[903] Le Comité de Direction de l'UDEAC a adopté l'acte 1/92 du 30 Avril 1992 portant instauration de la TCA. L'ordonnance N°94/001du 24 Janvier 1994 rendait exécutoire et à partir du 1er Janvier 1994 la TCA ;

[904] BILAGNA (Samson), *La réformes des douanes camerounaises : entre les contraintes locales et internationales*, in Afrique contemporaine, N°230, 2009/2, pp. 101-113.

625 Il faut retenir que ces mesures impulsées à la fois par les institutions de Bretton Woods et celles de la communauté (UDEAC puis CEMAC), sont reprises de façon quasi similaire dans les Etats d'Afrique centrale et de l'Ouest. Dans ces conditions, les éléments de disparités qui auraient pu être des facteurs de concurrence fiscale s'éliminent, mais les réformes de seconde génération présentent d'autres types de particularités[905].

2. Les réformes de seconde génération : facteurs de concurrence fiscale

626 Les réformes de première génération correspondaient à la période d'ajustement structurel axée sur la mobilisation optimale des recettes fiscales. Avec le franchissement du point d'achèvement de l'initiative PPTE en 2006, la politique fiscale camerounaise change de cap et met l'accent sur l'incitation à l'investissement et l'amélioration du climat des affaires[906].

627 Dans cet élan, une nouvelle commission de réforme fiscale est créée aux fins de proposer au Gouvernement des mesures des mesures visant réorienter la politique fiscale et permettre au Cameroun de faire face à la concurrence fiscale. Le rapport des travaux de cette commission fait ressortit des recommandations qui seront par la suite introduites dans le système fiscal par le biais des lois de finances successives.

628 Ainsi depuis 2007, le Cameroun s'emploie à moderniser son Code fiscal et à explorer les possibilités de simplification et de clarification des procédures en conformité avec la législation communautaire issue de la CEMAC.

629 Le premier axe de cette politique fiscale rénovée est celui de la dynamisation de certains secteurs économiques à fort potentiel. A cet effet, des mesures dérogatoires sont prises en ce qui concerne le régime du réinvestissement[907], l'exonération de la contribution à la patente pour les entreprises nouvelles[908], la promotion du marché boursier[909], le régime des

[905] V. NZAKOU (André), *Comptabilité et réforme fiscalo-douanière*, Douala, 1995.
[906] « La commission est chargée d'étudier et de proposer les voies et moyens d'améliorer le système fiscal afin de mettre en place une fiscalité simple, efficace, équitable et de développement, en mesure de concilier l'optimisation des ressources fiscales de l'Etat et l'incitation à l'investissement privé ». Article 2 de la Décision N°87/909/CF CAB/MINEFI du 20 Avril 2007 portant création de la Commission de réforme fiscale.
[907] Article 117 du CGI
[908] Article 162 bis de la loi de finances 2008
[909] Article 108 et 109 nouveau du CGI

projets structurants[910], les secteurs pétroliers gaziers et miniers, la détermination pour la lutte contre la fraude[911].

630 L'autre axe stratégique de la politique fiscale rénovée est l'approfondissement de l'élargissement de l'assiette et la sécurisation des recettes. Ainsi la loi de finances 2009 précise le type de revenus des organismes de prévoyance sociale passibles de l'impôt, élargit le champ d'application de l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers à tous les intéressements alloués à l'occasion des comités et des commissions, le plafonnement à 5% de la déductibilité des commissions sur achats et courtages à l'étranger et reconnaît enfin la déductibilité des provisions techniques dont les modes de calcul sont clairement définis par l'article 334 du Code CIMA[912].

631 Aussi, le législateur camerounais prend la direction de la simplification et de l'allègement en donnant la possibilité au contribuable de solliciter l'avis de l'administration préalablement à la conclusion d'un contrat, d'un acte juridique ou d'un projet sur le régime fiscal applicable. La réponse donnée par l'administration dans le cadre de cette procédure de rescrit, garantit le contribuable contre les changements d'interprétation ultérieurs. En même temps, le législateur supprime la caution dans le cadre des recours devant la Cour Suprême[913].

632 Toutes ces mesures de clarifications et de simplification visent à rendre plus attractive la destination Cameroun au plan fiscal face aux pratiques en cours dans les Etats voisins. Mais à l'observation, les marges demeurent au regard des défaillances encore perceptibles au sein du paysage fiscal camerounais.

II. La politique volontariste de capitalisation des atouts endogènes face à la concurrence fiscale

633 En relation avec le secteur privé et dans le jeu de la concurrence fiscale notamment au plan sous-régional, la marche du Cameroun vers un système fiscal optimal reste encore bien longue pour, remplir à la fois les conditions d'efficacité et d'équité visant au détriment de ses pairs, à séduire les investisseurs internationaux.[914] Cette longue marche repose sur la capacité

[910] Article 113 Nouveau du CGI
[911] En effet, la loi de finances 2009 institue une vignette à apposer sur certains produits dont la liste est arrêtée par le gouvernement afin de lutter plus efficacement contre la contrebande, la fraude et la contre façon.
[912] Conférence interafricaine du marché des assurances.
[913] Les mesures de simplification du système fiscal contribuent au renforcement de l'attractivité du territoire camerounais. V. KAKE KAMGA, Mémoire précité ;
[914] *Concertation entre le Syndustricam et la Commission de réforme fiscale*, in L'industriel, Bulletin d'information du Syndicat des industriels du Cameroun, N°7 Octobre 2007, p. 5.

des pouvoirs publics camerounais à consolider les acquis bâtis en termes de mesures de politique fiscale et d'administration de l'impôt[915]. Mais, il convient aussi de développer encore plus d'imagination pour conquérir de nouvelles marges pour dégager des avantages comparatifs vis-à-vis des concurrents étrangers dans un environnement serré de compétition internationale[916].

A. Des mesures fiscales aux acquis à consolider

634 L'histoire fiscale du Cameroun depuis les années 1980 est jalonnée de réformes qui ont placé ce pays sur le chemin de la modernité malgré certaines insuffisances. L'offre des concurrents africains en matière de politique fiscale comporte aussi des forces que des faiblesses sur lesquelles de leçons peuvent être tirées pour le futur. Il serait ainsi indiqué de pérenniser les acquis résultant des réformes passées tout en consolidant les facteurs de convergence fiscale internationale.

1. La pérennisation des acquis en matière de réformes fiscales internes

635 La configuration du système fiscal camerounais après les principales réformes engagées depuis la période de crise, comporte des atouts pour une offre compétitive à l'extérieur. Le système visant à équilibrer les droits des contribuables avec les pouvoirs de l'Administration est en marche. Des dispositifs d'incitations fiscales sont consacrés par le législateur à côté d'autres modes exorbitants de fiscalité dérogatoire. La bascule vers le primat de l'imposition indirecte[918] plus indolore est une réalité incontestable.

636 Pour accompagner ces mesures volontaristes de politique fiscale, le recours « supplétif »[919] aux réformes liées à l'administration de l'impôt vient couronner les atouts du système camerounais face à la concurrence fiscale internationale[920]. Il s'agit de la

[915] Cf Résumé exécutif du Rapport général Commission réforme fiscale, Yaoundé, 2007.
[916] V. « *Optimisation des recettes dans un contexte d'incitation fiscales à l'investissement* ». Exposé de Monsieur NKODO Laurent, Directeur général des impôts, Actes de la conférence annuelle des responsables des services centraux et extérieurs du Ministère des finances, 28-30 Janvier 2008 au Palais des congrès de Yaoundé.
[918] CHAMBAS (Gérard), *Mobiliser des ressources fiscales pour le développement*, Economica, 2005
[919] Le mot est emprunté d'Alain Thierry MVOGO MVOGO mémoire sus visé.
[920] Nous convenons avec d'autres études, que la mise en place d'une politique d'attractivité passe par des mesures d'administration et de gestion fiscale aux côtés des mesures de politique fiscale proprement dite :
-amélioration de la qualité du service rendu aux usagers
-facilitation de l'accomplissement des obligations fiscales ;
-mise en place de l'interlocuteur fiscal unique ;
-simplification des procédures ;
-garanties et droits des contribuables par l'adoption du livre des procédures fiscales et de la charte du contribuable vérifié ;
-modernisation de l'accès à l'information fiscale ;

simplification, l'accessibilité, la disponibilité et la stabilisation des normes fiscales, l'amélioration de la doctrine administrative, les garanties en matière de contrôle et de contentieux, la qualité du service.

637 Toutefois selon l'adage « qui n'avance pas recule », les stratèges de la politique fiscale camerounaise se doivent d'améliorer les dispositifs existants en prenant en compte les évaluations faites et les mesures correctives préconisées. La fiscalité est une discipline tellement mouvante qu'elle court en permanence le risque de voir ses règles se faire devancer par des problématiques économiques et sociales nouvelles et changeantes.

2. La consolidation des facteurs de convergence fiscale internationale

638 La concurrence fiscale n'est pas un inconvénient en soi tant que celle-ci contribue à la construction des convergences internationales. Elle devient nocive lorsqu'elle engendre des effets dommageables pour les pays en quête d'un environnement des affaires serein, s'inscrivant dans le jeu de la compétition économique mondiale[921]. De fait le Cameroun face aux poussées de la concurrence fiscale ajuste ses mesures de politique fiscale pour ne pas les rendre prohibitifs et inaccessibles sur le marché international des offres en politique d'investissement[922].

639 L'un des cadres majeurs de concrétisation des convergences internationales en la matière est évidemment la CEMAC au sein de laquelle une politique active d'harmonisation fiscale est menée depuis plusieurs décennies[923]. Les processus d'harmonisation fiscale ne sont pas aisés entre nations pourtant unies pour une cause communautaire en raison de leur attachement à leur souveraineté dont la cause fiscale continue de demeurer le socle. Le Cameroun devra ainsi œuvrer la meilleure coordination des politiques fiscales tant au niveau

---

-facilitation de l'accès au juge ;
-instruction diligente des réclamations contentieuses
-facilitation des procédures de remboursements des crédits de TVA ;
-informatisation des services
V. développements KAKE KAMGA Guy Raoul, *L'attractivité du système fiscal camerounais*, mémoire de fin d'études en vue de l'obtention du Master II professionnel, Option : Administration fiscale, Université PARIS Dauphine, Université Panthéon Sorbonne, Paris, 2006/2007.

921 Pour M. Thierry LAMBERT, la concurrence fiscale est un « jeu dangereux » qui appelle « une régulation impérative ». « *Réflexions sur la concurrence fiscale*, », article paru dans le recueil Dalloz, 22 Juillet 2010, N°27, p. 1733-1739, et reproduit dans la revue Gestion & Finances publiques, N°1-Janvier 2011, pp.39-43.

922 De fait, la concurrence fiscale peut être une bonne chose en soi, lorsqu'elle incite les gouvernements nationaux à adopter des structures fiscales plus efficaces et des méthodes de gestion plus performantes des administrations et des services publics. V. LE CACHEUX (Jacques), *Les français et l'impôt*, Odile Jacob, La documentation française, Coll : Débat public, 2008, p.144.

923 TOGOLO (Odile), *L'harmonisation fiscale : une dynamique de changement à la portée de tous les pays ?,* in Revue camerounaise des relations internationales, Vol. 5, N°1-2, 1998, pp. 109-143.

de la CEMAC que des autres instances internationales consacrées aux problématiques de prélèvement fiscal.

B. La conquête de nouvelles marges de séduction fiscale internationale

640 La séduction fiscale internationale est au cœur des politiques publiques d'attractivité des territoires[924]. Sans rentrer dans l'optique suicidaire du moins fiscal total, les Etats aménagent des espaces de séduction permettant aux opérateurs internationaux d'investir en toute sécurité leur fonds et espérer des retours substantiels. En période post-ajustement, le chantier qui interpelle les autorités camerounaises en matière de politique fiscale est celui de la révision des taux d'imposition et celui de l'amélioration du climat des affaires[925].

1. La révision réaliste des taux d'imposition

641 Les initiatives d'harmonisation engagées au niveau de la CEMAC pour l'Afrique centrale et l'UEMOA pour l'Afrique de l'ouest constituent le socle de la politique fiscale des Etats membres. Les législations nationales transcrivent généralement des directives émanant de la législation communautaire qui prescrivent des serpents de taux[926] dont doivent faire application ces Etats. Malgré les processus d'harmonisation affichés, de nombreuses disparités persistent dans les taux d'imposition appliqués en raison de la concurrence fiscale que se livre ces Etats pour happer les flux d'investissements étrangers.

642 Ainsi, la directive N°0/99-CEMAC-028-CM-03 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) et du Droit d'accises (DA), révisée par la directive N°07/11-UEAC-028-CM-22 du 19 décembre 2011 recommande une fourchette de taux compris entre 15% et 19%. Pourtant, le Cameroun présente le taux le plus élevé des deux communautés (CEMAC et UEMOA) , soit 19,25%. De surcroit, ce pays a

[924] Avec l'intégration des marchés qui renforce les craintes sur la concurrence fiscale, une place de choix est accordée à la fiscalité dans les choix d'implantation. Aussi les Etats en concurrence utilise-t-ils la fiscalité dans leurs politiques d'attractivité : « Les instruments fiscaux de renforcement de l'attractivité peuvent alors devenir des outils extrêmement puissant en donnant la possibilité aux Etats d'initier un mouvement de concentration cumulative sur leur territoire : attirer un premier ensemble de firmes grâce aux aides fiscales peut constituer un atout fondamental dans l'attraction des futurs investisseurs, et donc avoir un impact de long terme qui dépasse de loin l'impact initial ». BENASSY-QUERE (Agnès), BRETIN (Emmanuel), LAHRECHE-REVIL (Amina), MADIES (Thierry), MAYER (Thierry), *La compétitivité fiscale*, in *Compétitivité*, Rapport Michèle DEBONNEUIL et Lionel FONTAGNE, CAE, La documentation française, 2003, pp.185-210.

[925] Avec la mondialisation, le droit est devenu un enjeu en termes d'attractivité du territoire. En droit fiscal, pour attirer les investissements étrangers et même la localisation des filiales ou des sociétés mères de groupes étrangers, les Etats n'hésitent pas à leur offrir des régimes incitatifs tout en reformant leur système fiscal. MELOT (Nicolas), *Fiscalité et multinationales : les groupes de sociétés, ces enfants terribles*, in Ecrits de fiscalité des entreprises, Etudes à la mémoire du Professeur Maurice COZIAN, Litec, pp.553-593.

[926] Il s'agit de taux maximum et des taux planchers dans l'intervalle desquels les pays doivent s'inscrire.

supprimé tous les taux réduits issus de l'époque de la TCA, taux réduit pourtant reconduit par tous ses pairs de l'Afrique centrale à l'exception du Tchad[927].

[927] L'adoption de taux réduit dans un système fiscal obéit souvent à des exigences de flexibilité aux fins d'adapter l'imposition à chaque activité tout en prenant en compte les spécificités. Cette orientation a été suivie par le Cameroun dans la première moitié des années 2000. Mais avec les pressions du FMI guidé par la volonté de simplifier le système d'imposition, les taux réduits ont été supprimés en matière de TVA. Les années qui ont suivi ont vu les stratèges camerounais tergiverser sur le besoin ou non de restaurer des taux différents. Ce qui laisse incrédule quant au libre exercice par l'Etat camerounais de sa compétence fiscale.

COMPARAISON DES TAUX DE TVA EN UEMOA ET EN CEMAC[928]

TVA UEMOA

643 La directive N° 02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de TVA, recommande une fourchette de taux compris entre 15% et 20%.

Etats	Taux avant l'harmonisation	Taux après l'harmonisation
Bénin	18%	18%
Burkina Faso	18%	18%
Côte d'Ivoire	11,11 et 20%	18%
Mali	10 et 15%	18%
Niger	17%	19%
Sénégal	10 et 20%	18% *
Togo	18%	18%
Guinée	18%	18%

TVA CEMAC

642 La directive N°0/99-CEMAC-028-CM-03 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) et du Droit d'Accises (DA) révisée par la DIRECTIVE N° 07/11-UEAC-028-CM-22 du 19 décembre 2011 recommande une fourchette de taux compris entre 15% et 19%.

Libellés	Cameroun	RCA	Congo	Gabon	Guinée Equatoriale	Tchad
Taux général TVA	**19,25%**	**19%**	**18,9%**	**18%**	**15%**	**18%**
Taux réduit TVA	néant	5%	5,25%	10%	6%	néant

644 En ce qui concerne l'IS, la directive N°02/01/UEAC-050-CM-06 du 03 août 2001 recommande un taux fixé dans une fourchette comprise entre 25% et 40%. Dans cette catégorie d'imposition, le Cameroun se situe encore en tête en pratiquant un taux de 38,5% tandis qu'en matière d'impôt de distribution, le taux de 16,5% pratiqué par le Cameroun se situe quasiment à la moyenne des taux pratiqués par les pays partenaires de la sous-région.

[928] Source : Division de la Législation, du contentieux et des relations fiscales internationales MINFI DGI Cameroun

COMPARAISON DES TAUX IS EN UEMOA ET EN CEMAC[929]

IS UEMOA

645 La directive N° 01/2008/CM/UEMOA du 28 mars 2008 portant harmonisation des modalités de détermination du résultat imposable des personnes morales au sein de l'UEMOA prévoit que l'ensemble des Etats membres de l'Union doivent adopter des taux d'impôt sur les bénéfices compris entre 25% et 30%. Le délai de mise en conformité était fixé au 31 décembre 2011. Mais certains pays ne s'y sont pas encore conformés (Guinée, Mali, Niger).

1. Le Bénin: Le taux normal d'imposition sur les sociétés au Bénin est de **30%**.
2. Le Burkina Faso : Le taux d'imposition des sociétés est de **30%**.
3. La Côte d'Ivoire : Le taux standard est de **25%** ; pour une entreprise qui effectue des ventes de moins de 1 milliard de francs CFA, le taux d'imposition est de **20%**.
4. Le Mali: Le taux de l'IS est de **35%**.
5. Le Niger : Le taux de l'IS est de **35%**.
6. Le Sénégal : Le taux de l'IS est fixé depuis le 1er janvier 2006 à **25%** du bénéfice imposable (avant 2004, il était de 35%, de 2004 à 2006, il était de 33%).
7. Le Togo: Depuis la loi de finances pour 2010 le taux de l'impôt sur les sociétés (IS) est fixé à **27%** pour les industries et **30%** pour les autres sociétés. Avant cette loi, les taux étaient de **40% (37% pour les entreprises industrielles)**.
8. La Guinée : Le taux de l'IS est de **35%**.

IS CEMAC

646 La directive n°02/01/UEAC-050-CM-06 du 3 août 2001 relative à l'Impôt sur les sociétés recommande un taux de l'impôt fixé dans une fourchette comprise entre 25% et 40%

Libellés	**Cameroun**	**RCA**	**Congo***	**Gabon****	**Guinée Equatoriale*****	**Tchad**
Taux de droit commun	38,5%	30%	34%	35%	35%	40%

[929] Source : Division de la Législation, du contentieux et des relations fiscales internationales MINFI DGI Cameroun

647 Au regard des taux affichés, il est loisible de conclure hâtivement à la non-compétitivité fiscale du Cameroun. Ce qui ne serait pas du tout aberrant dans la mesure où les taux nominaux apparaissent souvent comme l'achalandage qui frappe en premier le potentiel investisseur. S'il est vrai que « trop d'impôts tue l'impôt » et que les « hauts taux tuent les totaux », la comparaison en termes d'attractivité doit tenir compte d'autres critères basés sur la nature même des taux ainsi que de l'ensemble des éléments qui rentrent dans la détermination de la base imposable[930]. Le taux nominal bien qu'influençant psychologiquement et de prime abord le potentiel investisseur, ne constitue pas le critère fiscal le plus déterminant comme le démontre empiriquement l'attrait des investisseurs pour la destination Cameroun par rapport à beaucoup d'autres pays de la sous-région nonobstant l'impression du caractère prohibitif de ses taux. De plus le taux nominal ne devrait pas être le seul critère de compétitivité même s'il frappe en premier les esprits lors du choix pour l'investissement[931].

648 Cependant, la question se poserait de savoir si l'adoption de taux nominaux élevés constitue un atout déterminant de politique fiscale. La réponse ne saurait être affirmative eu égard à l'expérience tirée de la comparaison internationale. Non seulement les taux élevés peuvent influencer et déterminer dans une certaine mesure un opérateur économique, mais aussi le bon ancrage à la dynamique de la mondialisation appelle l'adoption de mesures de séduction même au plan fiscal. Les réformes de la politique fiscale dans les années récentes ont porté dans les pays occidentaux sur la révision généralisée des taux nominaux d'imposition aux fins de dédramatiser les relations fiscales et détendre l'environnement des affaires en stimulant le potentiel productif[932]. Moteur de l'intégration sous-régionale et au regard de la comparaison avec les autres pays de la sous-région, le Cameroun gagnerait à procéder à une politique de révision de ses taux d'imposition notamment en ce qui concerne la fiscalité des

[930] NMILI estime que la politique d'incitation fiscale doit être le produit d'un calcul économique. Elle doit être l'aboutissement logique de simulations et de visions prospectives. NMILI (Mohamed), *Pour un impôt juste, Essai sur les préalables au civisme fiscal*, OSER, Casablanca, 2011, P. 207.

[931] L'indicateur de compétitivité basé sur le taux nominal d'impôt sur les sociétés semble faire l'impasse sur la grande diversité des règles d'assiette en matière de fiscalité des entreprises : une baisse du taux légal ne signifie pas nécessairement une réduction de la charge fiscale dans la mesure où elle peut être accompagnée d'un élargissement de l'assiette. Sans oublier la multiplicité des autres prélèvements qui pèsent sur les entreprises. V. BENASSY-QUERE (Agnès), BRETIN (Emmanuel), LAHRECHE-REVIL (Amina), MADIES (Thierry), MAYER (Thierry), op.cit. pp. 190-192.

[932] OCDE, *La politique fiscale dans les pays de l'OCDE : évolutions et réformes récentes*, Etudes de politique fiscales de l'OCDE, N° 9, 2005, p.10.

entreprises[933]. Mais cette révision devra s'effectuer sur la base d'une évaluation préalable assortie de simulations, dans un cadre méthodologique empreint de réalisme et de progressivité dans le temps. Une telle réforme participera à coup sûr à détendre de manière collatérale, le climat des affaires.

2. L'instauration d'un dispositif de veille sur l'amélioration du climat des affaires

649 La banque mondiale et la Société financière internationale (SFI) ont fait de l'amélioration du climat des affaires leur cheval de bataille. Cette option des institutions internationales doit se muer en exigence de politique endogène et constituer une priorité du couple secteur public-secteur privé. Certes à travers l'instance Cameroon Business Forum que préside le Premier ministre camerounais, des mesures sont prises pour éviter de polluer le climat des affaires. Mais le classement très peu honorable dont fait l'objet le Cameroun devrait amener à réajuster la stratégie d'amélioration du climat des affaires[934].

650 Au plan fiscal, les critères arrêtés par les experts de la Banque mondiale devraient trouver des réponses au niveau national. Ainsi, le nombre de paiements à affecter par les contribuables pourrait bien être réduit non seulement par l'instauration d'impôts synthétiques, mais aussi par la généralisation du paiement unique par l'application des modes de paiement modernes relatifs à la monétique[935]. Cette réforme a l'avantage de faciliter le paiement de l'impôt au redevable, mais aussi de sécuriser les recettes fiscales sujettes à toutes formes de manipulations préjudiciables au Trésor public.

651 En ce qui concerne, le rapport entre le montant des impôts payés et le bénéfice brut des entreprises, une réflexion pourrait être menée qui aboutirait à une réduction mesurée de la charge fiscale d'ensemble. Les questions de délais peuvent faire l'objet de changements par la voie législative pour ce qui est des procédures prévues par le livre des procédures fiscales. Tout comme au plan du travail administratif, les services se doivent d'apporter réponses et éclairages aux sollicitations des contribuables. L'ensemble de ces réformes pourraient inscrire

[933] La revendication pour la baisse du taux de l'IS en vigueur au Cameroun (38,5%), est devenue un rituel des organismes socioprofessionnel qui voit en ce taux un facteur prohibitif pour l'entreprenariat et l'attractivité du territoire. Un consensus semble se dessiner depuis plusieurs décennies qui privilégie plutôt l'élargissement de l'assiette qui viendrait mécaniquement compenser les éventuelles pertes de recettes induites par la baisse du taux.
[934] Il faut relever que le Rapport « Doing Business en 2013 » classe le Cameroun 165 ème pays sur les 185 Pays en compétition.
[935] Une avancée a été faite avec l'instauration du paiement par virement bancaire à la Direction des grandes entreprises. Mais les effets se feraient sentir de manière optimale en cas de généralisation des télépaiements.

favorablement la loi fiscale camerounaise dans le nouvel environnement compétitif produit par la mondialisation sous la bannière du « Doing business »[936].

652 Dans le cadre du Cameroon Business forum[937], une instance de veille pourrait être créée qui serait une sorte d'observatoire des entraves à l'amélioration du climat des affaires. Cette structure composée des représentants du secteur public et du secteur privé, pourrait se faire adjoindre des représentants de la société civile. L'action conjuguée avec l'Institut nationale des statistiques (INS) aboutira à la production régulière de rapports sur des enquêtes de satisfaction et des enquêtes de conjoncture. Les actions pour le climat des affaires seraient évaluées sur la base d'une méthodologie affinée par les experts statisticiens et économistes qui auront la charge de publier assez régulièrement des indices du climat des affaires ou des indicateurs relatifs aux performances économiques.

Section II Une politique fiscale altérée par les risques de la vulnérabilité internationale

653 La politique fiscale internationale du Cameroun n'est pas seulement à disposition offensive du fait d'une quête effrénée d'attractivité et de compétitivité. Les mesures prises par les pouvoirs publics visent aussi à protéger au plan fiscal le territoire national des vulnérabilités qui caractérisent le système international[938]. L'altération du système fiscal camerounais provient d'emblée des failles inhérentes aux structures des économies en développement caractérisées par une grande ampleur du secteur informel qui coexiste avec l'économie structurée. Cette situation du moins regrettable ne produit pas que des effets néfastes en interne, elle expose aussi le pays aux affres de l'économie mondialisée du fait de la porosité des frontières nationales ainsi que de l'extrême mobilité des facteurs de production[939]. Après avoir apprécié les risques courus par le système fiscal camerounais en raison de son ancrage à l'économie mondialisée, il convient de jeter un regard sur les réponses publiques au travers d'une politique fiscale de posture défensive.

[936]Daniel GUTMAN considère Doing business comme un « impératif de la raison pratique contemporaine », *Les nouvelles fiscales*, Lamy, Supplément au N°1000, 15 Avril 2008, p.4.
[937] Instance de concertation public-privé placée sous le patronage du Premier ministre camerounais.
[938] NMILI (Mohamed), *La politique d'incitation fiscale à l'investissement au Maroc*, Thèse de doctorat en sciences économiques, FSJES, FES, 2004.
[939] Sur la marginalisation extérieure des économies africaines en général HUGON (Philippe), *Economie de l'Afrique,* La découverte, Coll. Repères, 2001, pp. 42 et s.

I. Les vulnérabilités internationales du système fiscal camerounais

654 Le système fiscal camerounais est exposé aux risques qu'entraine l'abolition des frontières induite par la mondialisation. De plus les investisseurs bénéficient certes d'une présomption de bonne foi, mais il est de notoriété que les opérateurs économiques dans leur quête du profit planifient leurs activités en prenant en compte et de manière abusive du facteur fiscal[940].

A. L'activité économique internationale, un espace d'évaporation fiscale

654 L'activité économique internationale est un produit de la libéralisation des échanges et des services. L'absence ou l'insuffisance des contrôles de ses mouvements d'hommes, de biens et de capitaux entraine des comportements déviants de la part des acteurs que sont les personnes physiques et surtout des entreprises multinationales. Les risques de vulnérabilité sont accentués au plan national par la prédominance du secteur informel dans l'économie[941].

1. Une industrie de la fraude internationale animée au sein des activités du secteur informel

655 Les activités du secteur informel n'ont pas que d'incidences malheureuses dans la mise en œuvre de la seule fiscalité interne. Les mêmes travers recoupent à la fois l'activité informelle internationale des entreprises camerounaises et l'activité informelle des entreprises transnationales au Cameroun[942].

656 S'agissant des entreprises camerounaises, les opérations sujettes à fraude les plus décriées se retrouvent dans le jeu des exportations fictives. En effet, le principe est celui de l'exportation des produits en franchise d'impôts et taxes. Dans le cas spécifique des produits pétroliers, outre l'exonération de TVA et des droits de douane, les exportations sont aussi effectuées en franchise de Taxe spéciale sur les produits pétroliers (TSPP), impôt indirect assis non sur une base *ad valorem* comme la TVA, mais sur une base spécifique à savoir les quantités de litres mises à la consommation locale. Le mode opératoire de la fraude consiste à organiser un réseau d'exportations fictives, les documents attestant la sortie des produits du

---

[940] V. THOMAS (Jérôme Nirmal), *Le contrôle fiscal des opérations internationales*, L'Harmattan, Coll : Finances publiques, 2004.

[941] Le poids du secteur informel dans l'économie est d'environ 40% depuis plus de trois décennies. Source : Division de la Prévision, Ministère des finances.

[942] E.TRON (Manuel), *International tax planning in the 21 st century : taxpayers' creativity or criminal activity* ?, in *Fiscalité et entreprise: politiques et pratiques*, Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre LE GALL, Dalloz, 2007, pp.437-458.

territoire national étant établis par voie de faux et usage de faux, alors que ces produits sont déversés sur le marché local, le montant correspondant aux impôts et taxes étant empoché et détourné par certains distributeurs.

657 Pour ce qui est des entreprises multinationales, le mode opératoire frauduleux repose dans la dissimulation des importations à travers la création de petits établissements-écrans afin d'échapper à des redressements fiscaux fondés sur la minoration des achats avec naturellement pour conséquence comptable la minoration du chiffre d'affaires. On comprend ainsi que le secteur informel n'est pas exclusivement le fait des nationaux, il est bien entretenu par certaines entreprises multinationales inciviques à des fins d'optimisation et de fraude fiscale.

658 Pour combattre cette fraude particulière effectuée au sein des activités du secteur informel avec incidence internationale, l'arme utilisée est celle du contrôle fiscal[943]. Mais, les résultats mitigés du contrôle permettent à l'industrie de la fraude dans le secteur informel de continuer de prospérer. En effet, le contrôle fiscal externe continue de pâtir des faiblesses du système en termes de renseignement fiscal, et la coopération administrative avec les autres Etats demeure embryonnaire.

2. Une volatilité fiscale issue des sophistications économiques

659 La fraude fiscale internationale est aussi le fait d'une sophistication accélérée des moyens utilisés par les opérateurs économiques. De plus en plus, les entreprises transnationales s'entourent de véritables experts en planification et optimisation fiscale[944]. L'impôt est devenu un levier d'optimisation de la rentabilité de l'entreprise. Tant que les montages internationaux effectués demeurent malgré leurs extrêmes sophistications conformes à la loi, les Administrations sont en droit de ne pas sanctionner ces pratiques qui relèvent davantage de la bonne optimisation fiscale. Par contre, dès lors que les montages effectués frisent la fraude ou l'évasion fiscale, chaque juridiction fiscale est en droit de disposer de mécanismes de détection et de sanction de ces pratiques préjudiciable à l'économie en raison des pertes fiscales qu'elles génèrent et de la concurrence déloyale qu'elles suggèrent. Avec l'abolition des frontières induites par la mondialisation et le processus d'intégration sous-régionale, l'activité économique transfrontalière se développe et les opérateurs essayent

943 Sous-titre II, Chapitre I, Section I, Article L 9 et s. du Livre des procédures fiscales.
944 Désormais, la fonction fiscale, qu'elle soit représentée dans les grandes entreprises par les directeurs fiscaux ou dans les entreprises de taille moyenne par les directeurs financiers, doit faire face à de nouvelles responsabilités : s'engager sur l'état des risques fiscaux, optimiser les taux effectifs d'imposition, s'adapter aux nouvelles normes comptables et financières. V. ROSSIGNOL (Jean-Luc), *La gouvernance juridique et fiscale des organisations*, Lavoisier, 2010.

toujours de traverser les mailles du filet fiscal et douanier. Les services fiscaux de toutes les tailles (DGE, CIME et CDI) sont préoccupés par le développement de la fraude transnationale en raison des pertes en recettes fiscales qu'elle engendre.

660 La valeur en ingénierie développée par les montages fiscaux sophistiqués est exacerbée par l'essor de l'informatique, devenue un instrument au service de la fraude à grande échelle et appelant des adaptations aussi bien au plan législatif que dans le domaine de l'accompagnement administratif[945].

661 L'informatisation des transactions est une caractéristique de la mondialisation libérale. Les entreprises sans distinction de tailles utilisent le support informatique pour la réalisation de leurs opérations. Les progiciels comptables sont devenus l'apanage des compagnies y compris les plus modestes. C'est aussi grâce à ces outils que se développent les techniques de fraude les plus sophistiquées concernant les opérations internationales[946]. Malgré l'ampleur du phénomène dans le contexte économique camerounais, l'administration n'a pas encore aménagé un dispositif d'audit informatique et de contrôle en environnement informatisé. Ce qui constitue une source de porosité fiscale préjudiciable au Trésor dans la mesure où il ne se dégage pas de spécialistes chargés de ce type de vérifications ni de structures administratives spécialisées dédiées à cette cause comme il apparaît dans les administrations fiscales étrangères[947]. Il s'agit en effet d'assurer d'emblée une adaptation du cadre juridique en vue de contrôler efficacement les comptabilités informatisées et assurera par des règles claires la tenue de comptabilités régulières, sincères et probantes[948]. La sophistication de la fraude internationale tient à la complexité des montages fiscaux issus d'une ingénierie particulière, mais aussi de la mise en contribution de l'outil informatique. Surtout, la mondialisation

---

[945] GOUYET (Rémi), *Contrôle fiscal des comptabilités informatisées : la nouvelle donne*, in Les nouvelles fiscales, N°955-1er Avril 2006, pp.21-26..

[946]Les questions essentielles qui se posent se résument en la manière la plus efficace de vérifier que l'informatique de l'entreprise ne permet pas d'éluder une partie de l'impôt dû. Il s'agit aussi de vérifier que la bonne lecture et analyse de la comptabilité informatisée est assurée malgré sa complexité et la multitude des écritures. SIVIEUDE (Olivier), *Le contrôle fiscal français face aux risques informatiques,* in Gestion & Finances publiques, N°2-Février 2012.pp.139-140.

[947] « Alors que certaines administrations étrangères découvrent le contrôle des comptabilités informatisées, la France n'a pas à rougir de la démarche qu'elle a suivie depuis plus de vingt ans pour s'adapter aux progrès de l'informatique. Pour suivre l'évolution technologique qui a conduit à dématérialiser aujourd'hui la quasi-totalité des comptabilités, la DGFIP dispose d'équipes de spécialistes capables d'intervenir sur les enjeux les plus importants et les plus complexes. Elle s'est également dotée d'outils lui permettant de traiter les affaires moins importantes et a su former son personnel aux nouvelles méthodes de contrôle » EMPTAZ (Marc), *la vérification de comptabilités informatisées*, In Gestion et finances publiques, N° 5, Mai 2009, p.417

[948] Par une instruction du 24 Janvier 2006 (BOI 13 L-1-06), l'administration fiscale française a précisé les règles applicables en matière de contrôle fiscal des comptabilités informatisées. Bien que le développement informatique soit au centre de la vie des entreprises, le Cameroun demeure en retard en ce qui concerne les vérifications des comptabilités informatisées.

entraîne une dématérialisation des transactions commerciales ainsi qu'une généralisation de l'usage d'internet à des buts économiques. Une réflexion devrait être menée qui verrait naître une nouvelle législation assortie des procédures particulières de contrôles des entreprises aux opérations transfrontalières. Dans le contexte camerounais, les difficultés d'évaluation aggravent l'ampleur du phénomène et rendent moins aisées les stratégies de lutte contre la fraude internationale.

B. Un écueil pour la politique fiscale : la mesure des comportements d'évitement fiscal international

662 Les stratèges de la politique fiscale camerounaise sont préoccupés par les déformations et altérations de l'environnement dédié au prélèvement de l'impôt. Pour une meilleure visibilité du phénomène pourtant patent, il convient de posséder des moyens d'évaluation permettant de projeter des politiques publiques sur la base d'un diagnostic affiné. Autant l'évaluation des techniques d'évitement de l'impôt est difficile dans le contexte camerounais[949], autant les conséquences de cette situation sont dévastatrices pour les perspectives du système fiscal dans son ensemble.

1. La difficile évaluation des techniques d'évitement de l'impôt

663 La législation fiscale camerounaise n'éclaire pas les opérateurs et observateurs sur les techniques d'évitement de l'impôt. En effet, il n'existe pas de clarifications conceptuelles permettant de dissocier sur le plan du droit positif l'évasion fiscale de la fraude fiscale. De même, il est difficile dans le paysage juridique camerounais d'avoir des précisions sur le concept d'optimisation fiscale[950].

664 Pour l'application de la loi fiscale, les agents des services fiscaux recourent aux clarifications qu'apportent la doctrine et la jurisprudence des pays étrangers à l'instar de la France. C'est que lors des vérifications de comptabilités et de l'instruction des réclamations contentieuses, les parties s'en tiennent aux définitions qu'offre la doctrine. Pour le Conseil des prélèvements obligatoires français, la fraude suppose un acte intentionnel de la part du

[949] L'impossibilité manifeste d'évaluer avec précision le volume de la fraude et qui plonge le contribuable et les pouvoirs publics dans l'incertitude, n'est l'apanage du seul système camerounais. Même les pays développés vivent cette insuffisance. LALANDE (Nicolas), *Les batailles de l'impôt, consentement et résistances de 1789 à nos jours,* Edition du Seuil, 2011.

[950] C'est la doctrine qui renseigne davantage sur les précisions terminologiques concernant l'évasion, la fraude et l'optimisation fiscale. V. THOMAS (Jérôme Nirmal), Ouvrage précité, p.20. Aussi CONSEIL DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle,* Paris, La documentation française., 2007.

contribuable, décidé à contourner la loi pour éluder le paiement du prélèvement. C'est un comportement délictuel délibéré tandis que l'optimisation consiste à tirer parti des possibilités offertes par la législation, en utilisant éventuellement ses failles ou son imprécision et y compris en l'interprétant dans un sens que le législateur n'avait pas expressément prévu, pour réduire les prélèvements dus, tout en restant dans la légalité. Elle consiste donc à faire le meilleur usage possible des règles existantes en matière de prélèvements obligatoires et à profiter de certains effets d'aubaine générés par la combinaison de plusieurs dispositions. Si l'optimisation n'est pas répréhensible comme la fraude, l'évasion constitue un comportement qui vise à réduire les montants des prélèvements normalement dus par des moyens légaux à l'instar de l'optimisation. Mais, l'évasion s'appuie sur des techniques illégales et par la dissimulation de la portée véritable des opérations[951].

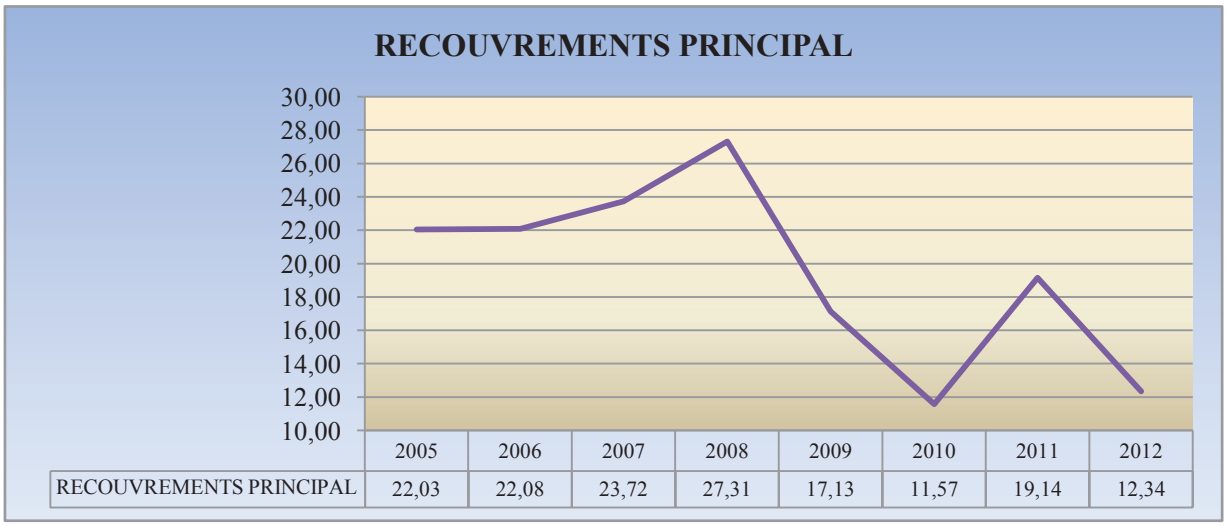
665 Si la typologie des mécanismes d'évitement de l'impôt est présente dans le système camerounais à travers le recours à la doctrine, l'un des points d'achoppement des fondements de la politique fiscale est la faiblesse des techniques d'évaluation des techniques d'évitement de l'impôt. Au Cameroun, l'administration fiscale affiche des résultats de contrôle fiscal éloquents[952], mais qui ne traduisent pas de manière claire et précise les redressements caractéristiques de la fraude ou de l'évasion fiscale. De même, la législation permettant d'infliger des pénalités et des intérêts de retard selon la nature des redressements, de la bonne ou la mauvaise foi des intéressés, les aspects correctionnels des sanctions fiscales restent théoriques et ne permettent d'avoir une idée très précise sur la portée réelle des comportements frauduleux.

[951] CONSEIL DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES, *op. cit*, p.2-3
[952] V. Evolution des résultats du contrôle fiscal pour une structure comme la DGE qui est en charge du contrôle des multinationales

EVOLUTION DU RENDEMENT DU CONTROLE FISCAL DE LA DGE

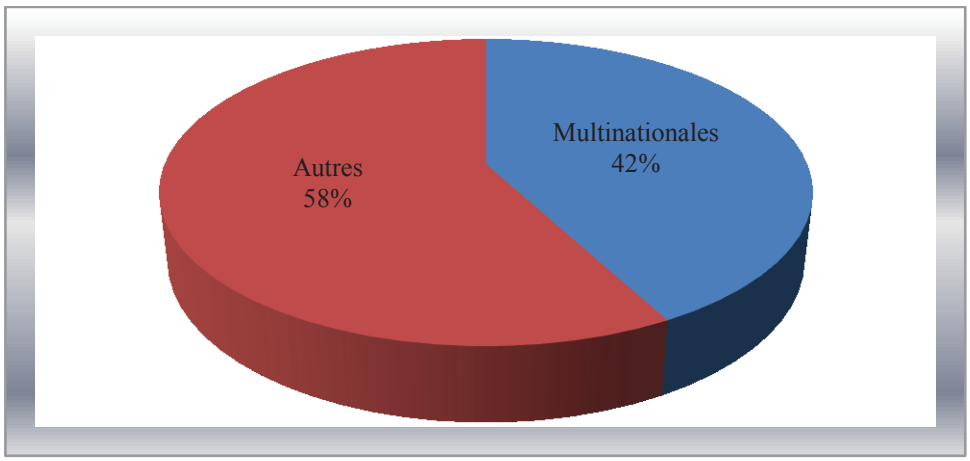
EXERCICES	EMISSIONS		RECOUVREMENTS	
	PRINCIPAL	PENALITES	PRINCIPAL	RECOUVREMENT
2005	52 122 368 842	32 015 657 974	22 032 278 839	2 437 463 574
2006	30 321 278 251	21 633 315 582	22 081 079 860	3 908 080 891
2007	53 183 024 547	38 915 782 314	23 721 371 594	6 665 207 972
2008			27 311 066 456	2 079 522 450
2009	39 323 746 748	1 464 485 816	17 131 311 879	1 325 755 339
2010	25 508 911 547	13 311 672 218	11 574 555 934	1 042 292 012
667 **2011**	43 617 586 276	26 668 262 345	19 141 154 988	789 651 810
2012	**12 650 603 659**	**5 847 029 182**	**12 341 932 337**	**626 354 392**

Source : Service des statistiques de la Direction des grandes entreprises (DGE)



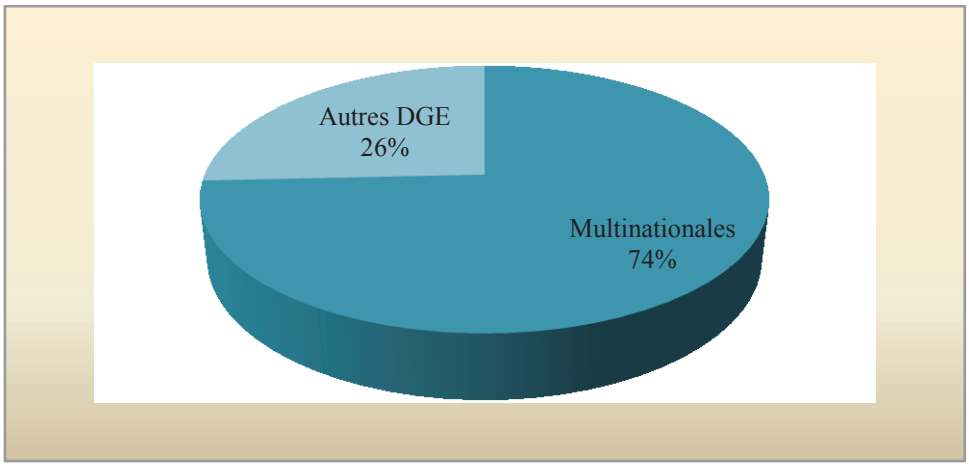
Source : Service des statistiques de la Direction des grandes entreprises

REPARTITION DU RENDEMENT CONTROLE ENTRE MULTINATIONALES ET ENTREPRISES LOCALES en 2011



Source : Service des statistiques de la Direction des grandes entreprises

REPARTITION DU RENDEMENT CONTROLE ENTRE MULTINATIONALES ET ENTREPRISES LOCALES en 2010



Source : Service statistiques de la Division des grandes entreprises (DGE).

666 Par ailleurs, des difficultés réelles persistent dans la recherche d'une évaluation des comportements d'évitement fiscal. Ni les administrations fiscales et douanières, ni les organismes spécialisés[953] ne fournissement des statistiques fiables sur le phénomène de la fraude fiscale. C'est à juste titre que même dans un pays avancé comme la France, « les travaux d'estimation de la fraude sont balbutiants et, en tout état de cause, imprécis »[954]. Il convient aussi de relever qu'outre l'explication économique de la fraude qui trouve son fondement dans l'intérêt financier que tire le contribuable indélicat et incivique, l'évitement délibéré de l'impôt peut s'expliquer par un déficit de sensibilisation des citoyens sur l'utilité des prélèvements obligatoires[955].

2. Les conséquences d'une absence d'évaluation des techniques d'évitement de l'impôt

667 Le déficit d'estimation des ravages que pourraient causer les comportements d'évitement fiscal pose un problème de fiabilité des données pour les stratèges de la politique fiscale au Cameroun. En effet, la réflexion stratégique sur la politique fiscale doit se fonder sur des informations suffisamment précises pour adapter les orientations et autres mesures au diagnostic effectué.

668 De même, l'absence ou l'insuffisance d'évaluation de la fraude fiscale internationale biaise les données relatives à la comptabilité nationale ainsi que la fiabilité de certaines grandeurs macroéconomiques telles que la balance de paiement et la balance commerciale. De même le contrôle fiscal à lui seul ne permet pas au regard de ses résultats d'opérer une évaluation adéquate de la fraude[956]. Dès lors, les projections macroéconomiques nécessaires à l'élaboration du cadrage budgétaire ne seraient pas en phase avec les objectifs de politique fiscale fixés par le Gouvernement. La fraude fiscale internationale serait un obstacle à la transparence des opérations préparatoires à la définition d'une politique fiscale idoine. Cette absence de données fiables constitue aussi un handicap pour l'évaluation a posteriori de la politique fiscale lorsqu'il s'agit de lui apporter des mesures correctives après le constat de certains écarts de réalisation.

---

[953] C'est le cas de l'Institut National des Statistiques sous la tutelle du Ministère de l'Economie, de la planification et de l'Aménagement du Territoire.
[954] CONSEIL DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES, op.cit. p. 49.
[955] Synthèse Rapport CONSEIL DES PRELEVEMENTSOBLIGATOIRES, *La fraude et son contrôle*, in Revue de droit fiscal, N°16, 19 Avril 2007, p. 434.
[956] Lire COSSIN (Jean Pierre), *Le contrôle fiscal peut-il permettre une évaluation sérieuse de la fraude* ? In Gestion & Finances publiques, N°12-Décembre 2011. pp.881-882. Dans le même numéro de cette revue FLIZOT (Stéphanie), *L'évaluation des fraudes fiscales : panorama européen*, pp.883-886.

669 Par ailleurs dans le cadre du suivi des critères de convergences économiques, il est impérieux de disposer des informations sur le volume des facteurs déstabilisants tels que la fraude et l'évasion fiscale. Ce type de données permet d'effectuer des comparaisons pertinentes entre différentes économies impliquées dans un processus d'intégration et envisager les coordinations nécessaires.

II. Les réponses publiques aux altérations internationales du système fiscal

670 La législation fiscale camerounaise dispose d'un arsenal de mécanismes destinés à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Outre le droit d'enquête[957] et le droit de communication[958] qui sont des dispositifs voués à la mise à disposition de l'information économique à but fiscal, le Code général des impôts ouvre droit à d'autres moyens d'investigation et de répression dont le plus redouté reste la vérification de comptabilité. Si tout cet arsenal a permis durant plusieurs décennies d'affronter les perversions du système fiscal, il reste qu'au plan international, la législation antifraude et évasion s'est progressivement construite notamment en qui concerne sur la question cruciale des prix de transfert[959], même si le dispositif reste critiquable et perfectible.

A. Les vicissitudes de la législation camerounaise antifraude internationale

671 Les réponses à la fraude internationale sont plurielles, mais le dispositif de contrôle et de fiscalisation de prix de transfert revêt un enjeu particulier pour les orientations de politique fiscale au Cameroun depuis la période de sortie de crise[960]. Il a été question de prendre conscience de la nécessité de pouvoir corriger l'impact négatif d'une fixation anormale des prix de transfert[961] sur les recettes attendues et de pouvoir apporter des corrections sur les économies d'impôts que ces entreprises réalisent dans leurs transactions avec les entreprises

---

[957] Article L 49 du livre des procédures fiscales.
[958] Article L 42 délivre des procédures fiscales.
[959] Le contrôle des prix de transfert est aujourd'hui un sujet stratégique pour les entreprises multinationales et pour les administrations fiscales. Les enjeux en termes de base fiscale sont importants Le sujet requiert une expertise et des moyens spécifiques pour permettre aux vérificateurs et aux entreprises de procéder à une analyse non seulement juridique et fiscale mais également économique des transactions du contribuable. V. SILBERZTEIN(Caroline), *Le contrôle des prix de transfert*, in Gestion & Finances publiques, N°2-Février 2012, pp.119-120.
[960] Selon le Sous direction du Contrôle fiscal et le Service des statistiques de la Direction des grandes entreprises, 65% des entreprises contrôlées au titre de l'exercice 2009 possèdent des liens de dépendance avec l'étranger : Soit elles font partie d'une multinationale étrangère (98%), soit elles ont des filiales non résidentes au Cameroun. En plus, les entreprises multinationales représentent environ 42% du programme de contrôle exécuté à la DGE pour le seul exercice 2011.
[961] BARTHEL (Elisabeth) *Le contrôle des prix de transfert en Allemagne*, In Revue de droit fiscal, N°3, 17 Janvier 2013.

apparentées situées à l'étranger[962]. Si la mise en place de cette législation a démarré par tâtonnements, son renforcement s'est effectué au fil des années et à mesure que la pratique rendait compte des difficultés opérationnelles du dispositif.

1. De la prise de conscience aux tâtonnements normatifs des années 2006/2007

672 Il est évident qu'avec la mondialisation les grands groupes détiennent plusieurs sociétés établies dans plusieurs pays. Leurs organigrammes se complexifient et les échanges intragroupes se densifient eu égard à une massification des transactions[963]. Pourtant cette large internationalisation des affaires est confrontée au principe de la territorialité qui gouverne les règles d'imposition au Cameroun et veut que chaque société acquitte ses impôts dans le pays dans lequel elle exerce son activité et selon la législation fiscale propre à ce pays.

673 Face aux difficultés liées à la bonne définition de l'assiette fiscale, les Etats s'accordent sur le principe selon lequel les transactions entre entreprises apparentées sont comparables à celles qui auraient été effectuées entre entreprises indépendantes sur le marché libre en vertu du principe de pleine concurrence[964]. Il s'agit en fait de vérifier que le niveau de prix pratiqué par une société de droit camerounais à l'égard des autres entreprises du même groupe à l'étranger est normal et qu'à ce titre, le résultat déclaré au Cameroun n'est pas minoré. En effet, lorsque les prix pratiqués entre deux entreprises liées situées sur deux territoires distincts dans leurs transactions ne sont pas des prix de pleine concurrence, on considère qu'il y a transfert indirect de bénéfices.

674 Dans la pratique, dès lors qu'un avantage anormal[965] consenti par une entreprise camerounaise à une entreprise étrangère permet qu'une part substantielle de ses produits soit reversée à l'étranger, il y a transfert indirect de bénéfices. Dans ce cas, l'Administration vérifie la nature des rapports entre les entités liées en vue de savoir si leurs résultats sont conformes

[962] OBERSON (Xavier), *Précis de droit fiscal international*, Stâmpfli Editions SA Berne, 2009, p.235 et s.
[963] Selon l'OCDE, les échanges intragroupes représentent plus des deux tiers de l'ensemble du commerce international.
[964] Un rapport de la Société des nations daté de 1935 préconisait déjà l'adoption du principe de pleine concurrence comme norme de référence que la question des prix de transfert. C'est cette orientation que les principes directeurs de l'OCDE publiés en 1995 reprennent « la norme internationale qui, comme l'ont convenu les pays membres de l'OCDE, doit être utilisée pour la détermination des prix de transfert à des fins fiscales. Elle est exposée à l'article 9 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE comme suit : lorsque les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause des conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprises et imposés en conséquence ». MARICHAL Olivier, *Sécurisez vos prix de transfert*, EFE, 2004, p.5
[965] Cas des achats à prix majorés, versements de redevances excessives ou sans contrepartie, octroi de prêts sans intérêts ou à un tau réduit, remises de dettes, attribution d'un avantage hors de proportion avec le service obtenu.

au principe de pleine concurrence et le cas échéant, corriger sur la base des textes, les résultats de l'entreprise implantée sur son territoire.

675 Au Cameroun, l'imposition des opérations concernant les prix de transfert peut se faire en amont par voie de rescrit fiscal[966] ou par le dispositif d'accord préalable prévu par l'article L 33 du Livre des procédures fiscales (LPF). Elle peut aussi se faire en aval par voie de redressement contradictoire en vertu des articles L8 ter, 19, L 19 Bis et L 40 du Code général des impôts.

676 Le dispositif de la loi de finances 2006 était fondé sur le principe de la présomption et imposait toute entreprise sous dépendance étrangère présumée, sur la base des éléments de droit et de fait, d'avoir opéré des transferts indirects de bénéfice au profit de son entité apparentée à l'étranger. Mais à la pratique et compte tenu du long et très coûteux contentieux généré par cette procédure, la loi de finances pour l'exercice 2007 a doté l'administration de moyens d'investigation supplémentaires en matière de vérification de la pratique des transferts illicites des bénéfices à l'étranger.

677 A travers la loi de finances pour l'exercice 2007, l'article L19 bis impose désormais une obligation documentaire[967] pour les opérateurs de droit camerounais ayant des liens de dépendance avec des entreprises étrangères. Ainsi, dans le cadre d'une vérification de comptabilité, si des éléments faisant présumer que l'entreprise sous contrôle a effectué un transfert indirect de bénéfice sont réunis, les services fiscaux demandent aux contribuables des informations devant être appuyées de justificatifs, ses transactions avec les entreprises du groupe domiciliées à l'étranger. Toute méthode présentée par cette entreprise peut être considérée comme recevable dès lors que cette présentation est appuyée de justificatifs. L'article L 19 bis consacre ainsi le principe de la justification préalable de la méthode de

[966] La procédure de rescrit est consacrée à l'article L33 bis du Livre des procédures fiscales en ces termes : « 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 ».

[967] A l'instar des articles 57 du CGI et 13 AA du LPF en France, l'obligation documentaire est consacrée par plusieurs législations étrangères. V. Aux Etats Unis, la section 482 IRC et de la section 6662 de l'IRC qui prévoit que les contribuables doivent procéder à une analyse permanente de leur politique de prix de transfert et qu'ils doivent pouvoir justifier à tout moment leurs prix de transfert par une documentation extrêmement fournie et détaillée. Les contribuables doivent pouvoir produire les documents nécessaires à la justification de leurs prix de transferts dans un délai de trente jours suivant toute demande de l'IRS. En Allemagne, plusieurs circulaires administratives encadrent les obligations documentaires qui incombent aux contribuables notamment la Bundessteuerblatt (BStBI) 2005 I, 570 du 12 Avril 2005. Au Pays-Bas, et depuis 2002, les obligations documentaires prévues par l'OCDE sont strictement adoptées. V. RASSAT (Patrick), LAMORLETTE (Thierry), CAMELLI (Thibault), *Stratégies fiscales internationales,* Maxima, 2010.

détermination des prix de transactions lors de la procédure de redressement d'une entreprise sous dépendance étrangère[968].

2. Le renforcement de la législation fiscale sur les prix des transferts de 2011 à 2012

678 Les réflexions menées en 2011 sur la problématique des prix de transfert aboutissent à la loi de finances pour l'exercice 2012 qui consacre le renforcement de l'obligation de production documentaire introduite en 2007. Désormais cette obligation de production documentaire est rendue automatique à partir du déclenchement des opérations de contrôle sur place pour les entreprises relevant de la DGE[969]. Ainsi les entreprises contrôlées sont tenues de produire dès le premier jour de l'intervention sur place, l'ensemble des documents prévus et insérés dans la circulaire susvisée justifiant la politique des prix de transfert pratiquée.

679 Pour plus de clarté, la circulaire pour la loi de finances 2007 a défini la dépendance juridique[970].Dans cet instrument, l'Administration la définit comme se traduisant par une prépondérance au capital c'est-à-dire plus de 50%, la majorité absolue des suffrages ou les fonctions comportant le pouvoir de décision. Comme avancée, la circulaire de 2012 ramène le pourcentage de participation au capital à moins de 50%, soit 25% en vue de mieux cerner les opérations entre entités parentes et apparemment indépendantes.

680 L'autre grande innovation est certainement l'introduction de la notion de paradis fiscal dans le dispositif camerounais anti-abus. De fait, l'article 8 ter du Code général des impôts consacre le principe de la non-déductibilité des charges résultant des transactions réalisées avec des partenaires situés dans des paradis fiscaux[971]. En effet, l'utilisation des paradis fiscaux répond à des préoccupations diverses notamment aux fins de bénéficier d'une réglementation financière, juridique ou administrative plus souple pour certaines opérations,

[968] La circulaire interprétative pour la loi de finances de l'exercice 2007 réitère le principe de libre concurrence comme appui au contrôle des prix de transfert et détermine les méthodes permettant d'effectuer ces contrôles.
[969] Les entreprises concernées doivent justifier de plus de 25% du capital ou de leur droit de vote détenu directement ou indirectement, par une entité établie ou constituée hors du Cameroun ou de plus de 25% du capital ou des droits de vote d'une entité juridique domiciliée hors du Cameroun, détenue directement ou indirectement par elle.
[970] On considère qu'une entreprise est juridiquement dépendante d'une autre si cette dernière détient une part prépondérante de son capital ou une majorité des suffrages susceptibles de s'exprimer en assemblée. La dépendance juridique caractérise un contrôle de droit, c'est-à-dire l'exercice d'un pouvoir décisionnel, d'une entreprise sur l'autre. RASSAT (Patrick), LAMORLETTE (Thierry), CAMELLI (Thibault), op. cit. p.235.
[971] En l'état actuel de sa doctrine (2012), l'Administration fiscale camerounaise entend par paradis fiscal, un pays dont le taux d'IS ou d'IRPP est inférieur à 11,66% et qui figure sur la liste annexée à la circulaire interprétative de la loi de finances pour l'exercice 2012.

répondre à une exigence d'un client ou d'un fournisseur pour certains types de marchés, ou faire baisser le poids de l'impôt payé lorsqu'on est constitué en groupe[972].

681 De même 2012 connaît un tournant décisif sur le plan des délais d'intervention en cas de vérification sur les prix de transfert. Ces délais passent de trois mois à neuf mois. Au fait, l'article L 40 nouveau du CGI prévoit qu'à compter du 1er janvier 2012, la durée des opérations sur place pourra , après notification expresse au contribuable concerné, être prorogée de six mois à compter de l'expiration de la période de trois mois initialement prévue pour les opérations de contrôle sur place en cas de vérification sur les prix de transfert ou de mise en œuvre de la procédure d'échange de renseignement prévue par les conventions fiscales.

682 La posture défensive de la politique fiscale camerounaise face aux effets de la mondialisation a entraîné un renforcement des mesures anti abus notamment en ce qui concerne le contrôle des prix de transfert. Mais le dispositif ainsi consolidé reste perfectible au regard de ses insuffisances et surtout du devoir d'adaptabilité que lui imposent la succession d'évènements et les mutations parfois imprévisibles qui jalonnent la vie économique internationale.

B. La lutte camerounaise anti-abus à l'échelle internationale : un devoir de mise à jour permanente

683 Il ne suffit pas de légiférer, il convient d'assurer la longévité de la législation élaborée afin de garantir son efficacité et son adaptabilité[973]. L'évasion et la fraude fiscale internationale se développent à la faveur d'une ingénierie voire de l'ingéniosité des opérateurs enclins aux comportements d'évitement de l'impôt. Les techniques de fraudes d'hier ont été réprimées, mais les fraudeurs se sont ajustés et leur actualisation ne correspond pas toujours aux mises à jour qu'opère le législateur fiscal[974].

[972] SIVIEUDE (Olivier), *Paradis fiscaux : les outils de lutte contre l'optimisation fiscale des entreprises*, in Gestion & Finances publiques, N°3-4, Mars-Avril 2011, pp.223-226.
[973] L'OCDE propose pour plus d'efficacité, l'élaboration d'un plan d'action de portée mondiale pour résoudre le problème de l'érosion de la base d'imposition et du transfert des bénéfices. Ce plan aurait pour objectif de donner aux pays des instruments nationaux et internationaux leur permettant de faire mieux coïncider leurs droits d'imposition avec l'activité économique réelle. OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices,* OCDE, 2013.
[974] CONSEIL DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, La documentation française, Mars 2007, pp.91-106.

1. Des insuffisances de la législation fiscale sur les prix de transferts

684 De l'exercice fiscal 2006 à l'exercice fiscal 2012 (période primaire de production normative sur la problématique des prix de transfert), aucune procédure sérieuse de redressement des transferts indirects de bénéfice n'a été fructueuse dans les services de contrôle. Cette situation regrettable est due en grande partie à la pusillanimité, au manque de hardiesse doublé d'un manque de formation du personnel vérificateur qui aborde les procédures sans conviction réelle par rapport à la problématique des prix de transfert. Mais le fait humain n'est pas seul explication de cette situation d'inertie qui est accentuée par la nécessité de prendre en compte d'autres types d'exigences au plan légal du déroulement des affaires.

685 Ainsi, la prise en main des prix de transfert se heurte au principe de non-immixtion dans la gestion des entreprises au nom de la liberté de décision et de choix de leurs partenaires d'affaires. Outre les libertés de politiques commerciales, les entreprises bénéficient aussi de la liberté de fixation des prix de transactions en dehors des cas prévus par la réglementation en qui concerne l'homologation préalable des prix.

686 De même, la définition donnée au paradis fiscal par le législateur camerounais de 2012[975] ne permet pas de capter tous les transferts opérés dans des pays dont les taux d'imposition respectent les critères définis (supérieur au tiers de l'IS), mais permettent la déduction de l'impôt acquitté sur le même exercice, neutralisant ainsi les corrections opérées[976].

687 S'agissant des limites concernant les procédures en elles-mêmes, on peut relever l'inexistence d'une base de données permettant d'effectuer des profils statistiques de qualité. Au niveau des services fiscaux, il n'existe pas de structures dédiées à l'analyse-risque des opérations intragroupes, l'organisation du travail ne prévoit pas de mécanismes de contrôle

[975] Pays dont le taux de l'IS ou de l'IRPP est inférieur à 11,26%

[976] Pourtant l'OCDE a défini quatre facteurs principaux pour déterminer si un Etat ou un territoire constitue un pays à fiscalité privilégié :
-Le fait que cet Etat ou ce territoire applique des impôts inexistants ou insignifiants ;
-les transactions bancaires et financières sont marquées par une absence de transparence ;
-il existe des lois ou des pratiques administratives qui empêchent un véritable échange de renseignements à des fins fiscales avec les autres administrations en ce qui concerne les contribuables qui bénéficient d'une imposition inexistante ou insignifiante ;
-il est possible de créer des sociétés sans que celles-ci n'aient d'activités substantielles, ce qui laisserait supposer que cet Etat pourrait s'efforcer d'attirer des investissements et des transactions qui sont uniquement motivés par des considérations fiscales.

simultané et le personnel vérificateur ne semble pas suffisamment formé pour affronter la complexité des contrôles anti-abus internationaux.

688 Par ailleurs, le principe du prix de pleine concurrence n'est pas d'application aisée dans le contexte camerounais. En effet, l'existence voire les difficultés de repérage d'entreprises comparables pour des activités spécifiques constitue un réel handicap. Tout comme la laborieuse détermination des recettes et charges globales pour des entreprises associées ne tenant pas forcément des documents comptables harmonisés ou n'appliquant les mêmes règles de droit ou la même monnaie. En le problème de l'accessibilité aux informations concernant des transactions sur le marché libre qui entraîne un risque réel de répartition inéquitable des bénéfices.

689 Toutes ces difficultés contribuent à une applicabilité relative des mesures législatives de lutte contre les transferts indirects de bénéfices par les biais de la manipulation des prix de transferts. Aussi serait-il indiqué de veiller en permanence à la mise à jour de cette législation particulièrement dynamique et orientée.

2. Une législation antifraude à parfaire

690 Une politique fiscale de posture défensive suppose dans ses aspects internationaux, la mise en place d'un dispositif de veille à l'effet d'évaluer de manière permanente les risques encourus et de suggérer les pistes de rationalisation. Cette rupture appelle un « nouvel élan » [977]dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale. Ce principe trouve sa meilleure expression en ce qui concerne le suivi du dispositif légal et administratif de contrôle des abus qui viendrait de la manipulation des prix de transfert[978]. La législation camerounaise en la matière a fait son chemin de 2006 à 2012 avec la prise en compte de certaines insuffisances soumises à correction par les lois de finances successives[979].

691 La législation camerounaise relative au prix de transfert est difficilement applicable en l'absence d'une réorganisation des services de contrôle dédié à un travail aussi méticuleux. Il ne serait pas superflu de densifier les problématiques de fiscalité internationale dans le cadre de la formation initiale et surtout de la formation continue. Au sein des structures de contrôle

[977] CASTAGNEDE (Bernard), *Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne*, in *l'évasion fiscale internationale*, RFFP, N°110-Avril 2010. pp.3-21.
[978] GODET (Dominique), LABRO (Eric), *Les moyens d'investigation de l'administration fiscale en droit international,* in *Lamy contrôle fiscal et contentieux*, Editions LAMY, 2005, pp.1139-1149
[979] TALY (Michel), *La préparation et l'organisation du contrôle fiscal*, in *Lamy contrôle fiscal et contentieux,* Editions LAMY, 2005, pp.221-223

fiscal, des brigades spécialisées pourraient bien être consacrées aux questions de prix de transfert à côté de brigades spécialisées sur les questions de comptabilités informatisées. Pour plus d'efficacité l'administration pourrait songer à l'organisation de contrôles simultanés aux fins d'approfondir au même moment des investigations effectuées dans des sociétés apparentées ou œuvrant dans le secteur d'activités. Ces réformes participent à l'adaptation de la configuration des services fiscaux ainsi qu'au profil des agents face aux mutations de l'environnement international des entreprises et à la nécessité de sauvegarder les recettes fiscales y afférentes[980].

692 Sur le plan de la législation proprement dite, le dispositif camerounais souffre d'une absence de règles concernant des menaces récurrentes telle que la sous-capitalisation. De même on comprend très mal la défiscalisation des intérêts sur les emprunts extérieurs et cette définition restrictive de la notion de paradis fiscal au moment où plusieurs juridictions fiscales préfèrent parler plutôt de pays à fiscalité privilégiée. Plus grave, dans sa circulaire interprétative, l'Administration camerounaise s'est livrée au jeu de l'énumération des paradis fiscaux concernés par la législation anti-abus alors que les listes dans les organisations internationales à l'instar de l'OCDE et l'Union européenne sont essentiellement mouvantes[981].

693 Et si l'approche comparative devait prospérer au moment où les rapports entre l'Administration et les contribuables devraient prendre les allures d'un véritable partenariat, il conviendrait d'introduire dans le prolongement du rescrit fiscal, un dispositif d'accord préalable sur les prix de transfert. Une telle orientation aurait l'avantage de sécuriser juridiquement les entreprises tout en prenant en compte de manière préventive les intérêts du Trésor public.

694 En ce qui concerne l'obligation de la production documentaire, il faudrait faciliter l'accès à l'information financière détenue par les entreprises étrangères affiliées et avoir une représentation plus adéquate des entreprises au plan juridique, financier et comptable. De même la politique internationale d'assistance administrative devrait connaître des évolutions allant dans le sens d'une lutte plus efficace contre la fraude et l'évasion fiscale au regard du

[980] La performance du contrôle fiscale passe outre par les aptitudes techniques des vérificateurs, par le développement de l'analyse-risque, la réactivité des services ainsi que la rationalisation de leur organisation. . V Rapport CPO précité, pp.107-201.

[981] Après enquête, il s'avère que des paradis fiscaux effectivement concernés par des questions litigieuses de transfert indirect de bénéfices ont été exclus de la liste arrêtée par l'Administration. Le préjudice pour le Trésor public est suffisamment grave pour conserver une telle liste.

nouveau contexte économique, financier et technologique de la mondialisation[982]. Outre les échanges de renseignements entre services fiscaux nationaux, la surveillance des flux financiers ainsi que des mouvements vers les paradis fiscaux, une coopération nouvelle s'impose pour une répartition équitable de l'assiette fiscale transnationale[983]. De même, il serait difficile de continuer de privilégier l'approche bilatérale limitée dans l'échange de renseignements entre deux nations. La quête de l'efficacité commande la mise en place d'un cadre multilatéral dédié à des échanges de renseignements destinés à la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale[984].

[982] COMOLET-TIRMAN (Christian), *Peut-on en finir avec les prix de transfert ?,* In Revue de droit fiscal, N°22, 31 Mai 2012, pp. 13-15.

[983] Il s'agit d'adapter le modèle de convention fiscale bilatérale de l'OCDE pour introduire en son sein, l'objectif prioritaire de lutte contre la fraude fiscale internationale. BOUCHAREB (Mohamed), *La lutte contre la fraude fiscale internationale au Maroc*, in RFFP, N° Spécial 2011, Actes du colloque international des 18 et 19 Septembre Rabat, 2010, *La nouvelle gouvernance des finances publiques au Maroc et en France : quelles perspectives* ?, pp.95-104.

[984] BUISSON (Jacques), *L'échange de renseignements entre administrations fiscales en Europe*, In Revue de Droit fiscal, N°47, Novembre 2012.

695 Les frayeurs qui ont accompagné la montée en force du phénomène de globalisation commencent à être mesurées en raison des réflexions menées et des stratégies adoptées par les Etats pour faire face aux menaces supposées de l'interdépendance des économies. Outre des études d'ensemble effectuées par des regroupements internationaux à caractère économique et financier, les Etats développent en leur sein des stratégies individuelles permettant d'affronter avec succès, le défi de l'insertion aisée aux mécanismes complexes de l'économie mondialisée. Dans le domaine de la fiscalité, le défi de la concurrence fiscale c'est-à-dire de l'acceptation du moins disant fiscal, traduit la forte influence des partenaires internationaux dans la définition de la politique fiscale interne. Le libre exercice de la compétence fiscale de l'Etat est aussi pollué par les déformations du système international qui voit se développer une nouvelle ingénierie dans les montages destinés à l'évitement de l'impôt collecté au niveau national. Une fois de plus, la politique fiscale nationale est tributaire des transformations et mutations que lui impose l'environnement extérieur. A l'instar des autres pays, le Cameroun a développé des réflexes défensifs face à toutes ces menaces qui ont altéré le libre exercice de sa compétence fiscale et conforté l'idée d'une politique fiscale largement extravertie[985]. Mais, la posture défensive n'a pas empêché à ce pays de développer aussi une stratégie offensive aux fins de pouvoir lui aussi bénéficier des opportunités qu'offre au plan économique le phénomène de la mondialisation.

[985] La référence à l'économie globalisée et à ses manifestations est devenue récurrente dans le discours politique camerounais notamment en ce qui concerne la préparation des lois de finances : *« la préparation du budget de l'Etat pour l'exercice 2009 se déroule dans un environnement international caractérisé par le ralentissement de la croissance mondiale découlant des effets contrastés des niveaux élevés des prix de matières premières sur la consommation mondiale d'une part, et de l'impact négatif de la crise des crédits immobiliers à risque sur le système financier international d'autre part »*. Circulaire N°001/CAB/PR du 18 Septembre 2008 relative à la préparation du budget de l'Etat pour l'exercice 2009. p.2.

CHAPITRE II

LA MONDIALISATION AU SERVICE DE LA COMPETENCE FISCALE DE L'ETAT : L'OPTION POUR UNE POLITIQUE FISCALE OFFENSIVE

696 La mondialisation suppose aussi une offre en opportunités au-delà des conséquences néfastes qui très souvent sont décriées par ses pourfendeurs. La dynamique de compétition qui s'installe de plus en plus amène les Etats à penser voire conceptualiser les approches et méthodes vis-à-vis de la mondialisation[986]. En ce qui concerne les aspects internationaux de la politique fiscale camerounaise, des mesures visibles bien que timides sont mises en œuvre pour assurer un renforcement de l'attractivité du territoire tout en menant une stratégie de participation sur la scène mondiale caractérisée par une démultiplication inédite d'acteurs.

Section I Une politique fiscale l'attractivité du territoire camerounais

697 L'un des axes essentiels de la politique fiscale internationale est le renforcement de l'attractivité du territoire camerounais[987]. L'attractivité d'un territoire est sa capacité à attirer l'implantation de facteurs de production (capital, main d'œuvre)[988]. Les acteurs économiques choisissent les territoires où ils s'implantent en recherchant un avantage concurrentiel[989]. L'attractivité d'un territoire est la perception de cet avantage concurrentiel supposé. Elle diffère de la compétitivité, qui est un facteur parmi d'autres de l'attractivité[990].La politique fiscale d'attractivité repose sur des mesures dérogatoires consenties dans l'ordre juridique interne pour rendre crédible et favorable, la destination Cameroun aux investisseurs nationaux et internationaux. Aussi serait-il indiqué de scruter les aspects internationaux des dispositifs

[986] Dans certains pays plusieurs rapports ont été publiés sur les approches à adopter face au phénomène de la mondialisation. COE-REXECODE, *Mettre un terme à la divergence de compétitivité entre la France et l'Allemagne,* Rapport pour le Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, 2001.

[987] Pour M. COLLET, « l'attractivité du territoire représente un enjeu de politique économique difficile à occulter et dont l'importance n'est pas niable ». COLLET (Martin*), Aperçu de droit fiscal des étrangers : le régime des impatriés,* in Mélanges François (JULIEN-LAFERRIERE), Bruylant, Bruxelles, 2011, p. 152.

[988]DEBONNEUIL M. et FONTAGNE L., *Compétitivité*, Rapport du Conseil d'analyse économique, N°40, La documentation française, 2003.

[989] L'attractivité du territoire représente un enjeu de politique économique difficile à occulter et dont l'importance n'est pas niable. COLLET (Martin), *Aperçu de droit fiscal des étrangers : le régime des imparties*, in Mélanges François JULIEN-LAFERRIERE, Bruylant, 2011, p.153.

[990] Nous reprenons une définition tirée du site internet WIKIPEDIA, l'encyclopédie libre »fr.wikipédia.org » par MVOGO MVOGO Alain Thierry, *Fiscalité et renforcement de l'attractivité du territoire camerounais : enjeux et perspectives*, Mémoire de master en Administration publique, ENA, 2010.

prévus par les pouvoirs publics camerounais[991] caractérisés par la diversité des outils mis en œuvre et dont l'efficacité reste discutée[992].

I. La diversité des outils fiscaux d'attractivité internationale

698 Outre les dispositifs servis par l'ordre juridique interne, le système fiscal camerounais ouvre à l'international des mesures d'attractivité pour les potentiels investisseurs domiciliés à l'étranger. Il s'agit d'un arsenal d'incitations consacrées par voie conventionnelle auquel s'ajoute un certain nombre de dérogations au régime fiscal de droit commun.

A. L'incitation par les conventions internationales

699 Les conventions fiscales conclues entre le Gouvernement camerounais et d'autres pays ont généralement vocation à l'élimination des doubles impositions et à l'assistance administrative. Cependant, d'autres conventions ont un caractère multilatéral et contiennent à l'instar de celle à dimension bilatérale, des dispositions participant au renforcement de l'attractivité du territoire.

1. L'incitation par les conventions bilatérales

700 Les conventions fiscales bilatérales conclues entre le Cameroun et les Etats tiers consacrent le principe de la non-discrimination qui emporte acceptation des certaines dispositions dérogatoires entraînant des réductions de bases imposables.

701 En matière d'IRPP, les cotisations versées par des salariés français au titre de retraite obligatoire des organismes sociaux en France sont entièrement déductibles de la base imposable. Il s'agit là d'une dérogation à l'article 34 du Code général des impôts qui n'admet en déduction que les seules cotisations versées soit à l'Etat du Cameroun en ce qui concerne les agents relevant du statut général de la fonction publique, soit à la Caisse nationale de prévoyance sociale (CNPS) pour ce qui est des employés du secteur privé et parapublic.

702 Ainsi en matière d'impôt sur les sociétés, les frais de siège et les rémunérations pour études, assistance technique, comptable et financière versés par des entreprises camerounaises à des personnes physiques ou morales de nationalité française connaissent un plafonnement

[991] La première partie comprend de nombreux développements sur les mesures prises en interne pour l'attractivité du territoire camerounais mais qui profit aussi bel et bien aux investisseurs étrangers. Voir Titre II chapitre

[992] Pour une étude critique comparée entre les politiques fiscales française et camerounaise face à la mondialisation, voir les développements de TONGA (Dieudonné*), Les politiques fiscales camerounaise et française face au défi de la mondialisation, une analyse comparée de la période 2007/2010*, Mémoire de maser en affaires publiques, ENA, Strasbourg, Mai 2011.

de la limite de déductibilité des charges concernées. Aussi la disposition relative au seuil déductible de 10% du bénéfice, prévue par l'article 7 A du Code général des impôts n'était-elle pas applicable aux personnes physiques ou morales de nationalité française du fait de la convention fiscale franco-camerounaise[993].

703 De même, les sommes versées en France au titre des cotisations patronales en vue de la constitution de la retraite d'un expatrié ayant un caractère obligatoire ne connaissent pas une déductibilité plafonnée à 15% du salaire de base comme le prévoit l'article 7 1 a du CGI.

704 Aussi les commissions ou courtages portant sur les marchandises achetées ou vendues pour le compte des entreprises situées au Cameroun sont déductibles dans la limite de 5% du montant des achats ou des ventes. Pourtant lorsque les sommes en question sont versées à des bénéficiaires de nationalité française, elles sont intégralement déductibles. Tout comme les primes d'assurance maladie ainsi que celles se rapportant aux contrats d'assurance relatifs aux indemnités de fin de carrière, pour lesquelles le CGI n'accepte la déductibilité que dans la mesure où elles sont versées à des compagnies locales.

705 Par ailleurs, les sommes versées pour l'utilisation des brevets, marques, dessins et modèles en cours de validité ne sont plus considérées comme revenues distribués lorsqu'elles sont versées à des personnes de nationalité française quand bien même ces dernières participent à la gestion ou au capital de l'entreprise camerounaise versante[994].

[993] Une modification de l'article 7 A 1 d du Code Général des Impôts (CGI) introduite par la Loi de finances pour l'exercice fiscal 2013 est venue définir de nouveaux plafonds de déductibilité des frais de siège et d'assistance technique et en a étendu l'application aux entreprises camerounaises, jusque-là exclues de son champ. Cette extension des nouveaux plafonds de déductibilité aux entreprises camerounaises a eu pour conséquence de ramener dans le champ d'application, les filiales des entreprises françaises ainsi que celles des entreprises situées en CEMAC, autrefois abritées derrière le principe de non-discrimination énoncé tant dans la Convention fiscale Franco-Camerounaise que dans la Convention CEMAC.

[994] Comme précise, l'article 7 prévoit en effet que les sommes versées pour l'utilisation des brevets, marques, dessins et modèles sont considérées comme des revenus distribués lorsqu'elles profitent à une entreprise située hors de la CEMAC et participant directement ou indirectement à la gestion ou au capital d'une entreprise camerounaise. MVOGO MVOGO Alain Thierry, *Fiscalité et renforcement de l'attractivité du territoire camerounais : enjeux et perspectives*, mémoire de master en Administration publique, ENA, 2010.

2. L'incitation par les conventions multilatérales

706 Les textes fondateurs de la CEMAC comportent des dispositions dérogatoires du droit commun visant la consolidation d'un espace économique commun, mais aussi des dispositions relatives à une politique fiscale porteuse d'attractivité pour les territoires des Etats membres[995].

707 En ce sens, les charges correspondantes à l'utilisation des brevets, marques, dessins et modèles en cours de validité, bénéficient d'une déductibilité totale lorsqu'elles sont versées en zone CEMAC. De même, les frais de siège et rémunérations pour études et assistance technique, financière et comptable versés par des compagnies camerounaises à des personnes physiques ou morales étrangères ne font pas l'objet de plafonnement lorsqu'elles sont versées en zone CEMAC. Par ailleurs, les commissions sur vente ou achat versées en zone CEMAC ainsi que les frais d'assurances versées à des compagnies de la sous-région entièrement déductibles dès lors qu'elles ne sont pas exagérées.

708 Toujours comme mesure incitative, la directive N°02/01/UEAC050-CM-06 portant révision de l'acte 3/72-153-UDEAC du 22 décembre 1972 instituant l'impôt sur les sociétés dispose que le bénéfice net imposable est établi sous déduction de toutes les charges nécessitées directement par l'exercice de l'activité Imposable dans un Etat membre de la communauté.

709 Cette directive institue également en son article 57, un régime des « sociétés mères et filiales » qui prévoit que les sociétés par actions ou à responsabilité limitée possédant soit des actions nominatives d'une société par actions, soit des parts d'intérêts d'une société à responsabilité limitée, peuvent retrancher de leur bénéfice net total les produits nets des actions ou des parts d'intérêts qu'elles perçoivent de leurs filiales au cours de l'exercice, défalcation faite d'une cote part des frais de siège fixé à 10% du montant desdits produits. Le bénéfice de cette disposition est assujetti aux conditions suivantes :

-les actions et parts d'intérêts possédées par la société mère représentent au moins 50% du capital de la filiale ;

-les sociétés mères et leurs filiales doivent avoir leur siège social dans la communauté ;

-les actions ou parts d'intérêt attribuées à l'émission doivent toujours rester inscrites au nom de la société participante ;

[995] On en conclut que la fiscalité dérogatoire a des fondements au plan national et au plan communautaire.

-la société participante doit prendre l'engagement de conserver les actions et parts d'intérêts pendant deux années consécutives au moins sous la forme nominative.

710 La politique fiscale d'attractivité se traduit comme le souligne MM MVOGO MVOGO par une « prépondérance de l'approche par la réduction de la base imposable »[996] en qui concerne au plan bilatéral les relations économiques avec la France[997] et au niveau multilatéral les rapports avec les Etats membres de la CEMAC. Cette approche incitative se traduit aussi par la pratique des dérogations par les taux applicables aux bases d'imposition ainsi que par des exonérations consacrées par des instruments conventionnels internationaux.

B. Une fiscalité internationale de dérogations

711 L'attractivité du territoire est aussi une quête exercée par le biais de dérogations aux dispositions de droit commun à travers des taux préférentiels et des exonérations bénéficiant aux investisseurs. Ces mesures qui sont légion en fiscalité interne sont renforcées par celles contenues dans les instruments internationaux.

1. La dérogation par les taux

712 L'article 225 du Code général des impôts prévoit l'application d'un taux de 15% pour la taxe spéciale sur les revenus versés à l'étranger. Il s'agit de l'imposition des rémunérations pour études, assistance technique, financière ou comptable versées par des entreprises camerounaises à des prestataires établis à l'étranger. Cette imposition fait l'objet d'une dérogation de taux consacrée par la convention fiscale franco-camerounaise qui, en son article 20 alinéa 4, institue un taux spécifique de 7,5%[998].

713 Toujours dans la pratique des taux dérogatoires, le Cameroun a signé un ensemble de Conventions d'Etablissement prévoyant des mesures particulières. C'est ainsi que la convention conclue avec la Cameroon Oil Transportation Company (COTCO) prévoit que la TVA est liquidée au taux de 16,5% contre un taux de 19, 25% prévu par le Code général des impôts. Pour ce qui est de la liquidation de l'impôt sur les sociétés, ce texte prévoit

[996] Voir MVOGO MVOGO mémoire suscité, p. 20
[997] Il convient que le Cameroun n'a pas développé en nombre son réseau conventionnel. La convention fiscale la plus approfondie est celle conclue avec la France.
[998] Ce taux préférentiel pour la France a toujours été critiqué par les autres pays qui voit en ce dispositif, une atteinte au principe de l'égalité, une exaltation de la discrimination et une mesure qui contribue à obstruer la libre concurrence.

l'application d'un taux réduit de 5% contrairement au taux de droit commun qui se situe à 38,5%[999].

2. La dérogation par exonération

714 Comme en droit interne[1000], les instruments conventionnels internationaux signés par le Cameroun comportent à l'instar des dispositifs de droit interne des exonérations d'impôts et taxes ayant pour objectif le renforcement de l'attractivité du territoire. C'est qu'en son article 26, la convention fiscale franco-camerounaise exonère de toute taxation au Cameroun, les revenus exclusivement imposables en France en vertu de la convention et perçus par un résident du Cameroun. La seule exception à cette disposition concerne les dividendes et les intérêts en provenance de la France, perçus par un résident du Cameroun, pour lesquels en fait, l'impôt français ouvre droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt camerounais.

715 Quant à la Convention CEMAC, elle prévoit en son article 20 que les droits d'auteur ou d'inventeur ainsi que les produits ou redevances provenant de la vente ou de la concession de licence d'exploitation de brevets, marque de fabrique, procédés ou formules secrets qui sont payés par l'un des Etats contractants à une personne ayant son domicile fiscal dans un autre Etat contractant sont exonérés d'impôts dans le premier Etat.

716 L'autre champ de dispositions exonératoires à l'échelle internationale est incontestablement celui des Conventions d'Etablissement sur lesquelles arrive en première position, la Convention COTCO. Dans ce dispositif, le Cameroun consent d'exonérer pendant la phase de construction, d'entretien et d'exploitation outre le titulaire (COTCO) mais aussi ses contractants et sous-traitants d'un ensemble d'impôts et taxes[1001]. De même dans les Conventions d'Etablissement des sociétés pétrolières amont, la partie camerounaise concède toujours un ensemble d'exonérations visant à exercer un effet d'attraction sur ses partenaires à la recherche d'une implantation favorable et rassurante[1002].

---

[999] On justifierait l'adoption de ce taux réduit par l'extrême spécificité de l'activité de COTCO qui est le transport en monopole des hydrocarbures par pipeline.

[1000] Tel le cas de l'article 99 de la loi 99/013 du 22 décembre 1999 portant code pétrolier qui exonère les opérateurs pétroliers de tous impôts, droits, taxes à l'exception de l'impôt sur les sociétés, la redevance à la production et le prélèvement pétrolier additionnel. Cette tendance s'est poursuivie avec l'article 95 de la loi N°001 du 16 Avril 2001 portant Code minier

[1001] Contrairement aux autres conventions d'Etablissement du secteur pétrolier de production amont, la convention COTCO est relative au transport des hydrocarbures en provenance d'un pays voisin (le Tchad).

[1002] En son article 8, la convention ELF SEREPCA signé en 1982 stipule que l'Etat concède à cette compagne pétrolière, à ses associés et actionnaires, l'exonération de tous impôts, droits, taxes et redevances de quelque nature que soit à l'exception de l'impôt sur les sociétés, la taxe proportionnelle et la redevance minière proportionnelle.

II. La reconsidération des dispositifs fiscaux d'attractivité internationale

717 L'attractivité internationale des nations est une préoccupation majeure des pouvoirs publics au point où on assiste à un renouvellement des politiques publiques[1003] en la matière ainsi qu'à un foisonnement des études et réflexions destinées à identifier les niches devant permettre à tout pays de mieux se vendre à l'étranger. La politique fiscale d'incitation menée par le Cameroun à l'échelle internationale a porté des fruits au regard de l'implantation des compagnies étrangères et de la contribution de ces dernières au développement économique du pays à travers le payement des impôts et la création des emplois. Mais, certains facteurs permettent de relativiser l'impact attractif des mesures de faveur concédées et plaident pour une réorientation, voire une reconsidération de cette dimension de la politique fiscale.

A. Un impact mitigé des mesures fiscales d'attractivité internationale

718 L'effet d'attraction recherché par les pouvoirs publics camerounais en octroyant des mesures fiscales de faveur en direction des investisseurs étrangers est effectif, mais il reste à relativiser en raison d'une absence d'évaluation plus affinée.

1. Un effet d'attraction effectif

719 Le paysage économique camerounais présente depuis plusieurs décennies un répertoire de grandes et de moyennes entreprises dominé par des filiales et succursales de compagnies étrangères[1004]. Cette configuration traduit bien l'ouverture à l'extérieur et l'attrait des investisseurs étrangers pour le pays malgré des convulsions liées à la crise qui l'a frappé depuis le milieu des années 1980. Ce maillage de l'économie par des investisseurs étrangers est remarquable dans l'ensemble des secteurs d'activités où la compétition avec les entreprises à capitaux exclusivement camerounais semble déséquilibrée en raison de leur faiblesse en capacité financière, en expertise et solidité technologique et scientifique.

720 Cette présence étrangère dans le système productif camerounais peut effectivement s'expliquer par l'existence d'une politique fiscale attrayante, faite de mesures de faveur propice à une implantation des investisseurs internationaux. Mais il faut bien préciser que la

[1003]V. CARAYON (Bernard), *Intelligence économique, compétitivité, cohésion sociale,* Rapport au Premier ministre, La documentation française, 2003

[1004] Environ 60% des recettes fiscales est assurée par les filiales camerounaises de grandes entreprises étrangères. Ce qui laisse penser que ce pays reste attractif pour les investisseurs étrangers.

variable fiscale à elle seule ne saurait expliquer un afflux d'investisseurs, car plusieurs critères interagissent pour aboutir à une décision d'investissement[1005].

721 Comme le souligne à propos MM MVOGO MVOGO, « l'impact probable de la convention fiscale franco-camerounaise est perçu à l'aune de la présence économique de la France au Cameroun »[1006]. En effet, estime-t-il, la fiche pays publiée par la Maison des Français à l'étranger révèle qu'en dépit d'une longue crise traversée par le Cameroun de 1986 à 1994, les entreprises françaises ont maintenu leur présence avec près de 140 filiales employant environ 30 000 personnes et plus de 200 entreprises appartenant à des ressortissants français dans tous les secteurs de l'économie camerounaise.

722 La France apparaît incontestablement comme le premier investisseur étranger au Cameroun et on saurait taire l'impact des mesures de faveur incorporées dans la convention fiscale franco-camerounaise. Cette position dominante de la France reste au demeurant, la preuve de la faible diversification des partenariats dans la stratégie économique camerounaise en général et dans sa politique fiscale internationale en matière d'attractivité[1007].

2. Un effet d'attraction relatif

723 La représentation adéquate de l'attractivité du territoire ne saurait être appréciée exclusivement sur la base du nombre affiché d'entreprises multinationales implantées sur le territoire national sous forme de filiales et de succursales ou toute forme d'établissement stable. Bien que ce nombre impressionnant constitue un indicateur fiable, il reste que des marges demeurent qui feraient encore de la destination Cameroun, une direction privilégiée pour les investisseurs internationaux au moment où le décollage vers l'émergence économique constitue une priorité stratégique pour les pouvoirs publics[1008].

[1005] La doctrine économique a essayé de déterminer l'utilité marginale des avantages financiers prévus par les codes. Les avantages fiscaux ne peuvent jouer qu'un rôle limité. Leur existence ne sera décisive que dans le cas où uniquement grâce à eux qu'un projet d'investissement peut dépasser le seuil de la rentabilité Par contre, si le projet en question reste de toute façon déficitaire, la faveur fiscale peut se révéler contreproductive. De l'autre côté, les avantages financiers accordés à de projets rentables en soi ne constituent qu'une perte de recette pour l'Etat, sans pour autant exercer un rôle de stimulant notable. HABERLI (Christian), op.cit., p.149. V. aussi BOBE (Bernard), LLAU (Bernard), op.cit. p.43.

[1006] MVOGO MVOGO (Alain Thierry), op. cit. p.33.

[1007] La diversification des partenariats internationaux est devenue récurrente dans le discours des pouvoirs publics camerounais. Il rentre dans le cadre d'une attitude d'ouverture vis-à-vis de l'économie mondialisée.

[1008] « *Les incitations déjà prévus dans le cadre du régime des contrats publics-privés et des projets structurants ainsi que des mesures de simplification de procédure doivent effectivement être mise en œuvre en vue de poursuivre l'amélioration de l'environnement des affaires et attirer davantage d'investissements directs étrangers* » Circulaire N°001/CAB/PR du 13 Septembre 2010 relative à la préparation du budget pour l'exercice 2010. p.6

724 L'on peut également relativiser l'effet attractif des mesures fiscales en l'absence d'outils d'évaluation fiables au plan de la mesure du coût de la dépense fiscale générée comparé au volume des investissements effectués par les entreprises étrangères. A ce sujet, tous les pays membres de la CEMAC y vont de leur sensibilité et de leurs priorités de politique économique. La démarche d'évaluation des mesures incitatives n'est pas systématiquement communautaire quand bien même les dispositifs de faveur émanent de la CEMAC. C'est ainsi que sur financement de l'Union européenne, le Programme d'appui à l'intégration régionale en Afrique centrale (PAIRAC) a commandé une mission d'étude sur la révision de la Directive N°1/99/CEMAC-028-CM-03 du 17 décembre 1999 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de TVA et des droits d'accises. Du rapport de cette mission, il ressort quelques évaluations de dépenses fiscales concernant notamment l'application des dispositions relatives au Code minier[1009] ainsi que les exonérations concernant le régime des projets structurants[1010]. Ce déficit en instruments d'évaluation des mesures incitatives ne permet pas de mesurer efficacement l'impact des mesures sur l'attractivité du territoire camerounais.

725 Par ailleurs, l'effet attractif des mesures fiscales pour le Cameroun est davantage visible en ce qui concerne la France en raison de la Convention fiscale conclue entre les deux pays et qui comporte des incitations allant au-delà du seul objectif d'élimination des doubles impositions dévolu à de tels instruments. Or en ces temps de diversification des partenariats, les mesures prises pour l'attractivité du territoire devraient concerner plusieurs partenaires et divers investisseurs potentiels provenant d'autres pays à l'instar des pays émergents.

726 Aussi, les exonérations instituées pour inciter les investisseurs internationaux à s'implanter sont aussi source de discriminations et de distorsions économiques. Non seulement elles apparaissent comme applicables à géométrie variable dans la mesure où elles sont parfois octroyées parfois à la « tête du client »[1011], mais aussi un impôt comme la TVA voit sa neutralité être remise en cause du fait des rémanences qui s'ensuivent.

[1009] 438 millions de francs CFCA pour la période allant de janvier à Juin 2009 ;
[1010] 445 millions de FCFA pour la période allant de Janvier à Juin 2009.
[1011] Les exonérations octroyées aux investisseurs n'obéissent pas toujours à des critères objectifs, formellement consacrés. C'est parfois de manière discrétionnaire que l'autorité politique décide du bénéfice d'une mesure de faveur fiscale. La décision peut apparaître comme traduisant le caractère souverain de l'appréciation mais la décision peut aussi traduire une pression subie par l'autorité concernée.

B. La démarche de reconstruction des dispositifs internationaux d'incitation

727 Les aspects internationaux de la politique fiscale d'incitation ont été mis en œuvre depuis plusieurs décennies et ont produit des résultats en demi-teinte. Le Cameroun a pu bénéficier des implantations d'entrepreneurs étrangers dans plusieurs secteurs d'activités notamment en qui concerne la France qui apparaît comme son premier partenaire économique. Mais après la période d'ajustement se présente un contexte de recherche offensive des investissements internationaux qui appelle une politique de rationalisation des mesures de faveur ainsi qu'un accompagnement efficace de la politique fiscale d'attractivité du territoire.

1. La politique fiscale de rationalisation des incitations

728 Les mesures de rationalisation des incitations prises à l'échelle interne après l'atteinte du point de l'initiative PPTE vise une efficacité accrue de la politique des dépenses fiscales à travers un meilleur ciblage, une évaluation ex ante ainsi que des évaluations périodiques d'impact. Cette approche ne saurait produire des résultats probants si elle se limitait au droit fiscal interne même si ce dernier est applicable aussi aux investisseurs internationaux.

729 L'approche globale de la politique fiscale, qui prend en compte à la fois ces aspects internes et internationaux, est aujourd'hui recommandée en raison de la forte intrication des questions connexes à l'économie mondialisée[1012]. Le Cameroun pourrait s'inscrire dans ce sillage au moment où les besoins d'investissements se font sentir sur le chemin de la l'émergence projetée à l'horizon 2035. Pour ce faire et après avoir rationalisé sa politique d'incitation par des dispositifs de droit interne, une démarche similaire devrait être envisagée dans la réécriture des instruments juridiques internationaux[1013].

730 Pour une attractivité internationale renforcée, une des évolutions souhaitée pourrait bien être le réaménagement du principe de la territorialité qui pose que l'impôt sur la société soit assis sur les seuls résultats des entreprises exploitées au Cameroun. Suivant ce principe, les résultats bénéficiaires et déficitaires des établissements d'une entreprise camerounaise située hors du territoire national ne sont pas pris en compte pour le calcul de l'impôt sur les sociétés, des résultats des sociétés étrangères, même si elles sont contrôlées par des sociétés camerounaises. Et comme le rappelle MM MVOGO MVOGO, « le régime du bénéfice

[1012] CASTAGNEDE (Bernard), *La politique fiscale*, PUF, 2008

[1013] En France, La Conseil des prélèvements obligatoires dans son Rapport d'Octobre 2010 conclut que la réduction des dispositifs dérogatoires applicables aux entreprises contribuerait à favoriser des bases larges et des taux bas. V. CONSEIL DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES, *Entreprises et niches fiscales et sociales*, La documentation française, Octobre 2010.

consolidé mérite d'être consacré sur le plan fiscal, tout au moins pour les sociétés mères et filiales opérant dans l'espace CEMAC. Outre le fait qu'il permettrait d'exclure tout risque de double imposition, il pourrait également aider les mères camerounaises à étendre leurs activités à l'international, améliorant de ce fait l'attractivité du territoire camerounais pour l'installation des sociétés têtes de file »[1014].

731 Par ailleurs, en ce qui concerne la taxe spéciale sur le revenu (TSR), un besoin réel d'harmonisation de taux se fait sentir étant entendu que la convention franco-camerounaise prévoit un taux de 7,5% dérogatoire du taux de droit commun qui est de 15%. Il y a là un cas regrettable de discrimination fiscale qui ne saurait militer en faveur du renforcement de l'attractivité du territoire camerounais. Des simulations pourraient être effectuées à l'effet d'évaluer, le montant équivalent à une renonciation qui verrait le taux de la TSR baisser à hauteur de 50% de sa côte initiale[1015].

732 De même en ce qui concerne, l'impôt de distribution, les personnes morales situées à l'étranger et percevant des revenus de source camerounaise ne bénéficient pas de la possibilité d'imputer l'impôt sur les revenus de capitaux mobiliers (IRCM). A contrario, pour les sociétés camerounaises, le régime des sociétés mères et filiales bénéficie de la possibilité d'imputation de l'IRCM retenu à la source permettant ainsi d'éviter une double imposition. De même, la convention franco-camerounaise prévoit la possibilité d'une imputation de l'impôt de distribution supporté par le ressortissant de l'un des Etats cocontractants. Afin d'éviter toutes distorsions et toutes formes de discrimination préjudiciable à la politique fiscale d'attractivité, une exonération pourrait être envisagée pour les revenus d'actions versés à des personnes morales étrangères.

2. Un meilleur accompagnement international de la politique fiscale d'incitation

733 Face aux insuffisances de mesures d'attractivité prises par les autorités camerounaises en vue d'une meilleure implantation des entreprises étrangères, il convient de relever qu'en la matière, la variable fiscale à elle seule ne saurait constituer la solution idoine. Elle est complétée par d'autres facteurs qui viennent renforcer la capacité à attirer des facteurs de production. La doctrine économique détermine à sa manière l'utilité marginale des avantages

[1014] Voir MVOGO MVOGO, mémoire précité, Il convient de rappeler que le régime du bénéfice consolidé est déjà consacré sur le plan comptable en l'article 74 de l'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités entreprises adopté le 22 février 2000.p. 78

[1015] De fait, des réflexions ont toujours été menées sur la question au plan administratif mais sans une volonté politique réelle, aucune décision d'envergure de ne être prise dans ce point délicat de la politique fiscale camerounaise.

financiers prévus par des codes particuliers. Les avantages fiscaux ne peuvent jouer qu'un rôle limité ; leur existence ne sera décisive que dans le cas où c'est uniquement grâce à eux qu'un projet d'investissement peut dépasser le seuil de rentabilité[1016].

734 L'attractivité du territoire ne repose pas essentiellement sur les mesures incitatives consacrées en droit fiscal interne ou en droit fiscal international. L'accompagnement du dispositif suppose une implication complémentaire des mesures liées à l'administration de l'impôt[1017] et à la technique fiscale.

735 Cette ouverture ambitieuse à l'international suppose aussi l'adoption des mesures de recadrage méthodologique[1018] dans l'approche de la politique des dépenses fiscales. Les pays en développement ont en général déployé des régimes fiscaux dérogatoires assez complexes pour attirer les investisseurs étrangers en dépit des distorsions et des discriminations qu'une approche entraînait entre les opérateurs économiques placés dans des positions économiques similaires.

736 C'est à l'inverse de cette approche méthodologique que la tendance doctrinale en matière d'interventionnisme fiscal est à la promotion de la politique fiscale d'incitation par la norme[1019]. Cette orientation méthodologique repose sur la mise en place de mesure attractive à caractère général à l'ensemble des opérateurs économiques sans sélectivité véritable ni dérogation réelle. Il s'agit, comme le pose M. CASTAGNEDE, d'offrir un cadre fiscal de droit commun favorable à la réalisation des objectifs économiques en ne laissant qu'une faible prise de contrôle aux autorités supranationales dès lors que les mesures adoptées ont une portée générale et ne peuvent être considérées comme des aides d'Etats[1020]. Cette approche garantit

---

[1016] HABERLI (Christian), *Les investissements étrangers en Afrique*, LGDJ, Paris, 1979, p.149

[1017] MM MVOGO MVOGO parle d'un recours supplétif aux réformes relatives à l'administration de l'impôt pour relever le caractère partiel voire incomplet des mesures de politique fiscale pour renforcer l'attractivité du territoire camerounais. Il s'agit vers d'aller plus de simplification, d'accessibilité, d'intelligibilité, de stabilité et de disponibilité des nomes ainsi du renforcement des garanties et de sécurité juridique au profit des contribuables dans le cadre de la mise en œuvre des procédures fiscales, Mémoire précité, p. 41 et s.

[1018] Pour le FMI, la méthode la plus judicieuse serait une mise à plat de toutes les formes d'interventionnisme avant d'en procéder à l'évaluation et à la détermination de ce qui pourrait relever d'un interventionnisme fiscal ou d'un autre type d'interventionnisme.

[1019] Dans la politique fiscale normative, l'objectif économique des pouvoirs publics est recherché, non pas au moyen de la mise en place de dérogations à la règles de droit commun, caractéristiques des dépenses fiscales, mais à travers la fixation de règles générales d'imposition présentant par elles-mêmes les qualités de nature à favoriser, de la part des opérateurs économiques, le comportement souhaité. Et parce qu'elles échappent à beaucoup de restrictions que les engagements communautaires mettent au libre exercice de leur compétence fiscale par les législateurs nationaux, code de conduite en matière de fiscalité directe des entreprises ou régime des aides d'Etat, en particulier, les politiques fiscales par la norme connaissent en Europe un succès croissant. CASTAGNEDE (Bernard), *Fiscalité internationale*, in *l'Année fiscale*, PUF, Revue annuelle, 2006, p. 282.

[1020] CASTAGNEDE Bernard, *Comment agir sur l'économie par l'impôt : la les nouvelles méthodes de la politique fiscale,* in Revue politique et parlementaire, N°1037, Octobre-Décembre 2005.

un minimum de neutralité et d'efficacité économique compatible avec l'exigence de justice fiscale propre à assurer la légitimité de l'impôt dans un contexte où les prélèvements obligatoires semblent briller par leur poids excessif.

Section II La construction d'un Etat fiscal adapté à la dynamique de démultiplication des pôles décisionnels

737 La démultiplication des décideurs fiscaux à l'échelle internationale est un phénomène caractéristique de la mondialisation. La réflexion sur le prélèvement fiscal s'opère plus que jamais au sein de groupes, d'organisations internationales qu'elles soient gouvernementales ou non gouvernementales, supranationales ou simplement régionales. La forte imbrication des enjeux géopolitiques, stratégiques et économiques est à l'origine de cette interdépendance internationale des politiques fiscales orientées vers la maîtrise d'une assiette à prélèvement de plus en plus mobile et volatile. L'ambivalence de la politique fiscale est actuellement un défi permanent pour les Etats qui, tout en la regardant comme un des derniers bastions de la souveraineté, se résignent en prenant en compte les contraintes de ses sources et déterminants internationaux. La participation aux activités internationales relevant du domaine fiscal s'érige en priorité publique au travers de la contribution aux instances compétentes, à l'élaboration des instruments de régulation ainsi qu'aux démarches de coordination des politiques fiscales. Cette mutation irréversible vers le nouvel Etat fiscal emporte de nouveaux défis pour le Cameroun.

I. Une politique fiscale de participation contributive aux activités internationales

738 La contribution participative aux activités internationales n'est pas l'atout majeur du Cameroun dans la conduite l'action publique en général. Constat regrettable est tout aussi pertinent sur le plan de l'action internationale en matière de fiscalité. Outre une présence insuffisante au sein des instances internationales, on observe une timide implication dans les processus d'élaboration des instruments internationaux à but fiscal.

A. L'insuffisante présence au sein des instances internationales

739 L'arrimage fiscal à la mondialisation suppose une présence active des Etats aux instances internationales au sein desquelles des réflexions sont menées dans le but d'assurer une meilleure répartition du droit d'imposer ainsi que les voies et moyens d'une coordination des facultés à lever l'impôt au travers de mutualisation des expériences et des partages de bonnes pratiques.

1. Une tradition heureuse d'adhésion aux instances de fiscalité internationale

740 Dans le cadre de sa politique fiscale, le Cameroun a une tradition de participation par voie d'adhésion à divers forums de coopération et d'échange sur la scène internationale.

741 Au niveau multilatéral, ce pays prend une part active aux travaux du Comité des affaires fiscales de l'OCDE ainsi que du Groupe des experts des Nations unies en matière fiscale. Ces forums sont des cadres de réflexion stratégique sur la conduite des politiques fiscales ainsi que sur l'administration de l'impôt. Les communications et recommandations qui en sortent constituent des sources d'inspiration pour les Etats dans la construction de leurs législations fiscales.

742 Au plan régional, le Cameroun fait partie du Forum Africain des Administrations Fiscales (FAAF), au sein duquel les pays africains s'efforcent de mener des réflexions sur des systèmes fiscaux orientés vers la problématique du développement et adaptés à des pays aux réalités particulières. De même dans le cadre des activités du FMI en Afrique, des cadres camerounais occupent des fonctions de représentation. Ces représentations assurent la conduite des réformes fiscales par leur assistance technique dans tous les pays relevant de ces deux sous-régions[1022].

743 La présence internationale du Cameroun est aussi marquée par les stigmates de son passé colonial fait de la France et de la Grande-Bretagne des partenaires privilégiés au sein de la Francophonie et de Commonwealth. En vérité, le Cameroun est membre du Cercle de réflexion et d'échanges des dirigeants des administrations fiscales (CREDAF)[1023] et du Commonwealth association of tax administrators (CATA). Les échanges thématiques au sein de ces organisations sont riches en enseignements et contribuent régulièrement à l'amélioration des systèmes fiscaux de plusieurs pays.

2. L'absence de contribution significative aux instances de fiscalité internationale

744 Malgré son activisme traditionnel sur la scène internationale en général, la place du Cameroun aux instances de fiscalité internationale n'est pas toujours significative. Bien que formellement inscrit dans les tablettes des structures fiscales de coopération fiscale, on peut déplorer l'absence de programme annuel ou pluriannuel de participation aux rencontres

[1022] Une grande partie des réformes en matière fiscale est impulsée par ces organisations internationales.
[1023] Le Cameroun est un des membres fondateurs du CREDAF car c'est à Yaoundé que cette organisation a vu le jour en 1980.

internationales[1024]. Quand bien même ce programme est arrêté, l'articulation budgétaire ne semble pas suivre au point où des actions pourtant déterminantes au plan de la stratégie fiscale peuvent être vouées à l'échec.

745 La politique de participation a aussi un coût que les instances politiques doivent endosser au plan financier et matériel. Or non seulement le Cameroun n'est pas toujours à jour de ses cotisations dans les instances de coopération fiscale, mais aussi le déblocage des moyens pour la mobilisation de ses experts semble toujours se heurter à la complexité ainsi qu'à la lourdeur des procédures.

746 S'agissant particulièrement des procédures, le processus décisionnel est essentiellement formaliste et très hiérarchisé. Les décisions sont très souvent prises en matière diplomatique au niveau de la Présidence de la République après un cheminement tortueux passant des administrations de base au niveau ministériel et les Services du Premier ministre. En plus, pour des raisons de délais de traitement administratif de dossiers[1025], les experts camerounais sont empêchés de participer à des forums d'échanges internationaux pourtant nécessaires pour la prise de décisions de politique fiscale au regard du champ que conquiert le benchmark[1026].

B. Une implication timorée à l'élaboration des instruments de fiscalité internationale

747 Le champ de la fiscalité internationale ne se limite plus pour un Etat à la conclusion de conventions pour la limitation des doubles impositions ou à la participation à des démarches groupées d'harmonisation fiscale. Les domaines qui interpellent la politique fiscale, divers à l'échelle internationale, appellent les Etats à un activisme normatif plus accentué en interne comme en externe. Sur ce plan on observe, une attitude indécise du Cameroun pour l'édiction de normes internes à vocation internationale ainsi qu'une participation encore timide à l'appropriation des normes internationales.

[1024] Dans sa stratégie de politique fiscale, le Cameroun pourrait mettre en place des dispositifs de planification et de programmation de son activité internationale.

[1025] La rigidité des procédures est que la moindre sortie d'un fonctionnaire du territoire national pour des raisons professionnelle est conditionnée par la délivrance d'une autorisation de sortie non par le Ministre utilisateur ou le Ministre de la Fonction, mais par le Premier Ministre. Les délais prévus pour l'obtention de ladite autorisation de sortie sont de deux semaines pour compter de la date de transmission de la demande par le Ministre utilisateur aux Services du Premier Ministre. Mais des lenteurs administratives peuvent en dehors des autres motifs parfois subjectifs de rejet, peuvent constituer un handicap pour la représentation internationale du Cameroun.

[1026] Le terme Benchmark est utilisé pour désigner toute analyse comparative. Au début des années 1980, les entreprises américaines lui ont donné un sens particulier. Il s'agit d'une nouvelle méthode d'évaluation de la performance consistant à étudier et analyser les techniques et les modes d'organisation des autres afin de s'en inspirer, d'en tirer le meilleur. La priorité est l'appropriation « des meilleures pratiques ». V. BERNACKA (Agnieszka), *Ouvrir les administrations fiscales au monde*, in Gestion & Finances publiques, N°2-Février 2011, pp.131

1. La participation timide à l'élaboration des normes internationales d'application interne

748 Si la vocation originelle du prélèvement est le financement des politiques publiques, fort est de constater qu'aujourd'hui que les problèmes publics outrepassent les dimensions géographiques de l'Etat-nation et les besoins d'une action collective internationale se font ressentir. Les bouleversements climatiques, les grandes pandémies, la pauvreté sont des fléaux qui ne peuvent plus être affrontés par un seul Etat mais par l'action concertée des entités concernés. Comme le souligne à propos, MM Pierre JACQUET, « le besoin de gestion concertée des biens publics mondiaux est de plus en plus flagrant à mesure que le cadre national se révèle insuffisant pour penser les réponses à cet ensemble de grands enjeux planétaires »[1027]. L'Etat, garant de l'intérêt général est de plus en plus sollicité pour la prise en charge de besoins collectifs qui ont un caractère quasi universel alors que des ressources sont limitées et les institutions au niveau universel ne disposent pas des moyens fiscaux nécessaires à la conduite des opérations de si grande envergure. En effet, « les perspectives d'une fiscalité internationale ne sont pas, *a priori,* très favorables, dans la mesure où les décisions concernant une telle fiscalité devraient, en principe, être prises par une instance internationale à la légitimité démocratique avérée et reconnue, et s'imposant donc à la souveraineté des Etats. Or, une telle institution internationale n'existe pas encore aujourd'hui. De même, le monde est sans doute fort éloigné d'un consensus sur la nécessité d'une telle fiscalité, sur ses finalités, et sur l'usage à faire des recettes ainsi collectées »[1028].

749 Pour autant le questionnement fiscal concernant les biens publics mondiaux ne saurait laisser indifférent tout Etat conscient de ses responsabilités dans la prise en charge des biens publics, surtout lorsque ceux-ci ont une incidence directe sur ses populations. Dès lors, si la taxation internationale des mouvements de capitaux spéculatifs ne concerne pas directement le Cameroun en raison de la déconnexion du système financier du dispositif de transactions globalisées, ce pays est par contre impliqué dans le combat contre la SIDA pour le lequel des initiatives fiscales sont prises à l'échelle internationale[1029].

[1027] JACQUET (Pierre), *Biens publics mondiaux et fiscalité globale : quelles perspectives ?,* In Fiscalité et revenus, Cahiers français, la documentation française, Paris, Mars-Avril 2008, N°343.

[1028] LE CACHEUX (Jean), *Les français et l'impôt*, coll. Odile Jacob, La documentation française, Paris, 2008, p. 149

[1029] En effet, lors de la conférence internationale pour le développement tenue à Johannesburg en 2003, le Président de la République française, Jacques Chirac avait proposé la création d'une taxe sur les billets d'avion à acquitter par passager selon la distance parcourue et la classe dans laquelle s'effectue le voyage afin de mobiliser des fonds pour la lutte contre le Sida.

750 Mais le champ de la fiscalité mondiale pour lequel les pouvoirs publics camerounais devraient faire montre de plus d'enthousiasme et de détermination est sans conteste celui du combat écologique qui aujourd'hui interpelle les nations sans considération de taille ou de niveau de développement. Les nations devront briller par une implication aux démarches contemporaines d'impôts mondiaux lorsque celles-ci sont pertinentes.

751 Au Cameroun, il n'existe pas de projet de politique fiscale de grande ampleur marquant une étape fondatrice d'une réforme de la protection de l'environnement par l'activation du prélèvement fiscal. Tout au plus, il existe des initiatives éparses et peu structurées en matière de fiscalité écologique, la dimension planétaire étant plus ou moins ressentie. Très souvent ce sont des instruments juridiques internationaux qui sont timidement repris en interne par des instruments caractérisés eux aussi par leur extranéité. C'est le cas des mesures fiscales liées à la remise en état des sites pétroliers en fin d'exploitation aux fins de lutte contre la pollution des hydrocarbures[1030], reprises dans les conventions d'établissement et contrats pétroliers conclus par l'Etat.

2. L'application indécise des normes d'inspiration internationale par les autorités nationales

752 Les prélèvements à vocation écologique constituent l'illustration la plus marquante des tergiversations de la politique fiscale camerounaise en matière d'appropriation en interne des normes d'inspiration internationale.[1031] En effet, les normes internationales en matière d'environnement prévoient des principes fondamentaux relatifs à la protection de l'eau face aux pollutions chimiques et industrielles.

753 Reprenant à son compte ces principes internationaux, le législateur camerounais a entrepris au plan fiscal de créer une redevance de prélèvement des eaux. Celle-ci est due par toute personne physique ou morale qui prélève des eaux de surface ou des eaux souterraines à des fins industrielles ou commerciales. Ensuite est créée, une taxe d'assainissement pour le déversement des eaux usées[1032] qui en fait une taxe de pollution ou de détérioration de la

[1030] La lutte pour la protection de l'environnement face aux menaces de l'industrie pétrolière tire ses racines dans des instruments internationaux comme la Conférence de Genève de 1958 et la Convention de Montego Bay sur le droit de la mer de 1982.
[1031] Il a fallu le prononcé d'une sentence arbitrale pour que le Cameroun accepte d'introduire dans son système fiscal, les mécanismes fiscaux d'admission en déduction des dépenses de remises en état des sites après exploitation des hydrocarbures, principe pourtant admis par les normes internationales en la matière. Confère la Sentence arbitrale Affaire TOTALFINAELF Contre République du Cameroun Paris le 23 Janvier 2003.
[1032] Loi N°2004/26 du 30 Décembre 2004 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2005 fixant les taux de la taxe d'assainissement sur le déversement des eaux usées industrielles.

qualité des ressources en eau. Elle est due par toute personne physique ou morale propriétaire ou exploitant des installations qui desservent des eaux usées dans les égouts publics ou privés, dans les voies artificielles d'écoulement des eaux pluviales, dans les stations d'épurement des eaux de surface ou dans les eaux souterraines.

754 L'on aurait pensé à un changement de cap radical de la politique fiscale camerounaise à travers un signal fort donné pour la protection de l'environnement à travers l'impôt. Les observateurs ont vite déchanté dans la mesure où les taux fixés pour l'application de ces prélèvements ont été immédiatement changés par les pouvoirs publics à la suite des démarches effectuées par les opérateurs économiques. Cet incident a permis de comprendre que la démarche gouvernementale n'émanait pas d'une volonté politique d'accompagner la protection des écosystèmes, mais plutôt une démarche mue par le souci de rechercher des recettes fiscales additionnelles, fussent-elles symboliques.

II. Vers un management de la politique fiscale de l'Etat par l'approche polycentrique

755 A la lumière des mutations intervenues autour de l'environnement auquel se déploie la politique fiscale nationale, la notion de souveraineté dans son acception traditionnelle s'effrite en laissant un espace important l'ouverture internationale des Etats pour la détermination des choix fiscaux[1033]. L'Etat, contrairement aux idées reçues, ne vit pas un recul en soi du fait des initiatives communautaires ou du fait de la mondialisation. Bien au contraire, le phénomène étatique, à la manière d'un roseau qui plie sans toutefois rompre, connaît un nouvel essor qui fait de lui le véritable maître d'ouvrage de la politique fiscale. Cette dernière devient une réalité sans frontières qui se déploie à l'international sous le contrôle de l'Etat et avec le consentement de celui-ci.

A. La construction d'une politique fiscale sans frontières

756 La construction d'une politique fiscale sans frontières suppose que les problématiques liées à la levée de l'impôt dépassent les limites géographiques du territoire national et que le champ d'expression de la fiscalité appréhende divers domaines de la vie économique et sociale. On assiste à un élargissement continu des secteurs que touche l'impôt ainsi qu'à une appréhension globale des problématiques liées à la fiscalité.

1. La politique fiscale déterritorialisée

757 La conduite de la politique fiscale par l'Etat est assurée par les appareils constitutionnels que sont en général l'exécutif et le législatif dans le cadre des frontières géographiques nationales. Les choix fiscaux effectués sont appliqués à la communauté des contribuables par l'administration des impôts. Les activités à fiscaliser ne tiennent plus compte

[1033] LUCHAIRE (François), *Un concept inutile : « la souveraineté »,* in *Renouveau du droit constitutionnel*, Mélanges en l'honneur de Louis FAVOREU, Dalloz, 2007, pp.789-793.

des frontières étatiques, encore des échelons classiques infratétatiques et supraétatiques[1034]. Il s'agit de procéder efficacement à la captation de cet « impôt sans territoire »[1035] mais qui peut être utile pour la couverture des dépenses publiques.

758 En effet, les règles de fiscalité applicables au niveau infratéatique sont aussi l'œuvre des institutions compétentes de l'échelon étatique dans le cadre de la mise en œuvre de la décentralisation, même si on observe une volonté d'autonomie fiscale des collectivités locales recherchant une maîtrise des bases et des taux voire une latitude à créer de nouveaux impôts[1036]. Le principe constitutionnel de la libre administration des collectivités décentralisées ne confère pas de compétences fiscales aux échelons infra étatiques que sont les régions et les communes dans le contexte administratif camerounais. L'essentiel de la fiscalité locale est organisé par des lois promulguées par le Président de la République après le jeu des rapports entre l'exécutif et le législatif dans le cadre de l'initiative et l'adoption. Même dans un environnement de décentralisation très avancée au sein duquel l'autonomie des collectivités locales est renforcée, c'est toujours l'Etat central qui est au cœur des mesures fiscales à appliquer aux citoyens en tant que centre d'impulsion décisionnel reconnu.

759 Au plan international, des mesures de politique fiscale sont certes prises par les instances communautaires dans le cadre des processus d'harmonisation des règles relatives au prélèvement de l'impôt. Des conventions à fort contenu fiscal sont conclues avec des Etats et avec des compagnies transnationales. Une fois de plus, ce ne sont pas des contrats d'adhésion simple mais plutôt des renonciations délibérées de compétence, des délégations de souveraineté que concède l'Etat pour s'adapter aux évolutions que connait le monde actuel. A la souveraineté personnellement exercée se substitue progressivement une souveraineté déléguée que les autres acteurs internationaux exercent sous le contrôle de ce nouvel Etat.

760 Les limites territoriales qui constituent l'un des critères de définition de l'Etat par le droit international s'estompent avec la mise en branle de la politique fiscale. Celle-ci devient un ensemble complexe piloté par l'Etat dans le cadre de ses institutions propres, mais aussi par le biais des structures qui lui sont extérieures. D'une fonction théoriquement nationale, la politique fiscale recoupe à la fois une réalité infranationale, internationale et supranationale, abstraction faite des frontières territoriales[1037]. Ainsi les réponses fiscales aux phénomènes sociaux auxquels se trouve confronté l'Etat devront tenir compte de la généralisation de l'extraterritorialité qui caractérise la mobilité de la matière imposable. Il s'agit de pouvoir rechercher des solutions fiscales adaptées aux problèmes de société[1038]. La politique fiscale

---

[1034] V. Le site Web E-Commerce Tax News : http://www.ecommercetax.com/ec.htm

[1035] Expression employée par Jean Claude MARTINEZ, préface du livre de HUET (Frédéric), *La fiscalité du commerce électronique*, LITEC, 2000.

[1036] ALBERT (JL), AGLAE (MJ), *Fiscalité et développement : régulation juridique internationale, systèmes fiscaux et développement dans l'espace caraïbe*, Colloque des 4et 5 décembre 2003, Cujas, 2006, p.13.

[1037] C'est effet, « pour la fiscalité directe que les problèmes les plus délicats surgissent parce qu'il est difficile de localiser le contribuable et de saisir un commerçant volatile pouvant vendre depuis plusieurs serveurs. L'impôt est en effet une institution terrienne qui a besoin de contribuables sédentaires et enracinés. Or, avec le commerce électronique, les contribuables sont nomadisés ». MARTINEZ (Jean Claude), préface ouvrage précité, p. XVI.

[1038] CHEVALIER (Jean Pierre), *Quand l'interventionnisme fiscal rate sa cible : réflexions sur les déboires de la taxation sur les « messageries roses » dites encore « Minitel rose »,* in *Droit et politique à la croisée des cultures,* Mélanges Philippe ARDENT, LGDJ, 1999, pp.471-482.

semble aussi devenir le cadre par excellence d'une interdisciplinarité qui en intensifie la complexité.

2. La politique fiscale sans limites matérielles

761 Les domaines d'intervention contemporains de la politique fiscale sont diffus dans la mesure où l'utilisation du levier fiscal est devenue une pratique usuelle de beaucoup de gouvernements. Généralement, la fiscalité était centrée sur le domaine économique et social. Au plan économique, il s'agissait de capter les opérations d'achat, de vente, de location de biens ou de services pour assoir l'impôt. Au plan social, la fiscalité était mise en œuvre pour corriger les inégalités par la redistribution et financer les missions publiques à caractère social.

762 Le nouvel Etat fiscal ne se limite pas à intervenir au plan économique et social. Il est tentaculaire, débordant et étend ses missions fiscales sur l'ensemble des domaines de la vie nationale et internationale. Il accompagne politique culturelle, environnementale, sportive et associative. Il est au cœur de l'ensemble des politiques publiques en ceci qu'il fournit des financements par le recouvrement des recettes fiscales, mais aussi aiguillonne les secteurs d'activités par des allègements fiscaux. Il s'agit de pouvoir faire des arbitrages difficiles visant à concilier accroissement de la fiscalité et encouragement de la croissance voire « de reconsidérer la pertinence d'un univers fiscal qui a été inventé pour un Etat relativement fermé et, partant, se trouve en porte-à-faux dans un environnement très ouvert »[1039].

763 Cet Etat fiscal en mue voit s'estomper les clivages politiques traditionnels droite- gauche et se veut réaliste dans sa façon de se déployer dans la société. Il n'est pas surprenant actuellement de voir dans plusieurs pays des libéraux appliquer des préceptes fiscaux de gauche et vice-versa. La politique fiscale camerounaise doit ainsi faire face à plusieurs défis qui marquent sa capacité d'adaptation aux bouleversements qui caractérisent le monde contemporain[1040].

B. Une approche rénovée de présence diplomatique en matière fiscale

764 Le nouvel Etat fiscal est avant tout un acteur présent sur la scène internationale par sa politique de participation et d'implication aux formes de coopération qu'il offre ou que lui offrent des partenaires. Durant la période de crise, le Cameroun a manqué de hardiesse et de combativité sur la scène internationale alors que les opportunités qu'offre la mondialisation lui auraient servi de prétexte pour s'affirmer et récolter quelques dividendes à l'instar des autres nations à la diplomatie plus active.

1. L'option pour une présence utile sur le champ diplomatique des choix fiscaux

[1039] BOUVIER (Michel), *Un système fiscal en transition*, Cahiers français N°373, La documentation française, 2013, pp.2-8.

[1040] L'œuvre de réforme fiscale est de plus en plus exigeante de nos jours. Les enjeux contemporains de la fiscalité sont intimement liés aux transformations de tous ordres qui sont à l'œuvre dans les sociétés. Et il est d'autant plus malaisé de définir quel devrait être le sens profond d'une réforme fiscale aujourd'hui qu'il n'existe pas, après l'effondrement des grandes idéologies classiques, de représentation cohérente du fonctionnement social, pas plus que n'est proposé un véritable projet mobilisateur. .V. BOUVIER (Michel), ESCLASSAN (Marie-Christine), LASSALE (Jean-Pierre), *Finances Publiques*, L.G.D.J., 11ème édition, 2012, pp.822-824

765 « Les Etats n'ont pas d'amis, ils ont des intérêts » comme dit le dicton. En matière de politique fiscale, les choix des dirigeants devront être dictés par les intérêts bien compris du Cameroun. Cette option stratégique passe par un diagnostic préalable des atouts et du potentiel du pays à l'effet de dégager les avantages comparatifs vis-à-vis des partenaires extérieurs. Après des décennies de conclusions de conventions sans repères stratégiques et dans une attitude très passive, la période post ajustement semble offrir des opportunités fiscales qu'il convient de capitaliser sur le plan international. Le nombre de conventions conclues est en soi un indicateur de l'attractivité du territoire et de l'étendue des relations commerciales dynamiques avec les partenaires étrangers.

766 Mais pour un pays lancé dans un processus de construction des équipements, outre le nombre de conventions à son actif, il serait indiqué dans l'œuvre de densification du réseau conventionnel, de procéder à un ciblage stratégique des partenaires. Une attention particulière serait donc portée sur des pays disposant d'une expertise avérée dans des secteurs de pointe afin d'escompter des transferts de technologie et de know-how. C'est le cas des techniques de barrages, de routes, automobile, aéronautique, informatique…..

767 Il s'agit aussi dans le cas du nouvel Etat fiscal, d'assurer une application effective des conventions en veillant à juguler et anticiper sur les dérapages qui se concrétiseraient par une utilisation abusive des dispositions favorables desdites conventions. Ce serait l'occasion d'appliquer à la lettre le principe de la réciprocité, précieux dans la mise en exécution des dispositions favorables prévues par lesdites conventions pour une meilleure « symbiose avec l'environnement extérieur »[1041].

2. La dotation en ressources nécessaires pour le rayonnement international en matière fiscale

768 La pleine réalisation du nouvel Etat fiscal dans le contexte camerounais appelle aux côtés d'une politique fiscale interne maîtrisée, une capacité de déploiement à l'international devant permettre un ancrage solide à la mondialisation. Dans cette foulée, c'est la réforme de l'ensemble de la politique extérieure du pays qui envisagée, les aspects internationaux de la politique fiscale constituant un des multiples aspects de la diplomatie et de la coopération.

769 Ainsi les cadres de concertation que sont l'ATAF[1042], le CREDAF[1043], le CATA[1044] et le Forum mondial[1045] seraient aussi des lieux de renforcement des convergences fiscales internationales. Ces organisations accueillent l'ensemble des pays africains d'obédience anglo-

[1041] INSPECTION GENERALE DES FINANCES, Rapport de synthèse de la mission comparative des administrations fiscales : www.finances.gouv.fr , P. 133.
[1042] L'African Tax Administration Forum : créé en 2009, regroupe les administrations fiscales des pays africains et le Cameroun en est devenu membre en 2011.
[1043] Le Centre de rencontres et d'études des dirigeants des administrations fiscales : crée en 1982 à Yaoundé au Cameroun, cette organisation regroupe les services fiscaux francophones.
[1044] La Commonwealth Association of tax administrators : créée en 1978, c'est le regroupement des administrations fiscales des pays membres du Commonwealth.
[1045] Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales a été créé en 2000 et le Cameroun en est devenu membre en 2012.

saxons et francophones et pourraient servir de relais pour l'impératif de coordination de politiques fiscales menées par les Etats membres. Pour une densification de sa politique fiscale et un enrichissement de ses choix fiscaux, le Cameroun se doit de réviser sa stratégie au travers d'une diplomatie de présence effective ainsi que de contribution financière et intellectuelle à ces assises de mutualisation de bonnes pratiques.

770 Des perspectives de politique fiscale de cette envergure exigent la mise sur pied d'un appareil institutionnel conséquent assorti de procédures transparentes, fluides et répondant aux standards internationaux en matière de technostructure diplomatique. Il est clair que les institutions ne valent que par ceux qui les animent. La marche vers un Etat fiscal plus ingénieux et plus conquérant appelle la mobilisation de ressources humaines de qualité dans un environnement international dominé par la compétition et la concurrence[1046]. C'est le lieu de renforcer les capacités des administrations fiscales par une formation excellente de ses cadres destinés à affronter des expertises extérieures venant du secteur public et du secteur privé international[1047]. De même les missions diplomatiques pourraient être nourries de cadres de l'administration fiscale au regard de la diversification des enjeux internationaux relatifs à l'impôt ainsi que du volume des échanges avec certains pays bien ciblés[1048].

771 L'option stratégique d'insertion à la dynamique du nouvel Etat fiscal appelle aussi au plan méthodologique une conduite intelligente du changement. Les fonctionnaires fiscaux doivent être préparés à aborder les questions fiscales sous des angles d'attaque pluriels. Outre la nécessaire formation initiale ou continue, la sensibilisation sur les enjeux doit être de mise pour faire converger la majorité des forces sociales sur les enjeux sans cesse mouvants de la fiscalité[1049].

[1046] En France, la Direction de la Législation fiscale intervient dans les relations avec les institutions européennes en matière d'harmonisation de la fiscalité directe et indirecte et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale. Elle est aussi chargée des relations avec l'OCDE, en matière de lutte contre la compétition fiscale et les paradis fiscaux. Enfin, elle élabore et suit les règles de fiscalité en matière de privilèges et d'immunités diplomatiques fiscales. De telles structures, qui assurent la représentation dans les instances de réflexion, méritent d'être nourries par des ressources humaines à la pointe. V. DUSSART (Vincent), *La participation à la fabrication et à l'interprétation des normes fiscales*, in *La nouvelle administration financière et fiscale*, Michel BOUVIER (S. la dir.), L.G.D.J., 2011, p.19.

[1047] Les débats fiscaux et comptables à l'échelle internationale et dans les organisations internationales impliquent outre les hauts fonctionnaires des administrations, des enseignants d'universités et des consultants réputés venant des grands cabinets. L'Etat ne peut tirer profit de ces forums internationaux que dans la mesure où ses représentants se constituent en partenaires solides et compétents au sein de ces instances. Pour un approfondissement de la problématique de l'ouverture internationale des administrations fiscales à l'heure des changements dans le monde aux fins d'échanges de bonnes pratiques, V. BERNACKA (Agnieszka), *Ouvrir les administrations fiscales au monde*, in Gestion & Finances publiques, N°2-Février 2011, pp.131-135.

[1048] En France, l'administration fiscale dispose d'un réseau d'attachés fiscaux installés à Berlin, Bruxelles, Londres, Madrid, Rome et Washington avec pour mission de faciliter la coopération avec les services fiscaux étrangers au sujet de l'échange de renseignement, des études comparatives ou prospectives. V. *Le réseau des attachés fiscaux,* Gestion & Finances publiques, N°5-Mai 2011, pp. 279-284. De même, il existe tout un service à compétence nationale tourné vers l'international à savoir la Direction des résidents à l'étranger et des services généraux (DRESG). Cette organisation montre la nécessité de prendre en main la dimension internationale de la définition et de la mise en œuvre de la politique à l'heure de la mondialisation des échanges et de l'urgence à assurer une juste captation de l'impôt.

[1049] L. TRANNOY (Alain), op.cit. pp.103-104.

772 Par ailleurs, l'accompagnement managérial de la nouvelle politique fiscale constitue aussi un enjeu important dans la mesure où toutes les politiques sont soumises à évaluation sur la base des objectifs préalablement fixés et en fonction des résultats atteints en termes de pertinence, d'efficacité socioéconomique, d'efficience et d'impacts. Cette démarche qui s'universalise dans la conduite de l'action publique en général est pourvoyeuse de performance pour les instances chargées de la définition et de la conduite de la politique fiscale. De même, l'allocation des ressources financières et matérielles destinées aux appareils de production de la politique fiscale devra connaître un rehaussement correspondant aux missions assignées.

CONCLUSION DEUXIEME PARTIE

773 Ces divers aspects internationaux de la politique fiscale du Cameroun apportent la démonstration d'un déclin manifeste du libre exercice par ce pays, de la plénitude de sa compétence fiscale. A la pénétration massive des normes supranationales issues de l'instance d'intégration communautaire (la CEMAC), de la CIMA et de l'OHADA, s'entremêlent le réseau de conventions fiscales internationales destinées à l'élimination des doubles impositions. Cette dynamique d'extranéité de la production normative, trait marquant de la « compétition internationale des systèmes juridiques »[1050], est un facteur indéniable de limitation du libre exercice de la compétence fiscale de l'Etat. Mais la politique fiscale nationale n'est pas seulement influencée par des instances dédiées à la production des normes. Elle subit aussi dans le cadre de son élaboration, l'ascendance des instances d'accompagnement du multilatéralisme économique et financier. En effet, des organisations internationales à vocation universelle ou non à l'instar du FMI, la Banque mondiale, l'OCDE, l'Union européenne, contribuent par leur action de coopération à façonner les choix fiscaux mis en œuvre par les pays partenaires. Le Cameroun, dans l'exercice de son pouvoir fiscal, n'a pas échappé à cette logique de dessaisissement caractéristique de l'ère contemporaine. De surcroit, il ne s'agit là que des aspects formels des atteintes au libre exercice de la compétence fiscale de l'Etat en relations avec les autres acteurs sur la scène internationale. S'agissant de l'aspect matériel du rapport de l'Etat à la société internationale, le libre exercice de la compétence fiscale de l'Etat est vicié par l'impact inexorable du phénomène de la mondialisation. En effet, l'insertion voire la survie face aux avatars que diffuse l'économie globalisée interpelle les Etats. Le Cameroun est appelé à effectuer des adaptations nécessaires pour se conformer à ce nouvel ordre que lui impose la société internationale. Dans l'exercice de sa compétence fiscale, ce pays adopte en fonction des menaces ou des opportunités qui se profilent, une posture offensive ou défensive. La politique fiscale de fluctuation qui s'ensuit est le produit d'une flexibilité de stratégie qui traduit une situation de pays agissant lorsque les choix sont délibérés ou de pays agi lorsque les choix sont imposés, soit par les circonstances, soit par les acteurs exerçant un rapport de force dominant sur la scène internationale. Au demeurant, c'est un nouvel Etat enserré dans la dynamique internationale qui exerce une compétence régalienne résiduelle au regard des influences que lui apportent ses partenaires extérieurs. Le Cameroun d'avant 1980 n'avait pas des finances publiques fiscalement dépendantes, mais une économie largement tributaire de la commercialisation de ses produits de rente sur le marché international. Depuis le milieu des années 1980, le redressement économique consécutif à la crise intervenue à ce moment passe par la stabilisation des finances publiques à travers une mobilisation optimale des ressources fiscales non pétrolières. Cette nouvelle priorisation de la fiscalité doit tenir compte d'un environnement international plein de contraintes, d'ingérences, d'assistance et de coopération.

[1050] L'expression traduit un phénomène aux confins du droit et de l'économie, aux confins du droit comparé et des relations internationales. BOUCARD (Hélène), *La compétition internationale des systèmes juridiques*, In Voyages du droit, Mélanges en l'honneur du Professeur Dominique BREILLAT, L.G.D.J. pp.81-86.

CONCLUSION GENERALE

774 L'impôt continuera d'être le principal pourvoyeur de ressources destinées à financer les politiques publiques, et un outil de pour la croissance, la compétitivité et le développement[1051]. La politique fiscale fait l'objet d'une dispersion de ses sources dans l'environnement politique, économique et social camerounais. La démonstration ainsi faite de cet éparpillement donne du sens aussi bien au complexe ordonnancement juridique interne qu'à l'impact pluriel des avatars d'une économie de plus en plus globalisée. Mais ce décrochage manifeste de l'Etat fiscal ne semble pas être le prononcé d'un épilogue définitif au regard du rôle des autorités publiques internes dans l'élaboration des politiques.

775 Dans cet environnement de repli étatique, le renforcement de sa posture stratégique en ce qui concerne la définition des orientations de politique fiscale laisse croire en un mouvement de flux et reflux, qui repositionne les autorités nationales en situation prééminente. Soumis en permanence au crible de la rationalité, le questionnement scientifique prend les allures d'un exercice à rebondissements qui, au moment où semblent se consacrer de certitudes, accouche allègrement de nouvelles grilles d'analyse et enfante de nouvelles problématiques. Celle du nouveau positionnement de l'Etat dans l'exercice de sa compétence fiscale reste soumise à la réflexion scientifique et ouvre des perspectives sur la distribution de pouvoirs ainsi que sur le rapport du citoyen à la démocratie tant au niveau national qu'à l'échelon international. La politique fiscale pourrait ainsi à nouveau être analysée sous le sceau de la réappropriation par l'Etat de sa compétence fiscale classique nonobstant les mutations qui se développent autour de lui.

776 Dès lors, serait-il loisible de voir dans l'activité épistémologique une démarche à reculons qui ne se gargarise point des évidences, fussent-elles partagées en conformité avec la perception d'une part essentielle de la communauté des scientifiques relevant de disciplines diverses? Le débat sur la politique fiscale, vue sous l'angle de l'exercice par l'Etat de sa compétence fiscale, reste en friche, nonobstant les positions de doctrine[1052] et les transformations en profondeurs de l'environnement économique, social et financier. Titulaire de principe de cette compétence régalienne en vertu de la loi fondamentale, l'Etat s'est vu dépossédé des manettes de sa politique fiscale par les nouvelles forces sociales ainsi que par les acteurs de la société internationale. Lever l'impôt et en définir les contours est devenu une mission diluée au sein et en dehors de l'Etat au point où le centre d'impulsion décisionnelle en la matière fait l'objet d'un émiettement voire d'une dispersion qui amène à interroger les fondamentaux de l'action publique.

[1051] OULES (Firmin), *Une fiscalité intelligente pour demain, comment les impôts actuels sont fraudés et éludés,* Bruylant, 1993. p.325 et s.

[1052] Bernard CASTAGNEDE par exemple conclut que la construction européenne a modifié les conditions d'exercice de la politique fiscale, qui ne peut plus être libre conduite par le législateur national. Mais le projet communautaire n'est plus le seul facteur limitant le libre exercice de la compétence fiscale par les Etats. Au Cameroun plusieurs autres facteurs influencent l'exercice de la politique fiscale au détriment du pouvoir étatique institutionnalisé. L'Etat post-moderne est une Etat polycentrique et l'exercice de la politique fiscale s'en trouve bouleversé dans son essence traditionnelle. V. CASTAGNEDE (Bernard), *La politique fiscale*, PUF, Coll : Que sais-je ?, 2008.

777 Mais la démonstration de déclin du monopole étatique en matière d'élaboration de politique fiscale tout comme de l'altération continue du libre exercice de la compétence fiscale de l'Etat, nous ramène au questionnement d'ensemble sur la place et le rôle de l'Etat-nation dans l'environnement de l'économie mondialisée[1053].Les menaces et les opportunités qu'offre le phénomène de la mondialisation viennent-elles bousculer fondamentalement l'exercice par l'Etat se sa compétence fiscale ? Comment assurer au sein de l'Etat une certaine cohésion de la politique fiscale au regard de la complexité institutionnelle issue d'un système politique dénaturé et comment maintenir la cohérence d'un système normatif aux instruments juridiques pluriels ? Les situations économiques et sociales en permanente turbulences, l'incertitude et l'imprévisibilité des évènements ne sont-elles pas de nature à accentuer la crise de la cohésion des choix fiscaux à opérer par l'Etat dans la perspective d'une conduite adéquate de sa politique fiscale ? Au demeurant, la recherche d'une meilleure cohésion de l'action publique interpelle les dirigeants pour un idéal d'unité conceptuelle des mesures de politique fiscale qui verrait converger vers le pôle étatique déterminant épars de toute réflexion sur les prélèvements obligatoires nécessaire au fonctionnement du contrat social. De même serait-il indiqué d'inscrire dans le registre d'une appropriation de la démocratie, le libre exercice de la compétence fiscale de l'Etat, qui semble aujourd'hui remis en cause dans le cadre de l'économie globalisée qu'accompagne une compétition des systèmes juridiques[1054].

I Un nouveau rôle de l'Etat : la recherche d'une unité conceptuelle de la politique fiscale

778 L'atomisation de l'impulsion décisionnelle en matière de politique fiscale et la prolifération des sources, signe du pluralisme juridique, consécutive à ce phénomène de repli de l'Etat amènent à s'interroger sur l'avenir de l'impôt comme attribut historique de la puissance publique[1055]. Le prélèvement fiscal qui a toujours été considéré comme une prérogative des autorités publiques nationales voit un glissement d'attributions s'opérer vers les acteurs de la sphère privée ainsi qu'un transfert de pouvoirs vers les instances supranationales et intergouvernementales extérieures. Cette mutation structurelle, loin de constituer une fatalité, pourrait, apparaître comme un saut qualitatif dans la marche vers le développement[1056], un prologue à la cohésion souhaitée dans la conduite de l'action publique à travers un réveil de l'Etat régulateur[1057] qui assure l'unité conceptuelle et normative[1058] de la politique fiscale.

[1053] « La mondialisation est allée plus vite que l'élaboration d'institutions mondiales capables de contribuer à la gérer », V. STIGLITZ (Joseph), *Pour une vraie reforme du système monétaire et financier international après la crise mondiale* : Nations unies, 2010.

[1054] V. BOUCARD (Hélène), *La compétition internationale de systèmes juridiques*, in *Les voyages du droit*, Mélanges en l'honneur de Dominique BREILLAT, LGDJ, pp. 81-86.

[1055] Une certaine doctrine estime qu'un régime juridique ouvert à la pluralité sera tenu pour préférable sur le plan de sa moralité ou de son opportunité, à un régime consacrant l'exclusivité ou l'hégémonie du droit étatique. OTIS (Ghislain), *Méthodologie du pluralisme juridique*, Karthala, Coll : 4 vents, 2012, p.17.

[1056] V. BEKOLO-EBE (Bruno), *L'apport de Georges NGANGO à l'Economie du développement*, in *Dynamiques de développement, débats théoriques et enjeux politiques à l'aube du 21 ème siècle*, Mélanges en l'honneur de Georges Walter NGANGO, Montchrestien, Coll. Grands colloques, 2003, pp.27-63.

[1057] Ici l'Etat agit de plus en plus en interaction dans le cadre d'un processus de construction collective de l'action publique et non plus de production étatique de politiques publiques. Voir « *La construction collective de l'action*

A La cohésion du processus décisionnel fiscal, prologue à l'efficacité de l'action publique

779La pluralité des acteurs et des facteurs qui influencent le processus décisionnel posent le problème de l'intégrité de la compétence fiscale dévolue à l'Etat par le constituant ainsi que du libre exercice de ce pouvoir régalien eu égard à l'emprise tutélaire de la communauté internationale. Mais le phénomène de recul qu'observe l'Etat au plan de la décision fiscale concerne dans l'ensemble, la conduite de l'action publique, devenue le produit des interactions qui mènent finalement à la résolution des « problèmes publics ». Au regard de la généralisation de ce phénomène de décision publique polycentrique qui embrasse pratiquement tous les pans d'activités de la vie sociale, l'on est porté à se résigner et accepter l'émiettement manifeste de la décision fiscale, toujours considérée comme un domaine sanctuarisé de l'Etat. Mais l'acceptation au plan fiscal de la pluralité des centres d'impulsion décisionnelle est la consécration de la perception moderne de l'action publique conduite sous la férule de plusieurs pôles relevant de la sphère privée et de la sphère publique tout en considérant les influences nationales et internationales.

780Mais le polycentrisme décisionnel qui caractérise la politique fiscale camerounaise devrait s'entourer des exigences de cohérence. Il s'agit pour l'Etat qui est gardien de l'intérêt général ainsi que des autres missions régaliennes d'assurer une cohésion par l'harmonisation des procédures en ce qui concerne les initiatives, les discussions ainsi que les évaluations qui rentrent dans le domaine des orientations de politique fiscale. Les pressions émanant du secteur privé bien que pertinente dans une certaine mesure, pourraient bien connaître une canalisation allant dans le sens de leur compatibilité et leur harmonisation avec la recherche de l'intérêt général dont l'Etat reste garant en toute légitimité. De même, l'action publique qui se veut aujourd'hui déployée à plusieurs échelles dans la mesure où son développement est infratéatique et supraétatique, embrasse plusieurs champs d'activités interdépendants. Mais les poussées externes pour la détermination des choix fiscaux nationaux pourraient connaître une gestion intelligente au niveau étatique pour s'intégrer avec harmonie dans l'ordre juridique interne, ce dans un esprit de conciliation efficace et de compromis fructueux. La conduite de l'action publique au XXIème siècle bien qu'impliquant de nombreux acteurs parties à la mise en œuvre de la gouvernance publique, réserve une place privilégiée à l'Etat dans l'élaboration et la maitrise de sa politique fiscale. Ce nouveau positionnement de l'Etat dans la dynamique des politiques publiques s'effectue parallèlement à la réflexion sur son rôle dans l'ère post- moderne[1059].

---

publique dans le cadre de l'Etat régulateur » HASSENTEUFEL (Patrick), *Sociologie politique : l'action publique*, Armand Colin, Coll : U, 2008, pp.269-272.

[1058] V. DELMAS-MARTY (Mireille), *Le pluralisme ordonné,* Seuil, Coll : la couleur des idées, 2006.

[1059]VENNESSON (Pascal), *Quelle liberté d'action pour l'Etat « post-moderne » ?,* in *Penser la science administrative dans la post-modernité*, Mélanges en l'honneur du Professeur Jacques CHEVALIER, LGDJ, 2013, pp.509-518

B La nouvelle gouvernance fiscale de l'Etat à l'ère post-moderne

781 La politique fiscale du Cameroun pour la période allant des années 1980 à ces débuts de XXIème siècle a effectivement vu le rôle de l'Etat s'effriter au profit de nouvelles forces sociales ainsi qu'au bénéfice des acteurs et facteurs internationaux dans un environnement de crise économique et sociale[1060]. Le positionnement de l'Etat dans cette dynamique s'est noué autour du passage d'une posture interventionniste héritée des trente glorieuses, vers une attitude libérale insufflée par les relais de la mondialisation libérale. Au plan fiscal et contrairement à l'ère interventionniste qui suppose souvent un relèvement mécanique de niveau de prélèvements sur le PIB, l'Etat désengagé issu de la crise ne prône pas une baisse des impôts mais plutôt une mobilisation optimale des recettes fiscales. Cette situation de paradoxe qui allie de manière contre nature, des recettes de redressement radicalement libérales avec une hausse du niveau de prélèvements pose le problème du rôle de l'Etat dans une économie en crise. Pris dans l'étau de poussées centrifuges interne et martelé par les impacts de l'économie globalisée en ce qui concerne l'exercice de sa compétence fiscale, l'Etat est interpellé pour sa mue vers un nouveau positionnement. D'un Etat originellement interventionniste avant la crise, il se transforme sous pression en un Etat libéral sans ressources idoines qui, par la suite, se métamorphose, dans sa marche vers un Etat stratège.

782 Confronté au problème de la définition des orientations majeures de politique fiscale, l'Etat stratège est un facilitateur qui prend en compte outre les exigences internes de mise en œuvre des politiques publiques, mais aussi les contraintes que lui impose une société internationale en mouvement[1061]. C'est un Etat qui se fixe des objectifs de politique fiscale et essaye de les atteindre en intégrant les exigences politiques, économiques sociales, culturelles et environnementales qui jalonnent la vie contemporaine. C'est surtout un Etat qui s'adapte à l'ère postmoderne qui lui impose de nouvelles contraintes pour son développement et sa survie dans le concert des nations[1062]. La politique fiscale cesse effectivement d'être un domaine du monopole exclusif de l'Etat pour se trouver de nouveaux pôles d'impulsion concurrençant les

---

[1060] En effet, l'apparition de l'Etat comme forme achevée d'organisation politique a marqué l'entrée des sociétés dans l'ère de la modernité. Mais les crises et secousses qui agitent actuellement l'Etat sonne le passage voire le dépassement de la modernité vers la postmodernité qui touche la gouvernabilité des plusieurs pans de la vie sociale. Par la promotion de la gouvernance, il s'agit de promouvoir de nouvelles méthodes de décision et d'action, se substituant aux procédés classiques de gouvernement et adaptés au contexte de postmodernité. Prenant acte de la complexité des problèmes à résoudre et de l'existence de pouvoirs multiples, il s'agit de privilégier des formules souples de coopération, visant à associer les différents acteurs concernés à la prise de décisions ; l'action collective tend ainsi à devenir le produit de négociations mettant aux prises un ensemble très diversifié d'acteurs, publics et privés, qui vont se trouver impliqués d'une manière ou d'une autre dans son élaboration. Rangées sous le vocable de gouvernance, ces méthodes impliquent un style nouveau de gouvernement : elle signifie que l'Etat accepte de discuter sur un même pied d'égalité avec ses partenaires et qu'il privilégié la voie consensuelle ; le modèle traditionnel fondé sur l'unilatéralité et la contrainte fait place à un modèle pluraliste et interactif. V. CHEVALIER (Jacques), *L'Etat post-moderne,* L.G.D.J., Coll : Droit et société, 2003.

[1061] On en convient avec MORAND Charles-Albert que « la diversification des pôles de création des normes juridiques, la multiplication des politiques publiques agencées autour de principes directeurs permettant un traitement individualisé des situations concrètes, aboutit à la création d'un réseau extrêmement dense de normes applicables simultanément ». MORAND (Charles-Albert), *Régulation, complexité et pluralisme juridiques*, in Mélanges Paul AMSELEK, Bruylant, Bruxelles, 2005, pp.614-629.

[1062] V. RIGAUX (Anne), *Derrière les rideaux de fumée du Traité de Lisbonne : Le « retour » des Etats*, in *La France, l'Europe et le Monde,* Mélanges en l'honneur de Jean CHARPENTIER, Pédone, 2009, pp.447-465.

autorités publiques nationales. Mais l'Etat stratège reste maître du jeu en ceci qu'il demeure le théâtre de réalisation d'une action publique aux sources certes plurielles, mais nécessitant une mobilisation rationnelle des ressources fiscales. Le principal défi des autorités étatiques face à cette atomisation du processus décisionnel fiscal est dans la capacité à créer une dynamique convergente vers un impôt optimal est juste. Dans cet émiettement des pôles de décision, l'Etat stratège est le porteur d'un idéal, celui de l'unicité conceptuelle de la politique fiscale dans le cadre du libre exercice de la compétence fiscale.

II Les transformations du libre exercice de la compétence fiscale

783 A l'image de plusieurs autres domaines de la vie publique, l'exercice de compétence fiscale[1063] subit des transformations que l'ère postmoderne impose aux Etats. En effet, le pouvoir fiscal de principe, reconnu à l'Etat par sa loi fondamentale, essuie les déconvenues liées aux rigueurs d'un nouvel environnement auquel il convient de s'adapter. L'idéal du libre exercice de la compétence fiscale cher aux souverainistes ne semble plus résister à la mouvance actuelle faite d'interpénétrations des cultures, des pratiques ainsi que des réalités politiques, économiques et sociales. Le libre exercice de la compétence fiscale est altéré par une crise du dogme de la souveraineté, mais sa pertinence future tient de l'ancrage des pays au credo de la démocratie. Car l'abolition des frontières juridiques par la globalisation de l'économie entraîne un repli des dogmes souverainistes pour penser l'Etat fiscal à l'échelle planétaire. Mais le vrai transfert de souveraineté suppose un consentement préalable de l'Etat concerné dans un mode opératoire empreint de démocratie.

A Perspectives de la souveraineté fiscale

784 L'exercice de la compétence fiscale de l'Etat a une forte imbrication avec l'exaltation de la souveraineté étatique dans le pays occidentaux et davantage dans les pays en voie de développement jadis soumis au joug historique de la domination étrangère. Le principe du consentement à l'impôt a survécu à ses précurseurs et s'est développé dans le système politique des Etats qui, à l'instar du Cameroun, ont acquis leur indépendance à la suite du processus de décolonisation. Dans ce contexte, la souveraineté était considérée comme le rempart ultime face aux incursions néocolonialistes effectuées par les Etats et organisations bénéficiaires d'un rapport de force dominant sur les plans politique et économique face aux pays en développement. C'est aussi au nom de la souveraineté[1064] que les règles régissant les domaines régaliens les impôts et les ressources naturelles étaient élaborées par les pouvoirs constitutionnels déployés au sein des Etats[1065]. C'est sous ce rapport qu'a été élaboré et consacré le principe de la légalité de l'impôt qui veut que les règles régissant le prélèvement fiscal soient établies par la représentation nationale.

[1063] La compétence juridique de l'Etat est divisée par les fonctions d'édicter et d'exécuter des normes. DUPUY (Pierre-Marie), *Droit international Public*, Dalloz, 2004, pp. 79-80.

[1064] ROSENBERG (Dominique), Quelques observations sur la souveraineté économique de l'Etat post-moderne, in *Penser la science administrative dans la post-modernité*, Mélanges en l'honneur du Professeur Jacques CHEVALIER, LGDJ, 2013, pp.553-565.

[1065] BURDEAU (Génévième), *Le principe de souveraineté permanente sur les ressources naturelles à l'épreuve de la mondialisation*, in *L'Etat souverain dans le monde d'aujourd'hui*, Mélanges en l'honneur de J.P. PUISSOCHET, A.Pédone, 2008, pp.27-34.

785 Pourtant les développements sur la politique fiscale camerounaise montrent bien que le principe de la souveraineté est devenu une fiction. La souveraineté absolue ne saurait exister que dans l'isolement : c'est dire qu'elle ne peut se rencontrer dans le milieu social interétatique au contact duquel elle est nécessairement amenée à se désagréger[1066]. En raison de la grande influence des rapports de force internationaux sur l'exercice par l'Etat de sa compétence dans le domaine stratégique des prélèvements obligatoires, le concept de souveraineté connaît une érosion bien perceptible. Ce qui fait écrire à M. François LUCHAIRE « qu'il ne s'agit plus de transferts, mais de mise en commun de certaines compétences »[1067]. La démonstration de reflux faite par le pouvoir fiscal étatique révèle à suffisance l'usure du modèle politique et juridique bâti par mimétisme au Cameroun à la suite de l'accession de ce pays à la souveraineté en 1960.Depuis la fin de la décennie 1980 et particulièrement avec cette période dominée par la libéralisation politique et l'avènement d'une crise économique, la souveraineté va connaître une évolution qui rompt avec l'ancienne acception faite de repli sur soi. C'est ainsi qu'à travers « les décolonisations, tous les peuples accèdent et veulent accéder à leur liberté en devenant souverains. Les expériences communistes de pouvoir réel ou d'opposition renoncent à la critique de l'Etat et de la souveraineté. Le rôle de l'Etat dans la lutte des classes est rendu ambivalent par les réalisations du Welfare State. Mais les frontières par lesquelles les Etats se définissent ne sont plus compatibles avec les économies actuelles. Aussi les détruit-il. Et la souveraineté ne correspond plus au concept d'origine, c'est-à-dire à l'exclusivité des compétences »[1068]. Après deux bonnes décennies de célébration d'un Etat archétype de non-immixtion dans les affaires intérieures, les mutations économiques ponctuées de crises et de récessions ont fait naître une nouvelle perception de l'Etat-nation enserré dans l'étau de la globalisation. Le dogme de la souveraineté économique avec son pendant qu'est la souveraineté fiscale connaît une crise avec pour conséquence un glissement vers un transfert de compétence profit des acteurs producteurs de normes supra étatiques sur une base volonté empreinte d'un esprit plus démocratique. L'essentiel n'est plus à la revendication radicale d'une souveraineté fiscale guidée essentiellement par le réflexe nationaliste ou par des règles de droit interne élaborées dans un contexte ancien qui ne prenait pas en compte l'ouverture de l'Etat au monde. Il s'agit de penser la souveraineté au travers d'une approche intelligente, adaptée aux mutations de l'environnement politique économique et sociale.

B L'exercice de la compétence fiscale en démocratie

786 Au terme de l'étude sur la politique fiscale vue sous l'angle de l'exercice par l'Etat de sa compétence fiscale, on s'accorde à croire que la souveraineté n'est pas radicalement incompatible avec la mondialisation. Pour preuve, ce phénomène contemporain n'a pas fait disparaître complètement de la scène internationale l'exaltation de la souveraineté. Cette

[1066] ROUSSEAU (Charles), *L'indépendance de l'Etat dans l'ordre international,* R.C.A.D.I., 1948, pp.171-253

[1067]Pour relativiser la portée du concept de souveraineté en matière de finances publiques, ADHEMAR (Philippe), *L'émergence d'un référentiel financier et comptable international pour le secteur public,* in RFFP, N°80, Décembre 2002.

[1068] CHEMILLIER-GENDREAU (Monique), *Quel avenir pour la souveraineté ? Interrogations sur un concept en crise,* Montchrestien, coll. Grands colloques, 2006, pp.127-137.

dernière reste un des piliers sur lequel se bâtit et se consolide le droit international dans ses compartiments public ou privé[1069]. De même les initiatives remarquables d'intégration régionale continuent de se heurter au mur indestructible de la souveraineté en ce qui concerne les processus d'harmonisation fiscale.

787 Pour autant, l'attachement profond des Etats à leurs souverainetés ne doit pas faire perdre de vue que le transfert de compétences vers des entités supérieures s'effectue par la voie démocratique. C'est bien l'Etat qui au travers de ses institutions consent à transférer une partie de sa compétence fiscale parce qu'il estime que cette délégation de souveraineté peut lui être favorable. Lorsque les termes du transfert de compétence ne lui sont pas imposés, c'est l'Etat qui souverainement décide de son autolimitation[1070]. Le libre consentement est considéré ici comme l'exercice souverain de sa compétence fiscale. M. MAITROT DE LA MOTTE parle d'une « remise en cause souverainement consentie des souverainetés fiscales »**[1071]**.A ce titre, le choix de la démocratie comme mode de gestion de la chose et comme outil d'aide à la décision apparaît comme un idéal pour les nations. Par ricochet, l'impôt apparaît comme un vecteur de régulation démocratique des sociétés modernes.

788 Quelle place occupe le prélèvement fiscal dans le jeu de la régulation démocratique des rapports de force entre l'Etat souverain et les forces concurrentes recensées à l'échelon national et à l'extérieur ? L'examen de la question à l'intérieur des frontières nationales laisse croire que l'ouverture démocratique inaugurée avec le retour au pluralisme politique laisse augurer de lendemain meilleur pour ce qui est de l'encadrement des pôles de décision concurrents dans le cadre de la méthode participative. Le débat sur l'impôt n'est plus un monopole des institutions étatiques (exécutif, parlement et accessoirement le juridictionnel). Il concerne les démembrements de l'Etat, les collectivités décentralisées et les acteurs diffus de la société civile notamment les organismes socioéconomiques**[1072]**. L'Etat stratège a pour devoir de faire converger les énergies vers l'émergence d'un processus décisionnel fiscal mieux rationalisé. Il lui revient aussi de dégager les conditions d'un transfert consenti de compétence à l'échelle internationale par le truchement d'institutions fortes prenant compte la nouvelle approche participative encouragée par les standards de gouvernance. Ce serait comme le précise M. MAITROT DE LA MOTTE, l'application en matière fiscale « du paradoxe du souverain obéissant »**[1073]**. Garant de l'unité conceptuelle de la politique fiscale

---

[1069] GEST (Guy), *Considérations générales sur la notion de souveraineté fiscale,* In Mélanges Paul AMSELEK, Bruylant , 2005, pp. 331-341.

[1070] Nous partageons l'idée suivant laquelle l'impôt est en fin de compte et sans conteste un accélérateur de la souveraineté. L'Etat souverain ne peut vivre que grâce aux impôts qu'il lève. Mais ce même Etat souverain peut s'autolimiter en décidant de déléguer ou de transférer à une autre entité autre que lui, tout ou partie de son pouvoir d'imposition. BUISSON (Jacques), *Impôt et souveraineté*, in *l'impôt,* Dalloz, Coll. Archives de philosophie du droit, 2002.p. 31.

[1071] MAITROT DE LA MOTTE (Alexandre), *Contrôle fiscal et souveraineté fiscale*, in Gestion & Finances publiques, N°12-Décembre 2011, p. 910.

[1072] ORSONI (Gilbert), *Les finances publiques sont-elles encore les finances de l'Etat ?,* in Mélanges Paul AMSELEK, Bruylant, 2005, pp.631-650

[1073] Cet auteur transpose sur le plan fiscal une maxime depuis longtemps pensée en droit international. Le paradoxe du souverain obéissant avait été résolu par la Cour permanente de justice internationale lors de

multi niveau et polycentrique, l'Etat se fait porteur et promoteur d'une bonne gouvernance fiscale. Une réflexion s'impose au sujet d'un nouveau contrat social de la démocratie interventionniste sur la base de l'Etat fiscal avec pour idéal une régulation politique internationale[1074]. Le nouveau rôle de l'Etat dans un environnement d'économie globalisée se fonde sur un système de prélèvement prenant en compte l'ensemble des contraintes qui se situent aussi bien en dedans qu'en dehors de l'espace public national. C'est à ce prix que la décision fiscale de l'Etat opère en vecteur de modernité démocratique et en ingrédients d'une action publique de qualité. En effet, lever l'impôt n'est plus un acte circonscrit dans l'espace territorial qu'offre les frontières de l'Etat-nation, mais la conclusion d'un processus complexe se déclinant dans un « espace fiscal transnational homogène durable » selon les mots de M. Michel BOUVIER[1075].

« l'affaire du Lotus », à l'occasion de laquelle elle avait dit pour droit que la volonté des Etats était la seule source de droit international : « les règles de droit liant les Etats procèdent de la volonté de ceux-ci » (CPJI, 7 septembre 1927, Affaire du Lotus, série A, N°10, P.18). Les développements visés sont approfondis in COMBACAU (Jean) et Sur (Serge), *Droit international public*, Montchrestien, Coll. Domat Droit Public, 3ème édition, 1997, p.247.

[1074] La démonstration sur le repli de l'Etat camerounais en matière fiscale depuis les décennies 1980 repose sur la dispersion des centres d'impulsion décisionnelle concernant l'ensemble des prélèvements obligatoires. M. LEROY souligne que « dans les pays développés, le système de finances publiques est encore largement centré sur la fiscalité de l'Etat. L'Etat interventionniste est au centre d'interrelations avec l'économie et la société qui passe obligatoirement par la politique fiscale en liaison avec les dépenses publiques et, de plus en plus, par l'emprunt. L'éclatement des systèmes financiers nationaux sous l'impact des politiques de décentralisation ou d'associations d'Etats, comme l'Union européenne, ne marque donc pas la fin de l'Etat fiscal. Le champ des interventions par la fiscalité et la dépense publique, la résilience socio-fiscale à la globalisation socio-économique, le blocage de l'Europe fiscale par la règle de l'unanimité, la faiblesse de l'ordre public international démontrent notamment ce constat ». LEROY (Marc*), l'impôt, l'Etat et la société, La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste,* Economica, Coll : Finances publiques, 2010, pp.339-341.

[1075] BOUVIER (Michel), *Inventer la fiscalité du XXI ème siècle : pour un débat public transnational*, in RFFP, N°116-Novembre 2011. pp.3-9.

INDEX

A

Assistance technique 143, 156, 255, 316, 318, 319, 328

Attractivité 24, 73, 89, 150, 184, 195, 206, 258, 263, 290, 294, 296, 315, 316, 318, 319, 320, 321, 322, 323, 324, 325, 326, 335

Accords 22, 133, 141, 142, 230, 251, 260, 261, 262, 263, 265, 267, 274

Ajustement 4, 5, 21, 22, 23, 24, 74, 90, 139, 142, 145, 189, 224, 227, 253, 257, 258, 261, 265, 267, 268, 270, 277, 282, 286, 290, 324, 335

B

Banque mondiale 4, 22, 24, 35, 63, 265, 268, 269, 270, 271, 282, 283, 295, 338

Bénéfices 156, 206, 227, 284, 293, 306, 307, 311

C

CEMAC 18, 32, 35, 88, 177, 184, 217, 218, 219, 220, 221, 224, 225, 226, 227, 228, 229, 230, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 240, 241, 242, 243, 244, 245, 246, 247, 248, 249, 254, 260, 273, 286, 289, 290, 292, 293, 318, 319, 320, 323, 325, 338

Climat des affaires 74, 174, 182, 261, 271, 282, 286, 290, 295, 296

Codes sectoriels 184, 229

Compétence fiscale 1, 7, 11, 20, 25, 26, 28, 30, 33, 35, 36, 38, 40, 41, 42, 43, 49, 53, 57, 59, 60, 63, 65, 67, 69, 71, 72, 76, 77, 83, 84, 85, 88, 89, 90, 95, 97, 98, 99, 100, 103, 105, 108, 112, 113, 119, 123, 125, 126, 127, 129, 130, 139, 140, 147, 151, 159, 167, 170, 171, 172, 174, 176, 179, 181, 185, 189, 190, 203, 207, 211, 212, 214, 215, 218, 219, 225, 226, 228, 231, 249, 250, 264, 269, 278, 280, 314, 338, 339, 340, 341, 342, 343, 344, 345

Civisme fiscal 69, 100, 160, 162, 168, 169, 207

Consentement fiscal 164

Crise économique 21, 22, 24, 25, 26, 35, 61, 62, 63, 74, 76, 83, 89, 126, 127, 129, 132, 142, 143, 144, 148, 157, 163, 175, 182, 189, 191, 196, 197, 202, 207, 211, 212, 224, 226, 227, 264, 279, 281, 342, 344

Conventions fiscales 14, 249, 251, 252, 253, 254, 255, 256, 257, 258, 263, 264, 272, 275, 309, 316, 338

Compétitivité 173, 176, 177, 179, 194, 206, 258, 294, 296, 315, 339

CREDAF 328, 335

Croissance 4, 21, 23, 35, 52, 126, 127, 136, 143, 148, 170, 171, 172, 173, 176, 177, 179, 183, 184, 185, 190, 194, 195, 198, 199, 201, 203, 205, 209, 229, 243, 253, 257, 267, 281, 334, 339

D

Dépenses fiscales 13, 48, 71, 132, 150, 151, 153, 181, 182, 185, 187, 188, 189, 195, 199, 205, 210, 323, 324, 326

Développement 5, 19, 23, 24, 25, 32, 34, 42, 51, 52, 56, 61, 62, 63, 69, 72, 79, 120, 126, 127, 128, 130, 131, 132, 135, 136, 137, 138, 141, 143, 144, 146, 153, 161, 162, 166, 169, 170, 173, 174, 176, 177, 180, 183, 187, 188, 189, 190, 194, 195, 196, 197, 198, 199, 202, 203, 204, 206, 207, 208, 209, 210, 212, 220, 223, 241, 242, 246, 253, 257, 258, 264, 265, 269, 271, 273, 274, 275, 276, 277, 278, 279, 280, 281, 282, 283, 296, 299, 321, 326, 328, 331, 339, 340, 341, 342, 343

DSCE 184, 199, 200, 201

E

Économie globalisée 25, 338, 340, 342, 346

Etat fiscal 20, 128, 129, 173, 189, 204, 327, 334, 335, 336, 339, 343, 346

Etat stratège 126, 342, 343, 345

Évasion fiscale 132, 230, 256, 257, 274, 278, 298, 300, 301, 305, 311, 312

Exonérations 98, 109, 113, 114, 149, 150, 151, 152, 153, 179, 181, 184, 186, 187, 223, 224, 228, 229, 268, 319, 320, 323

F

FMI 22, 23, 24, 35, 63, 113, 141, 150, 265, 266, 267, 268, 270, 271, 277, 328, 338

Fraude fiscale 254, 280, 298, 300, 304, 309, 313

G

Gouvernance 7, 11, 15, 19, 20, 28, 48, 55, 57, 60, 73, 74, 76, 78, 79, 82, 87, 98, 122, 123, 135, 150, 194, 204, 207, 217, 229, 246, 250, 264, 265, 266, 269, 270, 278, 341, 342, 345, 346

I

Incitations 73, 89, 179, 186, 187, 188, 229, 257, 288, 316, 323, 324

Interventionnisme fiscal 172, 173, 181, 182, 184, 185, 189, 326

M

Management 166, 206, 207, 332

Mondialisation 7, 9, 17, 20, 26, 27, 28, 30, 31, 36, 38, 39, 68, 157, 183, 212, 216, 240, 242, 255, 257, 261, 273, 278, 279, 280, 281, 294, 296, 297, 298, 299, 306, 309, 313, 314, 315, 327, 332, 334, 335, 338, 340, 342, 344

N

Niches fiscales 147, 150, 151, 152, 185, 187

O

OCDE 32, 131, 230, 251, 257, 258, 272, 273, 312, 328, 338

OHADA 235, 238, 240, 249, 338

P

Paradis fiscaux 308, 312, 313

Prix de transferts 310, 311

Performance 77, 198, 202, 207, 337

Politique fiscale. 11, 13, 14, 15, 29, 35, 49, 54, 57, 59, 60, 64, 67, 69, 71, 73, 75, 76, 80, 84, 86, 87, 88, 89, 93, 94, 96, 97, 99, 100, 102, 105, 107, 108, 114, 120, 125, 126, 134, 143, 181, 185, 190, 202, 207, 211, 212, 259, 269, 272, 275, 281, 282, 294, 321, 332, 333, 337, 340, 341

Prélèvement 9, 12, 13, 15, 16, 18, 26, 27, 28, 29, 34, 38, 39, 41, 42, 45, 48, 50, 54, 58, 63, 64, 65, 70, 74, 88, 106, 109, 118, 120, 123, 125, 126, 127, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 138, 139, 143, 144, 148, 150, 156, 157, 158, 173, 177, 178, 190, 191, 197, 203, 204, 207, 209, 210, 212, 219, 223, 224, 225, 228, 233, 236, 241, 263, 275, 279, 280, 281, 282, 290, 300, 301, 327, 330, 331, 333, 340, 343, 345, 346

Politiques publiques 19, 58, 63, 127, 131, 149, 189, 198, 203, 206, 209, 270, 275, 290, 300, 321, 330, 334, 339, 341, 342

PPTE 23, 24, 170, 171, 172, 185, 195, 203, 239, 258, 271, 286, 324

Prélèvements obligatoires 10, 12, 25, 35, 38, 43, 55, 78, 84, 97, 98, 101, 108, 131, 145, 178, 179, 203, 205, 206, 209, 249, 262, 281, 300, 301, 304, 327, 340, 344

R

Recouvrement 13, 16, 22, 42, 62, 87, 96, 116, 134, 145, 157, 162, 163, 166, 169, 172, 173, 206, 266, 274, 275, 284, 302, 334

Redressement 23, 24, 126, 141, 148, 171, 189, 202, 203, 212, 265, 276, 307, 308, 310, 338, 342

Réinvestissement 183, 286

S

Sécurité juridique 85, 98, 106, 107, 111, 122, 169, 186, 206, 229

Souveraineté fiscale 18, 265, 343, 344

T

TVA 88, 99, 110, 114, 134, 146, 151, 154, 155, 157, 158, 168, 176, 177, 181, 184, 191, 195, 209, 223, 225, 260, 268, 290, 292, 297, 319, 323

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

OUVRAGES GENERAUX

ABEGA (Séverin Cécile), *Société civile et réduction de la pauvreté*, Yaoundé, Clé, 1999.

ADAM (François), FERRAND (Olivier), RIOUX (Rémy), *Finances publiques*, Coll. Amphi, Dalloz, 2010.

AGRON (Laure), *Histoire du vocabulaire fiscal,* LGDJ, 2000.

AHMED (Silem) ALBERTINI, (Jean Marie), *Lexique d'économie*, Dalloz 9ème édition, 2006.

ALBERT (Jean Luc) PIERRE (Daniel), (sous la direction), *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, ellipses, 2007.

ANDREWS (D), *Allègement de la dette des pays à faible revenu*, *l'Initiative renforcée des pays pauvres très endettés,* Washington, Fonds Monétaire International. 1999.

ASSIDON (Esla), *Les théories économiques du développement*, 3ème édit. Coll. Repères, La découverte, 2002.

AVRIL (Pierre) et GICQUEL (Jean), *Droit parlementaire*, Montchrestien, 2010.

BADIE (Bertrand), *L'Etat importé*, Fayard, 1995.

BALLE (Francis), *Médias & sociétés*, Montchrestien, 2005.

BAREL (Etienne), BEAUX (Christophe), KESLER (Emmanuel), SICHEL (Olivier), *Economie politique contemporaine*, Armand Colin, Coll. : U, 2007.

BARILARI (André), *Les contrôles comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques*, LGDJ, Coll. Systèmes, 2003.

BECANE (Jean Claude), *La loi*, coll. Méthodes du droit, Dalloz, 1994.

BECANE (Jean-Claude), COUDERC (Michel), HERIN (Jean-Louis), *La loi*, Dalloz, Coll. Méthodes du droit, 2010.

BENASSY-QUERE (A), COEURE (B), JACQUET (P), PISANI-FERRY (J), *Politique économique*, Ed. De Boeck Université, 2005.

BERGEAL (Catherine), *Rédiger un texte normatif, Manuel de légistique,* 7ème éd., Coll. Le point sur… Berger-Levrault, 2012.

BERR (J.), TREMAU (H), *Le droit douanier*, LGDJ, 1981.

BOUVIER (Michel) (sous la dir.), *Réforme des finances publiques, démocratie et bonne gouvernance*, actes de la 1ère université de printemps des finances publiques du GERFIP, LGDJ, 2004.
BOUVIER (Michel), ESCLASSAN (Marie-Christine), LASSALE (Jean-Pierre), *Finances Publiques*, L.G.D.J., 11ème édition, 2012.
BOZIO (Antoine), BRENET (Julien), (Sous la dir.) *Economie des politiques publiques*, La Découverte, Coll. Repères, 2010.

BOZIO (Antoine), GRENET (Julien), *Economie des politiques publiques*, Coll. Repères, La découverte, 2010. .
BRET-ROUZAUT (Nadine), FAVENNEC (Jean Pierre) S. coordination, *Recherche et production du pétrole et du gaz, Réserves, coûts, contrats,* 2ème édition, Technip, 2011.
CABRILLAC (Rémy), *Les codifications*, Collection droit, éthique et société, PUF, 2.
CAILLOSSE (Jacques), HARDY (Jacques), *Droit et modernisation administrative*, La documentation française, 2000.

CARAYON (Bernard), *Intelligence économique, compétitivité, cohésion sociale,* Rapport au Premier ministre, La documentation française, 2003.
CARLOS DOS SANTOS (Antonio), *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale* L.G.D.J. Bruylant, 2009.

CARRE DE MALBERG (R), *Contribution à la théorie de l'Etat,* Paris, Sirey, 1920.

CARREAU (Dominique) et COMBACAU (Jean), *Institutions et relations internationales,* Thémis, PUF, 2003.

CATHERINE (Robert), *Le style administratif*, Albin Michel, 2009.
CEMAC. *Diagnostic institutionnel et organisationnel,* Bangui, 2006.

CHANTEBOUT (Bernard), *Droit constitutionnel*, Sirey, 26ème édition, 2007.
CHAPUS (René), *Droit administratif*, Montchrestien, 1992.
CHARMOZ (Olivier), SEVERINO (Jean Michel), *L'aide publique au développement*, Coll. Repères, la découverte, 2011.
CHATILLON (S), *Droit des affaires international*, Vuilbert, 2005.

CHEVALIER (Jacques), *L'Etat post-moderne,* L.G.D.J., Coll. Droit et société, 2003.

CLERC (Denis), Piriou (Jean Paul), *Lexique de sciences économiques et sociales*, Coll. Grands repères, La Découverte, 2011.

CLUZEL-METAYER (L), *Le service public et l'exigence de qualité,* Dalloz, 2006.

COHEN (Antonin), LACROIX (Bernard), RIUTORT (Philippe) (Sous la dir.*), Nouveau manuel de science politique*, La découverte, 2009.

COMBACAU (Jean) et SUR (Serge), *Droit international public*, Montchrestien, Coll. Domat Droit Public, 3ème édition, 1997.

COMBES-LEBOURG (A), *Les opérations douanières*, Ed. Eska, 1996.

COZIAN (Maurice), GAUDEL (Pierre-Jean), *La comptabilité racontée aux juristes*, LITEC, litec fiscal, 2006.

CUNY (Olivier), *La gouvernance économique et financière internationale*, Coll. Clefs /Politique. Montchrestien, 2006.

DAVID (Cyrille), *Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité*, L.G.D.J. 2005.

DE BECHILLON (D), *Hiérarchie des normes et hiérarchie des fonctions normatives de l'Etat,* édition Economica, 1996.

DE SENARCLENS (P), ARIFFIN (Y), *La politique internationale : théorie et enjeux contemporains,* 5è édition, Armand Colin, 2006.

DEBBASCH (Charles), BOURDON (Jacques), Jean PONTIER (Marie), RICCI (Jean Claude), *Lexique de politique*, Dalloz, 2001.

DEBONNEUIL (M), FONTAGNE (L), *Compétitivité,* La documentation française, 2003.

DELAVALLEE (Eric), *Quand fixer des objectifs ne suffit plus : Quel management pour obtenir le meilleur de ses collaborateurs,* Organisation, 2006.

DELMAS-MARTY (Mireille), *Critique de l'intégration normative*, PUF. 2004.

DELMAS-MARTY (Mireille), *Le pluralisme ordonné,* Seuil, Coll. La couleur des idées, 2006.

DERGATCHEFF (C), *Opérations internationales des sociétés,* éd. du Jurisclasseur, 2004.

DIOUBATE (Badara), *La Banque mondiale et les pays en développement, de l'ajustement structurel à la bonne gouvernance*, L'harmattan, 2009.

DOGAN (M), PELASSY (D), *Sociologie politique comparative : problèmes et perspectives*, Economica, 1982.

DOMINIQUE (Rémy), *Légistique, l'art de faire les lois,* Romillat, 1994.
DUPUY (F.), THOENIG, (JC), *L'administration en miettes,* Fayard, 1985.
DUPUY (Pierre-Marie), *Droit international Public*, Dalloz, 2004.
DUTHEIL DE LA ROCHERE (J), *Droit matériel de l'union européenne,* Hachette supérieur, 2004.

FAVOREU (Louis), GAIA (Patrick), GHEVONTIAN (Richard), MESTRE (Jean Louis), PFERSMANN (Otto), ROUX (André), SCOFFONI (Guy), *Droit constitutionnel,* Dalloz, 6ème édition, 2003.
FRANCIS (L), *Opérations internationales, Pays et zones à fiscalités privilégié*s, éd. Francis Lefebvre, 1994.

GAUDIN (Jean-Pierre), *Gouverner par contrat, l'action publique en question,* édition presses de sciences po et Dalloz, 1999.

GAUDIN (Jean-Pierre), *L'action publique : sociologie et politique,* édition presses de sciences po et Dalloz, 2004.

GAUDIO (A), *Le guide des paradis financiers*, éditions de Verneuil, 1998.

GEFFROY Jean Baptiste (sous la dir.), *Finances publiques et politiques familiales : états des lieux et éléments de prospective,* L'harmattan, 2009.

GLAMOUR (Guylain), *Intérêt général et concurrence. Essai sur la pérennité du droit public en économie de marché*, Dalloz, 2006.
GONIDEC (Pierre François), *Les systèmes politiques africains*, Les nouvelles démocraties, LGDJ, 1997.
GRAWITZ (Madeleine), *Méthodes des sciences sociales,* 11e édition, Dalloz, 2001.

GREFFE (Xavier), *Economie des politiques publiques,* Dalloz, Coll. Précis sciences économiques, 1997.
GRISTI (Eric), *La réforme de l'Etat,* Coll. Droit public, Vuibert, 2007.
HASSENTEUFEL (Patrick), *Sociologie politique : l'action publique*, Armand Colin, Coll. U. Sociologie, 2008.
HATEM (F), *Investissement international et politiques d'attractivité,* Economica, Paris, 2004.

HERMET (Guy), BADIE (Bertrand), BIRNBAUM (Pierre), BRAUD (Philipe), *Dictionnaire de la science politique et des institutions politiques*, 7ème édition, Armand Colin, 2010.

INSTITUT FRANÇAIS DU PETROLE, *Recherche et production du pétrole et du gaz. Réserves, couts, contrats, Paris,* Ed. Technip. 2002.

ISAAC (Guy), BLANQUET (M), *Droit communautaire général*, Armand Colin. 2001.

ISAAC (Guy), *Droit communautaire général*, Masson, 1993.

ISAIA Henri et SPINDLER Jacques (études coordonnées) : *Histoire du droit des finances publiques, les grandes étapes de l'évolution de la fiscalité de l'Etat*, Economica, 1987.

JACQUET (J-P), *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Dalloz, 2006.

KEEN (M), *Moderniser la douane. Défis et stratégies de réforme de l'administration douanière,* Washington, Fonds monétaire international, 2003.

KILLICK (Tony), *IMF Programmes in developing countries,* Design and impact, Routledge, Londres, 1995.

KOPCKE (Richard) W., TOOTELL (Geoffrey), TRIEST (Robert) K., *The macroeconomics of fiscal policy*, The MIT Press, 2006.

KOUBI (Géneviève), *Les circulaires administratives,* coll. Corpus essais, Economica, 2003.

L'HERITEAU (P), *Le FMI et les pays du tiers –monde*, Paris PUF I.E.D.E.S., collection tiers monde, 1986.

LAPOUSTERLE (Jean), *L'influence des groupes de pression sur l'élaboration des normes*, Dalloz, 2009.

LENDREVIE (J), LEVY (J), LINDON (D), *Mercator, Théorie et nouvelles pratiques du marketing*, Dunod, 2009.

MARAIA (Jean-Frédéric), *Prix de transfert des biens corporels,* Droit fiscal Faculté de droit de Genève éditions Bruylant, Schulthess, 2008.

MARGUENAUD (J.P.) et ALLI (Dir.), *Les grands arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme*, PUF, 2003.

MASSARDIER (G), *Politiques et action publiques*, édition Armand Colin, 2003.

MAUGUIN HELGESON (M), *L'élaboration parlementaire de la loi* Etude comparative (Allemagne, France, Royaume-Uni), Dalloz, 2006.

MAZOUZ (Bachir), Leclerc (Jean), *La gestion intégrée par résultats, Concevoir et gérer autrement la performance dans l'administration publique*, Presses de l'université du Québec, 2008.

MESSI (Maximilien), *Nul n'est censé ignorer la loi fiscale,* Tome I « *La recherche de la règle applicable »*, L'harmattan, 2007.

MICHELET (C.A), *La séduction des Nations ou comment attirer les investissements,* Economica, 1999.

MINISTERE DE LA COOPERATION ET DU DEVELOPPEMENT Jacquemot (P) et Adisson (E) : *Politiques de change et ajustement en Afrique : l'expérience de seize pays d'Afrique subsaharienne et de l'océan indien*, 1988.

MONS (Nathalie), EMIN (Jean-Claude), SANTANA (Philippe), *Le pilotage par les résultats, un défi pour demain, CNDP,* Profession cadre service public, 2009.

MORDACQ (Franck), *Les finances publiques*, Coll. Que sais-je ?, PUF, 2011.

MOREAU DEFARGES (Philippe), *L'ordre mondial*, Armand Colin, 2003.

MOREAU DEFARGES (Philippe), *La mondialisation,* Coll. : Que sais-je ?, N°1687, PUF, 2001.

NAY (Olivier) (sous la direction), *Lexique de science politique*, Dalloz, 2008.

NDAYWEL E NZIEM (I), KILANGA MUSINDE (J), *Mondialisation, culture et développement*, Maisonneuve et Larose, 2005.

NOURISSAT (Cyril), *Les grands arrêts de la jurisprudence de l'Union Européenne*, PUF, Thémis droit, 2010.

OTIS (Ghislain), *Méthodologie du pluralisme juridique*, Karthala, Coll. 4 vents, 2012.

PAQUIN (Stéphane), BERNIER (Luc), LACHAPELLE (Guy) (Sous la dir.), *L'analyse des politiques publiques,* Les presses de l'Université de Montréal, 2010.

PERKINS (Dwight H.), ROEMER (Michael), SNODGRASS (Donald R.), *Economie du développement*, De boeck, Bruxelles, 2004.

PINGEL (I), *Les Sanctions contre les Etats en droit communautaire*, éd. A. Pedone.

POLAK (Jacques), *Politiques financières et développement*, Etudes du centre de développement de l'OCDE, 1989.

RAFFENNE (Coralie), *La souveraineté marchandisée*, Armand Colin, Coll. Emergences, 2012.

RAGIN (C), *The comparative method,* University of California Press. (1987).

SCHIAVO-CAMPO (S) and TOMMASI (D), *Managing Government Expenditure,* Asian Development Bank. 1999.

SCHMOLDERS (Gûnter), *Psychologie des finances et de l'impôt*, Coll. Sup. PUF, 1973.

SCHWARTZENBERG (Roger-Gérard), Sociologie *politique* 5e édition Montchrestien 1998.

THIBIERGE Catherine et Alii : *La force normative naissance d'un concept, LGDJ*, lextenso éditions, 2009.

THOENIG (Jean-Claude), *L'ère des technocrates*, L'Harmattan, 1987.

TOUSSAINT (Eric), ZACHARIE (Arnaud), (Sous la dir.), *Abolir la dette pour libérer le développement*, Syllepse, 2001.

TROPER (Michel), CHAGNOLLAUD (Dominique), *Traité international de droit constitutionnel*, Dalloz, Coll. Traités Dalloz, Tome II, 2012.

VIGOUR (C), *La comparaison dans les sciences sociales*, Repères, Guide, 2005.

VILLIEU (Patrick), Macroéconomie, *L'investissement*, Coll. Repères, La découverte, 2000.

WEBER (Luc), *L'Etat*, *acteur économique*, Economica, Coll. Economie et politiques publiques, 1997.

WEISS (Jean-Pierre), *La division par zéro,* Essai de gestion et management publics, Groupe revue fiduciaire, Coll. Réforme de l'Etat, 2009.

ZILLER Jean (Sous la dir.), *L'Union européenne*, Edition Traité de Lisbonne, La documentation française, 2008.

DROIT FISCAL ET POLITIQUE FISCALE

ALEXANDRE (Philippe), DE L'AULNOIT (Beatrix), *Trop d'impôts tue l'emploi*, Robert Laffont, 2005.

ARDANT (Gabriel), *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, S.E.V.P.E.N., 2 vol. 1965.

AUJEAN (Michel), LORENZI (Jean Hervé), (Sous la direction), *Fiscalité et croissance*, coll. Les cahiers, les cercles des économistes, PUF, 2011.

BARILARI (André), *Le consentement à l'impôt*, Presses de Sciences Po., 2000.

BAZIADOLY (Sophie), *Systèmes fiscaux comparés*, Ellipses, 2010.

BELTRAME (Pierre) et MEHL (Lucien), *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, PUF, 1997.

BENASSY-QUERE (A), LE CAHEUX (J), L'HORTY (Y), PALIER (B), ROSANVALLON (P.H), STERDYNIAK, *Regards croisés sur l'économie. Quelle fiscalité pour quels objectifs?* mars 2007.

BERTONI (Pascale), *Les politiques fiscales sous la cinquième République, Discours et pratiques (1958-1991),* L'Harmattan, Coll. Logique juridique, 1995.

BIN (Fabrice), *L'influence de la pensée chrétienne sur les systèmes fiscaux d'Europe occidentale*, L'harmattan, Coll. Finances publiques, 2007.

BOBE (Bernard), LLAU (Pierre), *Fiscalité et choix économiques*, coll. Economie contemporaine, Calmann-Lévy, 1978.

BOURDIN (Joël), MARINI (Philippe), *Une décennie de réformes en Europe : la France à la traîne*, Les rapports du Sénat, N°343, 2002-2003.

BOURDU (Jacques), *Une vraie réforme fiscale, Moins de dépenses publiques pour moins d'impôts,* Ed. François-Xavier de Guibert, 2004.

BOURDU (Jacques), *L'inévitable révolution économique, moins d'impôts, moins de dépenses, et plus d'emplois*, François Xavier de Guibert, 1998.

BOURGUIGNON (F), BUREAU (D), *L'architecture des prélèvements en France : états des lieux et voies de réforme,* CAE, 1999.

BOUVIER (Michel), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt,* LGDJ, Coll. Systèmes, 10 ème édition, 2010.

BRACHET (B), *Le système fiscal français*, LGDJ, 1997.

BRÄUTIGAM (D), FJELDSTAD (O-H), MOORE (M), *Taxation and state building in developing countries,* Cambridge University press. 2008.

CASTAGNEDE (Bernard), *La politique fiscale*, PUF, Coll. Que sais-je ?, 2008.

CHABOCHE (Jean Pierre), *Révolution fiscale : une meilleure vie pour tous,* Connaissances et savoirs, 2005.

CHAMBAS (Gérard), *Fiscalité et développement en Afrique subsaharienne,* Ministère de la coopération, Economica, 1994.

CHAMBAS (Gérard), *Mobiliser des ressources locales en Afrique subsaharienne*, Economica, 2010

CONSEIL DES IMPOTS, *La fiscalité dérogatoire, pour un réexamen des dépenses fiscales,* 21ème rapport, 2003.

CONSEIL DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, La documentation française, 2007.

COZIAN (Maurice), *Les grands principes de la fiscalité*, Litec, 4ème édition, 1999.

COZIAN (Maurice), *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec, 32 ème édit., 2010.

DELACROIX (F), *Les Charges déductibles de l'entreprise. Optimiser son bénéfice imposable,* éd. Liaisons, 2001.

DELALANDE (Nicolas) et SPIRE (Alexis), *Histoire sociale de l'impôt*, La découverte, Coll. Repères, 2010.

DELALANDE (Nicolas), *Les batailles de l'impôt,* Coll. Univers historique Seuil, 2011.

DIENER (Pascal), *Droit de la défiscalisation dans les DOM.TOM, Réalité et mirages,* Dalloz, 1994.

DIKOUME (Albert Léonard), *La fiscalité pétrolière des Etats membres de la CEMAC*, L'harmattan, coll. Finances publiques, 2008.

DREZET (Vincent) Sous la direction, *Pour un « big bang fiscal* », ATTAC, Ed. Le bord de l'eau, 2010.

DREZET (Vincent), HOANG-NGOC (Liêm), *Il faut faire payer les riches*, Seuil, 2010.

DUMAS (G), *Politique fiscale : le naufrage*, l'Harmattan, 2007.

FOTSING (Jean Baptiste), *Le pouvoir fiscal en Afrique, Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique noire francophone*, LGDJ, 1995.

GEFFROY (Jean.Baptiste.), *Grands problèmes fiscaux contemporains*, Presses universitaires de France, 1993.

GODBOUT (L), *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale : le rôle des dépenses fiscales. Canada, Etats-Unis, France*. Coll. Finances publiques, Economica, 2006.

GREFFE (Xavier), *L'impôt des pauvres, nouvelle stratégie de la politique sociale*, Dunod, 1978.

GUEZ (Julien), *L'interprétation en droit fiscal,* LGDJ, Bibliothèque de l'institut André TUNC, Tome 12, 2007.

GUILLAUME (Henri), *Comité d'évaluation des dépenses fiscales et des niches sociales,* IGF, Juin 2011.

GUPTA (S), *Fiscal Dimensions of Sustainable Development*, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund. 2002.

HALL, Robert E. RABUSHKA Alvin, *The flat tax*, second edition, Hoover Institution Press, 1985.

HECKLY (Christophe), *La politique fiscale dans les pays industrialisés*, Dunod, 1999.

HECKLY (Christophe), *Rationalité économique et décisions fiscales*, LGDJ, 1987. HUET (Frédéric), *La fiscalité du commerce électronique*, LITEC, 2000.

INSTITUT FRANÇAIS DU PETROLE, *Fiscalité et contrats en exploration – production*, IFP. 2005.

ISAIA Henri et SPINDLER Jacques (études coordonnées) : *Histoire du droit des finances publiques, les grandes étapes de l'évolution de la fiscalité de l'Etat*, Economica, 1987.

JOHN F. DUE, *Taxation and development in tropical Africa*, Urbana, Illnois, 1963.

KEEN, M. MANSOUR (M), GEOURJON (A-M), *Examen de la politique fiscale* (Hors Pétrole), Fonds monétaire international, Département des finances publiques. (2006).

LALANDE (Nicolas), *Les batailles de l'impôt, consentement et résistances de 1789 à nos jours,* Edition du Seuil, 2011.

LAMARQUE (Jean), NEGRIN (Olivier), AYRAULT (Ludovic), *Droit fiscal général*, Litec, 2009.

LAMBERT Thierry (sous la dir.), *Les chantiers fiscaux à engager*, L'Harmattan, Collection finances publiques, 2002.

LANG (Jacques), *Faire la révolution fiscale*, Plon, 2006.

LAUFENBURGER (Henry), *Histoire de l'impôt,* Paris, PUF, 1956.

LAUFENBURGER (Henry), *Economie du système fiscal français national et local*, Traité d'économie et de législation financière, recueil Sirey, 1954.

LAURE (Maurice), *Science fiscale*, PUF, 1993.

LAURE (Maurice), *Traité de politique fiscale*, PUF, 1956.

LAURENT (A), *Théories contre l'impôt*, Les Belles lettres, 2000.

LE CACHEUX (Jacques), *Les Français et l'impôt*, La Documentation française, 2008.

LE CLEZIO (Philippe), *Prélèvements obligatoires : compréhension, efficacité économique et justice sociale*, Rapport du Conseil économique et social, Les éditions des journaux officiels, 2005.

LE GUIGOU (Jean Christophe), *Réinventer l'impôt*, Coll. Alternatives économiques, Syros, 1995.

LEDAN (Jessica), *L'investisseur en droit privé et droit fiscal français*, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 2009.

LEROY (Marc*), L'impôt, l'Etat et la société, La sociologie fiscale de la démocratie interventionniste,* Economica, Coll. Finances publiques, 2010.

LEROY (Marc), *La sociologie de l'impôt*, Coll. Que sais-je ?, PUF, 2002.

LES CAHIERS FRANÇAIS, *Impôts et réformes fiscales*, La Documentation française, N°274, 1996.

LEWIS. Stephen R. and HERBERT H. Lehman, *Taxing expatriates incomes*, Oxford University Press. 1984.

LOÏC (Philip) : *Droit constitutionnel fiscal*, Economica, Collection Finances Publiques, 1990.

LONDON (Caroline) : *Environnement et instruments économiques et fiscaux*, Paris, LGDJ, 2001.

LONDON (Caroline), *Environnement et instruments économiques et fiscaux*, LGDJ, Coll : Systèmes, 2001..

MACKENZIE (GA), ORSMOND (D W H), GERSON (PR), *The Composition of Fiscal Adjustment and Growth, Lessons from Fiscal Reforms in Eight Economies,* International Monetary Fund. 1997.

MARINI (Philippe), *Débats sur les prélèvements obligatoires et leur évolution : préparer la France de demain*, les Rapports du Sénat, N°55, 2003-2004.

MARINI (Philippe), *Le système fiscal français à l'épreuve de la crise*, Coll. Les rapports du Sénat, Commission des finances, N°75, 2008-2009.

MARINI (Philippe), *Quels prélèvements obligatoires pour la sortie de crise ?,* Rapport d'information, Commission des finances, SENAT, N°45, 2009-2010.

MARTINEZ (Jean Claude), *Dieu et l'impôt,* Edition Godefroy de Bouillon, janvier 2001.

MARTINEZ (Jean Claude) et DI MALTA (Pierre) : *Droit fiscal contemporain*, Litec 1986/1989 (Tomes I et II).

MARTNEZ Jean Claude (Sous la direction), *La réforme fiscale contre le chômage,* Lettres du monde, 1995.
MATHIEU (Jean Luc), *La politique fiscale*, Economica, 1999.

MESTRALLET (Gérard), TALY (Michel), SAMSON(Julien), *La réforme de la gouvernance fiscale*, L.G.D.J., Coll. Systèmes, 2005.
MONNIER (Jean Marie), *Les prélèvements obligatoires*, Coll. Economie poche, Economica, 1998.
NEURISSE (A), *Histoire de la fiscalité en France,* Economica, 1996.

NIZET (Jean Yves), *Fiscalité, économie et politique*, LGDJ, 1991.

NKODO (Laurent), *La fiscalisation du secteur informel au Cameroun : équité et rendement,* Saagraph , Fondation Friedrich Ebert, 1997.

NMILI (Mohamed*), Pour un impôt juste, Essai sur les préalables au civisme fiscal*, Les Editions OSER, Casablanca, 2011.

OCDE : *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE,* OCDE, 2010.

OCDE, *Assistance en matière de recouvrement des impôts.* Documents essentiels. Les éditions de l'OCDE.

OCDE, Etudes de politiques fiscales de l'OCDE : *Impôt sur les sociétés et investissement direct étranger*, N°4, 2001.

OCDE, Etudes de politiques fiscales de l'OCDE : *La politique fiscale dans les pays de l'OCDE : évolutions et réformes récentes*, N°9, 2005.

OCDE, Etudes de politiques fiscales de l'OCDE *: mesurer les charges fiscales, quels indicateurs pour demain ?*

OCDE, *Fiscalité et économie, Analyse comparative des pays de l'OCDE,* Etudes de politiques fiscales de l'OCDE N°6, 2002.

OCDE, *L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE* », série « informations comparatives », 2008.
OCDE, *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE*, OCDE, 2010.
OCDE. *Tendances des impôts sur la consommation*, Paris, 2004.

ORSONI Gilbert : *l'interventionnisme fiscal*, PUF, Collection Fiscalité, 1995.

OUDENOT (Philippe), *Fiscalité approfondie des sociétés*, Paris, éd. LITEC, 2001.

OULES (Firmin), *Une fiscalité intelligente pour demain, comment les impôts actuels sont fraudés et éludés,* Bruylant, 1993.

PELLETIER Marc, *Les normes du droit fiscal*, Dalloz, 2008.

PHILIP (Loïc), *Droit fiscal constitutionnel*, Economica, Coll. finances publiques, 1990.

PLAGNET (Bernard), *La taxe sur la valeur ajoutée*, coll. systèmes, LGDJ, 1990.

ROSSIGNOL (Jean-Luc), *La gouvernance juridique et fiscale des organisations*, Lavoisier, 2010.

SAINT ETIENNE (Christian), LE CACHEUX (Jacques), *Croissance équitable et concurrence fiscale,* La documentation française, 2005.

SAINT ETIENNE (Etienne), *L'Etat et votre argent, les vrais enjeux de la fiscalité,* Coll. Economie, Ed. François Bourin, 2011.

SCHMIDT (Jean), *L'impôt*, Dalloz 2ème édition, coll. Connaissance du droit, Dalloz, 1994.

SCHMOLDERS (Gûnter), *Psychologie des finances et de l'impôt*, Coll. Sup. PUF, 1973.

SERLOOTEN (Patrick), *Fiscalité du financement des entreprises*, Economica, coll. droit poche, 1994.

SIERACZEK-ABITAN (Manon), *Termes de droit fiscal*, Gualino éditeur, 2007.

SLEMROD (Joel), *Why people pay taxes, Tax compliance and enforment*, The University of Michigan, 1992.

SLEMROD Joel: *Why people pay taxes: tax compliance and enforcement*, The University of Michigan Press, 1992.

SNUI, *Quels impôts demain ? Etat de l'impôt et réformes fiscales*, coll ; « Arguments et Mouvements », Ed. Syllepses, 2007.

SYNDICAT NATIONAL UNIFIE DES IMPOTS : *Quels impôts demain* ? Syllepse, 2007.

TAIT (A. A.), *Value- Added Tax: Administrative and policy Issues,* International Monetary Fund. 1991

TOURNIE (Gérard), *La politique fiscale sous la cinquième République, introduction à l'étude du système fiscal français*, Ed. Privat, Coll. Sociétas, 1985.

TOYE (J.F.J), Taxation *and Economic Development*, Frank Cass, 1978.

TREMBLAY (Pierre,) .*La politique fiscale, A la recherche du compromis*. 2e édition presses de l'université du Québec, 2007.

TREMEUR (Muriel), *La politique publique du contrôle fiscal, analyse rétrospective sur les deux dernières décennies,* Economica, 1993.

VALLEE (Annie), *Economie des systèmes fiscaux comparés*, PUF, Collection « Economie », 1994.

VALLEE (Annie), *Les systèmes fiscaux*, coll. Economie, Seuil, 2000.
VILLEMOT (Dominique) : *Quelle réforme fiscale* ? L'Harmattan, 2007.

WEIDENFELD (Katia), *A l'ombre des niches fiscales*, coll. Pratique du droit, Economica, 2011.

FISCALITE INTERNATIONALE

ALBERT (Jean Luc) et AGLAE (Marie Joseph) (Sous la dir.), *Fiscalité et Développement,* Editions Cujas, 2006.

AUJEAN (M), SAINT ETIENNE (Christian.), *Stratégies fiscales des Etats et des entreprises : souveraineté et concurrence*, PUF, 2009.

BAUEN (Marc), GANI (Raphael), *La fiscalité internationale des Etats-Unis* L.G.D.J Bruylant Schulthess, 2008.

BERLIN (D), *Droit fiscal communautaire*, PUF, 1988.

CARLOS DOS SANTOS (Antonio), *L'Union européenne et la régulation de la concurrence fiscale* L.G.D.J Bruylant, 2009.

CASTAGNEDE (Bernard), *Précis de fiscalité internationale*, PUF, Collection Fiscalité, 2005.

CHAVAGNEUX (Christian), PALAN (Ronen), *Les paradis fiscaux,* Edition la découverte, 2006.

COLLECTIF DIRIGE PAR L'AGENCE ECONOMIQUE INTERNATIONALE, *TVA et statistique pour le marché unique*, Simprofrance, 1993.

COMBACAU (Jean) et SUR (Serge), *Droit international public*, Montchrestien, Coll. Domat Droit Public, 3ème édition, 1997.

COMBES-LEBOURG (A), *Les Opérations douanières*, Ed. Eska, 1996.

COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPEENNES, *Vers un marché intérieur sans entraves fiscales* », Bruxelles, 2001.

COMMISSION EUROPEENNE, *Droit communautaire et conventions fiscales*, Fiscalité et union douanière, Document de travail, Bruxelles, 2005.

COMMUNIER (J.M), *Droit fiscal communautaire,* Bruxelles, Bruyant, 2001.

CONSEIL DES PRELEVEMENTS OBLIGATOIRES, *Sens et limites de la comparaison des taux de prélèvements obligatoires entre pays développés*, La documentation française, 2008.

CREDAF, *La coopération fiscale au sein des unions interrégionales,* Direction générale des Impôts du Cameroun, Direction générale des Impôts et des Domaines du Sénégal, 2008.

CREDAF, *Les dispositifs de lutte contre la fraude fiscale internationale*, FEZ, Bureau international de documentation fiscale, 2006.

DENEAULT (Alain), *Offshore, Paradis fiscaux et souveraineté criminelle*, La fabrique éditions, 2010.

DI MALTA (Pierre), *Droit fiscal européen comparé*, PUF, Coll. « Droit fondamental », 1995.

DIENER (Pascal), *Droit de la défiscalisation dans les DOM.TOM, Réalité et mirages,* Dalloz, 1994.

DOUVIER (Pierre-Jean) *Droit fiscal dans les relations internationales*, Pedone, Coll. Etudes Internationales, 1996.

FRANCIS (L), *Opérations internationales, Pays et zones à fiscalités privilégié*, éd. Francis Lefebvre, 1994.

GASTELLU (J-M), MOISSERON (J-Y), POURCET (G), *Fiscalité, développement et mondialisation*, Maisonneuve et Larose, 1999.

GAUDIO (A), *Le guide des paradis financiers*, éditions de Verneuil, 1998.

GOUTHIERE (Bruno), *Les impôts dans les affaires internationales*, Editions Francis Lefebvre, 7ème édition, 2007.

HECKLY (Christophe), *Fiscalité et Mondialisation*, LGDJ, 2006.

JOHN F. DUE, *Taxation and development in tropical Africa*, Urbana, Illnois, 1963.

LAMBERT Thierry (sous la dir.) *La fin des paradis fiscaux ?,* Montchrestien, 2011.

LARMOLETTE (Thierry) et RASSAT (Patrick), *Stratégie fiscale internationale*, Maxima, 1997.

LEROY (Marc), (S.dir), *Mondialisation et fiscalité, la globalisation fiscale,* l'Harmattan, 2006.

LEVINE (Pierre) : *La lutte contre l'évasion fiscale de caractère international en l'absence et en présence de conventions internationales*, LGDJ, 1988.

LEWIS. (Stephen) R. and HERBERT H. (Lehman), *Taxing expatriates incomes*, Oxford University Press. 1984.

MACKENZIE (GA), ORSMOND (D W H), GERSON (PR), *The Composition of Fiscal Adjustment and Growth, Lessons from Fiscal Reforms in Eight Economies,* International Monetary Fund. 1997.

MAITROT DE LA MOTTE (Alexandre), *Droit fiscal de l'Union européenne,* Bruylant, Coll. Droit de l'Union européenne, Bruxelles, 2012.

MAITROT DE LA MOTTE (Alexandre), *Souveraineté fiscale et construction communautaire, recherche sur les impôts directs*, LGDJ, 2005.

MARAIA (Jean-Frédéric), *Prix de transfert des biens corporels,* Droit fiscal Faculté de droit de Genève éditions Bruylant, Schulthess, 2008.

MARICHAL (Olivier), *Sécurisez vos prix de transfert*, EFE, 2004.

MARINI (Philippe) : *La concurrence fiscale en Europe : une contribution au débat*. Les rapports du Sénat, Commission des Finances, N°483 1998/1999.

MARINI (Philippe), *Quels prélèvements obligatoires pour la sortie de crise ?,* Rapport d'information, Commission des finances, SENAT, N°45, 2009-2010.

MELOT (Nicolas), *Territorialité et mondialité de l'impôt, Etude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine,* Nouvelle bibliothèque de thèses, Dalloz, 2004.

MODELE DE CONVENTION FISCALE concernant le revenu et la fortune, OCDE, 2005.

NATIONS UNIES. *Manuel de négociation des conventions fiscales entre pays développés et pays en voie de développement*, New York, 1980.

NATIONS UNIES. *Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en voie de développement*, New York, 1980.

NEEL (B), PLAGNET (B), *La Fiscalité du commerce extérieur*, Economica, 1992.

NYAMA (J.M), *Droit douanier de la CEMAC*, Yaoundé, CERFOD, 2003.

OBERSON (Xavier), *Précis de droit fiscal international*, Stâmpfli Editions SA Berne, 2009.

OCDE : *Coopération fiscale : vers des règles du jeu équitables* Evaluation de 2006 du Forum mondial sur la fiscalité, édition OCDE, 2007.

OCDE : *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE,* OCDE, 2010.

OCDE : *Une fiscalité orientée vers l'investissement et le développement : Aperçu de quelques enjeux de politique fiscale en Afrique,* Document de travail pour la réunion ministérielle et la table ronde d'experts de l'initiative NEPAD-OCDE pour l'investissement en Afrique du 11-12 Novembre 2009.

OCDE, *Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial*, Les éditions de l'OCDE, 1998.

OCDE, *La politique fiscale dans les pays de l'OCDE : évolutions et réformes récentes*, n°9, Paris, Les éditions de l'OCDE, 2005.

OCDE, *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, Les éditions de l'OCDE, 2001.

OCDE, Etudes de politiques fiscales de l'OCDE : *Impôt sur les sociétés et investissement direct étranger*, N°4, 2001.

OCDE, *Fiscalité et économie, Analyse comparative des pays de l'OCDE,* Etudes de politiques fiscales de l'OCDE N°6, 2002.

OCDE, *L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE* », série « informations comparatives », 2008.
OCDE, *La fiscalité en Afrique : le chemin de l'indépendance économique,* OCDE, 2010..
OCDE, *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE*, OCDE, 2010.
OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices,* OCDE, 2013.
OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, Paris, Les éditions de l'OCDE, 2005.

RASSAT (Patrick), LAMORLETTE (Thierry), CAMELLI (Thibault), *Stratégies fiscales internationales,* Maxima, 2010.
SAINT ETIENNE (Christian), LE CACHEUX (Jacques), *Croissance équitable et concurrence fiscale,* La documentation française, 2005.

SCHAFFNER (J), *Droit fiscal international,* Luxembourg ville Promoculture, 2005.

STERDYNIAK (Henry), *Vers une fiscalité européenne*, Paris, Economica, 1991.

THOMAS (N.J), *Le Contrôle fiscal des opérations internationales*, Paris, l'Harmattan, 2004.

TIRARD (J-M), *La fiscalité des sociétés dans l'UE,* Paris, Groupe Revue Fiduciaire, 7ème éd. 2006.

VALLEE (Annie), *Economie des systèmes fiscaux comparés*, PUF, Collection « Economie », 1994.

VRIES REILINGH (Daniel de), *Manuel de droit fiscal international*, Weblaw, Doctrina, Berne, 2012.

SUR L'AFRIQUE ET LE CAMEROUN

ABANDA ATANGANA (Anicet), *L'administration fiscale et les contribuables au Cameroun,* L'Harmattan, Coll. Droits africains et malgache, 2011.

ABEGA (Séverin Cécile), *Le retour de la société civile en Afrique,* Presses de l'UCAC, Yaoundé 2007.

ANDREWS (D), *Allègement de la dette des pays à faible revenu*, *l'Initiative renforcée des pays pauvres très endettés,* Washington, Fonds Monétaire International. 1999.

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

ATANGA FONGUE (Roland), TOCKE (Adrien), *Eléments de la fiscalité des affaires au Cameroun*, L'Harmattan, Coll. Finances publiques, 2011.

AWOUMOU (Come Damien Georges), *Le couple Cameroun-Gabon au sein de la CEMAC* Edition L'harmattan, 2008.

AYOUN N'DAH (P), *Moderniser l'Etat africain,* Paris, Les éditions du CERAP, 2003.

BAYART (Jean François*), L'Etat au Cameroun*, Presses de la fondation nationale des sciences politiques, 1985.

BIDIAS (Benjamin), *Les finances publiques du Cameroun*, Yaoundé Edition BB, 1982.

CEMAC. *Diagnostic institutionnel et organisationnel,* Bangui, 2006.

CEMAC. *Rapport d'activités de la première étape du processus d'intégration économique de la CEMAC*. 1999-2004. (2005).

CEMAC. *Rapport relatif à la non application des textes communautaires,* Conseil extraordinaire des ministres, Malabo, 2005.

CLAVERANNE (B), *La zone franc, au-delà de la monnaie*…, Economica, 2005.

COMMISSION ECONOMIQUE DES NATIONS UNIES POUR L'AFRIQUE, *Les économies de l'Afrique centrale,* Maisonneuve & Larose, Années 2002, 2003, 2004, 2005, 2006.

COMMISSION ECONOMIQUE POUR L'AFRIQUE /UNION AFRICAINE. *L'Etat de l'intégration régionale en Afrique : rationalisation des communautés économiques régionales*. Danemark, Scanprint, 2006.

COMMISSION ECONOMIQUE POUR L'AFRIQUE, *Les Questions de l'OMC, les APE et le développement du commerce en Afrique Centrale,* Yaoundé, Saagraph, 2004.

COURADE Georges (sous la direction), *L'Afrique des idées reçues*, Belin, 2006.

COURADE Georges, (sous la coordination) : *Le village camerounais à l'heure de l'ajustement*, Karthala, 1994.

COUSTET, O. *Mission d'étude sur la mise en œuvre de la réforme fiscalo-douanière dans les Etats de l'UDEAC*. Rapport de synthèse, Inédit, 1994.

CREDAF, *La coopération fiscale au sein des unions interrégionales,* Direction générale des Impôts du Cameroun, Direction générale des Impôts et des Domaines du Sénégal, 2008.

DSCE, *Document de stratégie pour la croissance et l'emploi (DSCE)*, Ministère de l'Economie, de la planification et de l'aménagement du territoire, Comité Technique de suivi-évaluation de la mise en œuvre du DSCE, Yaoundé, Août 2009.

EBOUSSI BOULAGA (Fabien), *La démocratie de transit au Cameroun*, l'Harmattan, 1997.

EKWALLA (Joseph), *Les syndicats au Cameroun, genèses, crises et mutations,* Coll. Problématiques africaines*,* l'harmattan, 2009.

EYINGA (Abel), *Introduction à la politique camerounaise*, L'harmattan, 1984.

FAME NDONGO (Jacques)*, Médias et enjeux des pouvoirs, essai sur le vouloir-faire, le savoir-faire et le pouvoir-faire,* Presses universitaires de Yaoundé, 2006.

FOGUI (Jean Pierre), *l'intégration politique au Cameroun*, LGDJ, 1991.

FOIRRY (J.P.), *L'Afrique : continent d'avenir* ? Ellipses, 2006.

FOKAM KANMOGNE (Paul), *L'entrepreneur africain face au défi d'exister*, L'Harmattan, 1993.

FOTSING (Jean Baptiste), *Le pouvoir fiscal en Afrique, Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique noire francophone*, LGDJ, 1997.

GAILLARD (Philippe)*, Le Cameroun*, Tome I et II, l'Harmattan, 1989.

GANKOU (Jean Marie), *L'investissement dans les pays en développement. Le cas du Cameroun*, Economica, 1985.

GONIDEC (Pierre François), *Les systèmes politiques africains*, Les nouvelles démocraties, LGDJ, 1997.

HÄBERLI (Christian), *Les investisseurs étrangers en Afrique,* L.G.D.J., 1979.

HOEVEN Van der et KROAJJ Van der, *L'ajustement structurel au delà et en Afrique subsaharienne*, Karthala, 1995 ;

HUGON (Philippe), *Géopolitique de l'Afrique,* édition sedes 2007.

ISSA-SAYEEH (J), POUGOUE (P-G), SAWADOGO (F. M), *OHADA Traité des actes uniformes,* Paris, Juriscope. 2002.

JOSEPH (Richard), *Le mouvement nationaliste au Cameroun*, Karthala, 1986..

KAMTO (Maurice), *Pouvoir et droit en Afrique. Essai sur les fondements du constitutionnalisme dans les Etats d'Afrique noire francophone*, LGDJ, 1987.

KENGNE FODOUOP ET METTON (A) *: Economie informelle et développement dans les pays du sud à l'ère de la mondialisation,* Presses Universitaires de Yaoundé, 2000.

KWAYEB (Enoch), *Problématique de la production et du marché intérieur dans les Etats de l'Afrique Noire,* Québec, Editions du Méridien, 1994.

LEKENE DONFACK (Etienne), *Les finances publiques camerounaises,* Paris, Berger-Levrault, 1987.

MBAYE (Keba), *Droit et développement en Afrique francophone de l'ouest*, RSD, N°167.

MEBENGA (Jean François), *La pensée politique de Paul Biya*, Adi-Action, Yaoundé, 2004.

MINISTERE DE LA COOPERATION ET DU DEVELOPPEMENT Jacquemot (P) et Adisson (E) : *Politiques de change et ajustement en Afrique : l'expérience de seize pays d'Afrique subsaharienne et de l'océan indien*, 1988.

MONGA (Célestin)*, L'argent des autres, banques et petites entreprises en Afrique : le cas du Cameroun,* LGDJ, 1997.

MOUELLE KOMBI (Narcisse), *La politique étrangère du Cameroun*, l'Harmattan, 1996.

NASHASHIBI K., OUANES A et CLAWSON P., *Les recettes non pétrolières au Cameroun : analyse et possibilités de réforme,* Département des Finances publiques, Fonds monétaire international, Novembre 1990.

NATIONS UNIES. *Les économies de l'Afrique centrale,* Paris, Maisonneuve et Larose. (2002).

NATIONS UNIES. *Rapport sur les conditions économiques et sociales en Afrique Centrale*. (1997).

NGANKOU (Jean Marie), *Cameroun, le pari de la croissance et du développement,* Yaoundé, St Paul. (1999).

NGONGO (Louis Paul), *Histoire des institutions et des faits sociaux,* Berger-Levrault, 2ème édition 2009.

NIOBE LIKUND (Philippe), C*omprendre la réforme fiscalo-douanière en UDEAC*, Etudes statistiques BEAC, N°210, 1994.

NKODO (Laurent), *La fiscalisation du secteur informel au Cameroun : équité et rendement,* Saagraph, Fondation Friedrich Ebert, 1997.

NKUTCHET (Modeste), *L'état de l'économie camerounaise*, l'harmattan, 2005.

NORRO (Michel), *Economie africaine, analyse économique de l'Afrique subsaharienne*, Bruxelles, De Boeck-Wesmael, 1994

NYAMA (J.M), *Droit douanier de la CEMAC*, Yaoundé, CERFOD. 2003.

NYAMBAL (Eugène), *Afrique : les voies de la prospérité*, l'Harmattan, 2008.

NYOM (Robert)*, La crise économique du Cameroun, Essai d'analyse socio-politique*, Atlantic Editions, 2003.

OHADA (1998), *Droit des sociétés commerciales et du Gie*, Acte uniforme, Paris, EDICEF.

OLINGA (Alain Didier), *La Constitution de la République du Cameroun*, Les presses de l'Université catholique d'Afrique centrale, Les Editions Terre Africaine, 2006.

ONDOA (Magloire), Sous la dir. *L'administration publique camerounaise à l'heure des réformes,* L'Harmattan, 2010.

OWONA (Joseph), *Droits constitutionnels et institutions politiques du monde contemporain, Etude comparative*, l'Harmattan, 2010

OYONO (Dieudonné), *Cameroun : les chantiers de la gouvernance*, Coordination nationale du programme national de gouvernance, 2004.

PANDJO BOUMBA (L), *La violence du développement : pouvoir politique et rationalité économique des élites africaines,* Paris, L'Harmattan, 2002.

SALL (A), *La compétitivité future des économies africaines*, Actes du Forum de Dakar, Futurs africains, Paris, Karthala & Editions Sankoré, 2000.

SINDJOUN (Luc), *Sociologie des relations internationales africaines*, Karthala, Paris, 2002.

TOUNA (Mama), *L'économie camerounaise : pour un nouveau départ*, Afredit, Janvier 2009.

UDEAC. Réforme fiscalo-douanière, Bangui, 1997.

WANDJI (Jérôme Francis), *L'évolution politico-constitutionnelle du Cameroun et l'élite politique (1884-1982)*, Atelier national de reproduction des thèses, 2000.

THESES

ABE (Claude), *L'espace public entre le proche et le lointain : la construction de la civilité critique au Cameroun,* Thèse de doctorat, Université de Paris XIII, 2004.

ATANGA FONGUE (Roland), *Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel,* Thèse de droit public, Université du Maine, Octobre 2006.

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),* Université Jean Moulin Lyon 3, juillet 2009.

BERTONI (Pascale), *Les politiques fiscales sous la cinquième République, Discours et pratiques (1958-1991),* l'Harmattan, Coll. Logique juridique, 1995.

BOURGET (Renaud), *La science juridique et le droit financier et fiscal, Etude historique et comparative du développement de la science juridique et fiscale (Fin XIXème et XXème siècle),* Dalloz, Coll : Nouvelle bibliothèques de thèses, Vol : 112, 2012.

DIKOUME (Albert), *La fiscalité pétrolière comparée dans les Etats membres de la CEMAC,* thèse de droit public, Paris I Sorbonne, 2006.

EHRHART (Hélène), *Essai sur la composition des recettes fiscales dans les pays en développement,* Thèse Université d'Auvergne, Clermont-Ferrand I, Octobre 2011.

FOTSING (Jean Baptiste), *Le pouvoir fiscal en Afrique, Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique noire francophone*, LGDJ, 1995.

GHARBI (N), *Le contrôle fiscal des prix de transfert*, l'Harmattan, Paris, 2005.

GILBERT (K), *La légistique au concret : les processus de rationalisation de la loi,* Thèse Université Paris II Panthéon Assas, 2007.

GODBOUT (L), *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale : le rôle des dépenses fiscales. Canada, Etats-Unis, France*. Coll. Finances publiques, Economica, 2006.

GODBOUT (L), *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale*, Economica, Paris, 2006.

JACKSON (Willy), *Le Cameroun et l'intégration économique régionale,* Thèse Paris 7, 1993.

KAMTO (Maurice), *Pouvoir et droit en Afrique. Essai sur les fondements du constitutionnalisme dans les Etats d'Afrique noire francophone*, LGDJ, 1987.
KWIMO (Jean), *L'interventionnisme économique au Cameroun et au Congo*, Thèse de droit, Orléans, 1985.
MABIALA (Umba Di Kamba Beti), *La fiscalité des pays de l'Afrique subsaharienne : problématique de leur rendement et solutions à l'inadaptation des systèmes*, Thèse Droit public, Paris 2, 2001.
MAITROT DE LA MOTTE (A), *Souveraineté fiscale et construction communautaire,* LGDJ, Paris, 2005.

MEKONGO (Jean Marie), *Les retenues à la source dans le système fiscal camerounais,* Thèse de doctorat en droit public, Université de Paris I Panthéon Sorbonne, Novembre 2005.

MELOT (Nicolas), *Territorialité et mondialité de l'impôt, Etude de l'imposition des bénéfices des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine,* Nouvelle bibliothèque de thèses, Dalloz, 2004.
MESSI (Maximilien), *« Nul n'est censé ignorer la loi fiscale »* Tome I « *La recherche de la règle applicable »*, l'harmattan, 2007.
MEYONG ABATH (Roger Athanase), *L'harmonisation fiscale dans la communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale*, Université Paris Dauphine 2010.

MODI KOKO BEBEY (H.G), *Le régime des investissements privés au Cameroun*, Thèse de droit, Paris I, 1989.
MODI KOKO BEBEY (Henry Désiré), *Le régime des investissements privés au Cameroun*, Thèse, Université de Paris I Sorbonne, 1989.

MOUANGUE KOBILA (J), *La Cameroun face à l'évolution du droit international des investissements*, Université de Yaoundé II Soa, 2004.

NGUIONZA, *Politique fiscale et développement économique dans les pays du tiers-monde : le cas du Cameroun,* Thèse Lyon II 1972.

NJIMBAL (A), les procédures fiscales au Cameroun, Thèse, Université de Toulouse I, 1995.

NMILI (Mohamed), *La politique d'incitation fiscale à l'investissement au Maroc*, Thèse de doctorat en sciences économiques, FSJES, FES, 2004.
THOMAS (J.N), *Le contrôle fiscal des opérations internationales,* l'Harmattan, Paris, 2004.

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

ARTICLES

POLITIQUE FISCALE ET ADMINISTRATION DE L'IMPOT

ACTUALITE. « *Propositions fiscales de la commission pour la libération de la croissance française »*, in *Revue de droit fiscal*, n°5 du 31 janvier 2008, pp. 1-3.

ARTHUIS (Jean), « *La réforme de la fiscalité française : la fin nécessaire des impôts de production*», In *innovations, créations et transformations en finances publiques*, Actes de la IIème Université de printemps de finances publiques du GERFIP, Sous la direction de Michel Bouvier, LGDJ, 2006, P.44. .

BARILARI (André), « *Réflexions sur la problématique de la réforme fiscale »*, in Revue française de finances publiques, N°60, Novembre 1997, P.31.

BARILARI (André), BRAND (Thomas) : « *Le paradoxe de Montesquieu : de la corrélation entre l'importance des prélèvements obligatoires, le développement économique et social et le niveau de démocratie » in Revue Française de Finances Publiques 2009* N°108 Octobre 2009.

BAZIADOLY (Sophie), « *La nouvelle administration fiscale : vers une amélioration du service rendu à l'usager ? »*, in Les transformations de l'administration fiscale, Nicolas GUILLET (Sous la dir.), L'Harmattan, Coll. Finances publiques, 2011, pp. 159-166.

BELTRAME (Pierre), « *Consensualisme fiscal et consentement à l'impôt* », in *Revue française de finances publiques,* N° 100, LGDJ, Novembre 2007.

BENASSY-QUERE (Agnès), BRETIN (Emmanuel), LAHRECHE-REVIL (Amina), - MADIES (Thierry), MAYER (Thierry), « *La compétitivité fiscale »*, in *Compétitivité*, Rapport Michèle DEBONNEUIL et Lionel FONTAGNE, CAE, La documentation française, 2003, PP.185-210.

BERGERES (M-C), PICHET (E), « *Amnistie fiscale : les voies du salut* », in *Revue de droit fiscal,* n°30-36, pp. 1209-1214. 2004.

BIACABE (Jean-Luc), « *Pour l'exonération fiscale et sociale des heures supplémentaires »*, in Regards sur l'actualité, Des réformes pour la croissance, La documentation française, N°334, Octobre 2007, p. 43.

BOUDET (Jean François), « *Nouvelles technologies et fiscalité : vers un « e-contrat fiscal »,* Revue française d'Administration publique, 2013/2 N°146, P.367-379.

BOUVIER (Michel) « *La notion de capacité contributive des contribuables dans les sociétés postmodernes »* in *Revue française de finances publiques,* N° 100, LGDJ, Novembre 2007.

BOUVIER (Michel) : *« La question de l'impôt idéal »*, in*, L'impôt*, Archives de philosophie du droit, tome 46 Paris, Dalloz, 2002 pp. 15-23.

BOUVIER (Michel), « *Inventer la fiscalité du XXI ème siècle : pour un débat public transnational »*, in RFFP, N°116-Novembre 2011. PP.3-9.

BOUVIER (Michel), « *Nouveau civisme fiscal et légitimité du recouvrement de l'impôt »*, In RFFP, LGDJ, N°112, Novembre 2010. PP.25-44.

BOUVIER (Michel), « *Un système fiscal en transition »*, Cahiers français N°373, La documentation française, 2013, PP.2-8.

CAHUZAC (Jérôme*), « Pour une fiscalité juste, progressive et simplifiée »,* Revue politique et parlementaire*,* N°1059, Avril, mai, Juin 2001, pp.105-109.

CASTAGNEDE (Bernard), « *Comment agir sur l'économie par l'impôt : les nouvelles méthodologies de la politique fiscale »* in *Revue Politique et Parlementaire*, Fiscalité: solidarité ou complémentarité ? N°1037, Trimestriel, Octobre 2005.

CLARK (Steven W.), « *La politique fiscale »*, in OCDE, *Cadre d'action pour l'investissement, Panorama des bonnes pratiques*, OCDE, 2006, pp. 119 et s.

COLLET (Martin), « *La régulation fiscale »*, in Revue de droit fiscal, N°12, 20 Mars 2008, P.12.

COSSIN (Jean Pierre), « *Le contrôle fiscal peut-il permettre une évaluation sérieuse de la fraude* ? » In Gestion & Finances publiques, N°12-Décembre 2011. PP.881-882.

COSSIN Jean Pierre : « *Fiscalité et aménagement du territoire : la concurrence fiscale au plan local »* in Réformes des finances publiques, démocratie et bonne gouvernance. Actes de la Ière Université du printemps de finances publiques du Groupement Européen de Recherches en finances publiques (GERFIP), LGDJ.

CROUY CHANEL (De), « *La citoyenneté fiscale* », in, *L'impôt,* Archives philosophiques du droit. Tome 46, Paris, Dalloz, 2002, pp. 39-71.

DE FREMINET (Patrick), « *Taux des prélèvements obligatoires : on peut et on doit comparer entre pays développer pour comprendre et pour progresser »*, in Revue de droit fiscal, N°26, juin 2008.pp.15-19.

DELOT (D), « *L'impôt juste dans la pensée du Doyen Trotabas »,* in *Revue Française de Finances Publiques,* N°84 Décembre 2003.

DUFANT (Thierry), « *La direction des grandes entreprises, in reformes au Minefi : adaptations ou mutations ?* » RFFP, N°89 Février 2005, PP. 109-113.

DUSSART (Vincent), *La participation à la fabrication et à l'interprétation des normes fiscales*, in *La nouvelle administration financière et fiscale*, Michel BOUVIER (S. la dir.), L.G.D.J., 2011, P.19.

DUVAL (Guillaume), *« Un système fiscal de plus en plus injuste »*, dans Alternatives économiques, Impôts, *pourquoi les riches doivent payer plus,* n° 284 Octobre 2009.PP.6 et s.

EMPTAZ (Marc), *La vérification de comptabilités informatisées*, In Gestion et finances publiques, N° 5, Mai 2009, P.417,

ESCLASSAN (Marie Christine), « *Mieux adapter la contrainte fiscale. L'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français »,* In *Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration*, Mélanges en l'honneur du Professeur Robert -HERTZOG, Economie, 2010. PP.199-210.

ESTEVAO (H), « *Le partage du pouvoir fiscal au Brésil* », in *Revue française de finances publiques*, N° 100, LGDJ, Novembre 2007.

GAUTIER (Michel), « *La modernisation de la gestion et du calcul de l'impôt est-elle un facteur d'amélioration du civisme fiscal ? »*, RFFP, N°112, Novembre 2010.

GEOFFROY (Jean Baptiste), « *La défiscalisation des investissements immobiliers des particuliers, Ou comme toute médaille, la niche fiscale a son revers »*, In Revue de droit fiscal, N°25, 24 Juin 2010. p. 11.

GICQUEL(E), « *La Fraude fiscale* », in *Revue de droit fiscal*, n° 28 du 14 Juillet 2005, pp. 1187-1190.

GILBERT (Guy), « *La théorie économique de l'impôt optimal : une introduction »*, in Revue française de finances publiques, N°55, Economie et finances publiques, LGDJ, 1996 P.94.

GORDON (R.K), THURONYI (V), "*Tax legislative process*", in *Tax law design and drafting*, Editor Victor Thuronyi, International Monetary Fund, 1996.

HATOU (B), « *Améliorer la qualité des règles fiscales* », in *revue de droit fiscal* n° 9. 2004

HDID (Mohamed) « *Réflexions sur la réforme fiscale »,* in RFFP *La reforme des finances publiques au Maroc* N°102 Juin 2008 LGDJ, 2008 p.35.

LA MARTINIERE (D. de), « *L'évolution des structures de l'administration fiscale* », in ISAIA (H), SPINDLER (J), Histoire du droit des finances publiques, Vol. 2, Economica, 1987, pp 518 et s.

LAMBERT (Thierry), « *La Direction générale des impôts et la performance* », in Etudes en l'honneur de Loïc Philip, *Constitution et finances publiques,* Economica, 2005 ;

LAMBERT (Thierry), « *Pierre-Joseph Proudhon : l'impôt-échange au service de la réforme de la société* », in Revue française de finances publiques, N°84, Décembre 2003, PP.79-90.

LE CLAINCHE (Michel), « *La création de la Direction générale des finances publiques : une transformation de l'administration fiscale « ?*, In *Les transformations de l'administration fiscale*, Nicolas GUILLET (Sous la dir.), l'Harmattan, Coll. finances publiques, 2011, p.13.

LEPETIT (Marie-Christine), « *Les dépenses fiscale*s », In *innovations, créations et transformations en finances publiques*, Actes de la IIème Université de printemps de finances publiques du GERFIP, Sous la direction de M. Michel BOUVIER, LGDJ, 2006.

LEROY (Leroy), « *Justice sociale et impôt sur le revenu »,* In Gestion & Finances publiques, N°5-Mai 2012, P.21.

LEROY (Marc) « *La sociologie fiscale*. », *Socio-logos. Revue de l'association française de sociologie* [En ligne] ,4 URL : http://socio-logos.revues.org/2278.

MAGNIET (P), « *Le Civisme fiscal : entre valeur républicaine et outil de recouvrement* », in *Revue du trésor n°6* », 2008.

MAITE (G), « *Les Dispositions de lutte contre la fraude fiscale », CREDAF*, Fez. (2006).

MONNIER (Jean Marie), *« La fiscalité au service d'une nouvelle stratégie de croissance ? »* in Regards sur l'actualité, Des réformes pour la croissance, la documentation française, 2007.

MONNIER (Jean Marie), « *La politique fiscale »*, in la politique économique et ses instruments, Olivia MONTE-DUMONT (sous la dir.), Coll. Les notices, La documentation française, 2010. PP.111-122.

MONNIER (Jean Marie), « *Les voies de la réforme de la fiscalité »*, In Finances publiques, Sous la direction d'André Roux, coll. Les notices, la documentation française, 2011.

MONSELLATO (Gianmarco), *« De l'impôt-sanction à l'impôt productif, ou comment faire de la fiscalité un vecteur de croissance »,* in *fiscalité et croissance*, coll. Les cahiers les cercles

des économistes, Sous la direction AUJEAN (Michel), LORENZI (Jean Hervé), PUF, 2011, PP. 9-10.

NIKONOFF (Jacques), « *Une fiscalité pour l'emploi »*, in Revue politique et parlementaire, N°1037, Octobre/ décembre 2005, pp. 78-84.

OCDE « *La politique fiscale dans les pays de l'OCDE : évolutions et réformes récentes* », in Etudes de politique fiscale de l'OCDE, chapitre II, N° 9, 2005.

ORSONI (Gilbert) : « *Quelle fiscalité de l'environnement*" in *Innovations, créations et transformations en finances publiques.* Actes de la IIème Université du printemps de finances publiques du Groupement Européen de Recherches en finances publiques (GERFIP), LGDJ.

ORSONI (Gilbert), « *L'évolution de la dépense fiscale »*, in Gestion & Finances publique, N°11, Septembre 2011, P.838.

ORSONI Gilbert : « *Le jeu des acteurs dans le processus de réforme* », in Revue Française de Finances Publiques, *Budget et fiscalité : quelles réformes* ?, N° 60 Novembre 1997.

OSSA (René), « *Le dispositif organisationnel des administrations fiscales en Afrique : une réforme à achever »r*. RFFP, N°121-Février 2013, pp.263-273

PARENT (Bruno), *« Vers une administration fiscale au service des contribuables* », in *revue de droit fiscal* n° 9, 2004

PEKASSA NDAM (Gérard), « *Les transformations de l'administration fiscale camerounaise*, in *L'administration publique camerounaise à l'heure des réformes »,* (Sous la dir.) Magloire ONDOA, L'Harmattan, 2010, pp. 56 -57.

PLAGNET (Bernard), « *Les nouveaux impôts »*, in *l'impôt,* coll. Archives de philosophie du droit, Dalloz, 2002, pp.229-242.

ROCHE (Jacques), « *L'administration fiscale face aux mutations du monde moderne »*, RFFP, *Ou en est l'impôt ?,* N°1, 1983, p.109.

SIVIEUDE (Olivier), « *Le contrôle fiscal français face aux risques informatiques »,* in Gestion & Finances publiques, N°2-Février 2012.139-140.

STEICHEN(A), « *La justice fiscale entre la justice commutative et la justice distributive* », in, *L'impôt,* Archives philosophiques du droit. Tome 46, Paris, Dalloz, pp. 243-279. 2005.

TALY (Michel), « *La préparation et l'organisation du contrôle fiscal »*, in Lamy contrôle fiscal et contentieux, Editions LAMY, 2005, pp.221-223

URI (Pierre), « *Les points forts du débat fiscal »,* in *Ou en est l'impôt* ?, RFFP, 1983. pp.9-16

VERMES, (J.P), « *L'Amélioration des relations entre les contribuables et l'administration fiscale* », in *Revue de droit fiscal,* n° 9, 2004.

VILLEROY de GALLAU (F), « *Le Civisme fiscal : entre valeur républicaine et outil de recouvrement* », in *La Revue du trésor*, 2008.

WARSMANN (Jean-Luc) « *Propositions en matière de TVA »*, in *Simplifions nos lois pour guérir un mal français*, Rapport au Premier ministre, La documentation française, 2009, pp 133-146.

YOYO (Laurence): « *Et l'impôt développa l'Afrique : l'illusion des aides fiscales à l'investissement en Afrique* » in *Dieu et l'Impôt*, FIREF, 2001.

YRISSOU (Henri), *« L'impôt venu de Dieu : les origines religieuses de l'impôt* » in - MARTINEZ Jean Claude (sous la dir.), *Dieu et l'Impôt*, Godefroy de Bouillon, 2001.

ZHANG Quing : « *Le partage du pouvoir fiscal en Chine* » *in Revue Française de Finances Publiques 2009* N°108 Octobre 2009.

FISCALITE INTERNATIONALE

BARTHEL (Elisabeth) « *Le contrôle des prix de transfert en Allemagne »*, In Revue de droit fiscal, N°3, 17 Janvier 2013, pp. 15 et s.

BELORGEY (David), « *Mondialisation et choix fiscaux* », *in* Revue Politique et Parlementaire*,* Fiscalité: solidarité ou complémentarité ? N°1037, Trimestriel, Octobre 2005.

BERNACKA (Agnieszka), « *Ouvrir les administrations fiscales au monde »*, in Gestion & Finances publiques, N°2-Février 2011, pp.131-135.

BUISSON (Jacques), « *Impôt et souveraineté »*, in *L'impôt,* Dalloz, Coll. Archives de philosophie du droit, 2002.p.31.

BUISSON (Jacques), « *L'échange de renseignements entre administrations fiscales en Europe »*, In Revue de Droit fiscal, N°47, Novembre 2012, pp. 527 et s.

CASTAGNEDE (Bernard), « *Des fissures dans le régime du bénéfice mondial consolidé* », in *Revue de droit fiscal*, n° 13, pp. 638-643.

CASTAGNEDE (Bernard), « *Fiscalité internationale »*, in *l'Année fiscale*, PUF, Revue annuelle, 2006, P. 282.

CASTAGNEDE (Bernard), « *Fiscalité internationale* », in *L'année fiscale*, Débats, Etudes Chroniques, PUF, 2005.

CASTAGNEDE (Bernard), « *La fiscalité internationale, élément de la politique économique des Etats* », in *L'Etat moderne : horizon 2000, Aspects internes et externes*, LGDJ, Paris, 1985, PP.416-423.

CASTAGNEDE (Bernard), « *Lutte contre la fraude ou l'évasion fiscale internationale : la nouvelle donne* », in *L'évasion fiscale internationale*, RFFP, N°110-Avril 2010. PP.3-21.

CASTAGNEDE (Bernard), « *Mondialisation de l'économie et fiscalité des entreprises : les voies d'une réponse rationnelle et équitable* » in *Revue Politique et Parlementaire*, N°1037, Trimestriel, Octobre 2005.

CASTAGNEDE (Bernard), « *Mondialisation de l'économie et fiscalité des entreprises : les voies d'une réponse rationnelle et équitable* » in *Revue Politique et Parlementaire*, Fiscalité: solidarité ou complémentarité ? N°1037, Trimestriel, Octobre 2005.

CASTAGNEDE (Bernard), *« Souveraineté fiscale et Union Européenne* », in RFFP, n° 80 Décembre 2002*, la souveraineté financière et fiscale : réalités et devenir ?*, pp. 53-60.

CROUY CHANEL (De), « *La citoyenneté fiscale* », in, *L'impôt,* Archives philosophiques du droit. Tome 46, Paris, Dalloz, 2002, pp. 39-71.

DAVID (Cyrille) : « *Déduction des charges, évasion fiscale internationale et droit communautaire : Etude comparative (Allemagne, France et Royaume Uni)* » in *Fiscalité et entreprise : politiques et pratiques,* Mélanges en l'honneur de Jean Pierre GALL, Dalloz, 2007.

DE FREMINET (Patrick), « *Taux des prélèvements obligatoires : on peut et on doit comparer entre pays développer pour comprendre et pour progresser* », in Revue de droit fiscal, N°26, juin 2008.pp.15-19.

DEROUIN (P), « *Différences de traitement résultant des conventions de double imposition entre Etats membres de l'union européenne* », in *Revue de droit fiscal*, n° 30-35 du 28 juillet 2005, pp. 1288-1302.

DIBOULT (P), LE GALL (J.P), « *Un hybride atypique : la filiale française établissement stable dans la société mère étrangère* », in *Revue de droit fiscal*, n° 47, 2004, pp. 1662-1302.

DIBOUT (Patrick), « *La lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale*, in *Regards sur la fraude fiscale »*, Etudes coordonnées par Loic CADIET et Erik NEVEU, Economica, 1986.

DIDIER (Philippe), « *La notion de concurrence fiscale »*, in l'impôt, Dalloz, Archives de philosophie du droit, 2002, p.103.

FLIZOT (Stéphanie), « *L'évaluation des fraudes fiscales : panorama européen »*, In Gestion & Finances publiques, N°12-Décembre 2011.pp.883-886.

GEST (Guy), « *Considérations générales sur la notion de souveraineté fiscale »,* In Mélanges Paul AMSELEK, Bruylant, 2005, pp. 331-341.

GODET (Dominique), LABRO (Eric), « *Les moyens d'investigation de l'administration fiscale en droit international »,* in *Lamy contrôle fiscal et contentieux*, Editions LAMY, 2005, pp.1139-1149

GUTMANN (Daniel), « *La Fiscalité française des groupes de sociétés à l'épreuve du droit communautaire* », in Revue de droit fiscal, n° 14, 2004, pp. 681-685.

JACQUET (Pierre), « *Biens publics mondiaux et fiscalité globale : quelles perspectives ? »,* In *Fiscalité et revenus*, Cahiers français, la documentation française, Paris, Mars-Avril 2008, N°343.

LE MENTEC (Franck), « *L'intensification de l'assistance fiscale internationale. Les administrations fiscales à l'heure de la mondialisation »*, In *L'année fiscale*, PUF, Revue annuelle, 2005, pp.221-250.

LECHERISSEL (H), « *Territorialité fiscale et compétitivité européenne* », in Revue de droit fiscal, N° 42, 2005.

MADIES (Thierry), MAYER (Thierry), « *La compétitivité fiscale »*, in *Compétitivité*, Rapport Michèle DEBONNEUIL et Lionel FONTAGNE, CAE, La documentation française, 2003, pp.185-210.

MAITROT DE LA MOTTE (Alexandre), « *Contrôle fiscal et souveraineté fiscale »*, in Gestion & Finances publiques, N°12-Décembre 2011, p. 910.

MARCUS (Edouard), SVIEUDE (Olivier), *Le contrôle fiscal dans le contexte de la mondialisation des entreprises,* in Gestion & Finances publiques, N°1, Janvier 2009, 28 -31.

PERDRIEL-VAISSERE (H), « *Le Règlement amiable des conflits en droit fiscal conventionnel français* », in, CASTAGNEDE (B), Gutmannn (D), *L'Année fiscale*, PUF. 2003.

PIRES (Manuel), « *Y a-t-il un droit international fiscal pour le développement* ? », in Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité, Liber Amicorum Cyrille DAVID, L.G.D.J. 2005, pp.149-156.

ROCHE (Jacques), « *L'administration fiscale face aux mutations du monde moderne* », RFFP, *Ou en est l'impôt ?,* N°1, 1983, p.109.

SILBERZTEIN(Caroline), « *Le contrôle des prix de transfert*, » in Gestion & Finances publiques, N°2-Février 2012, PP119-120.

SIVIEUDE (Olivier), *Paradis fiscaux : les outils de lutte contre l'optimisation fiscale des entreprises*, in Gestion & Finances publiques, N°3-4, Mars-Avril 2011, pp.223-226.

SPAHN (Bernd), « *La réforme fiscale aux Etats-Unis : un modèle pour le monde industrialisé* », RFFP, N°24, LGDJ, 1988 pp.3-10

TOGOLO (Odile), « *L'harmonisation fiscale : une dynamique de changement à la portée de tous les pays ? »,* in Revue camerounaise des relations internationales, Vol. 5, N°1-2, 1998, pp. 109-143.

VAN PARIJS (P), « *Philosophie de la fiscalité pour une économie mondialisée* », in *l'impôt*, Archives de philosophie du droit, Tome 46, Dalloz, 2002.

SUR L'AFRIQUE ET LE CAMEROUN

ALI MAHAMAT (Abdoul), « *Présentation générale de la CEMAC : structures et attributions* », Actes du séminaire sous-régional, Douala-Cameroun, 16-20 Décembre 2013, GIRAF, 2013, pp.13-19.

AMAVI KOUEVI (Gustave), *« Plaidoyer pour une géofiscalité en Afrique : éléments d'une nouvelle approche de la gouvernance économique et financière »,* in Revue de droit fiscal, 21 Juin 2007, lexis Nexis, 2007.

BEKOLO EBE (Bruno), « *Dynamique nouvelle et sortie de crise au Cameroun »,* in Monde et développement, Tome 20, N°77/78, 1992, pp. 101-118.

BENON (O), CHAMBAS (G), l'ESPRIT(E), « *Suivi des réformes du système fiscal : Introduction à la réforme de l'IRRP, mise en place de la DGE et maîtrise des exonérations* », *Fonds monétaire international,* Département des finances publiques, 2003.

BIGOMBE LOGO (Patrice), « *La fiscalité forestière décentralisée dans la réforme forestière camerounaise* », Terroirs, N°1-2, 2004, pp. 2003-233.

BILAGNA (Samson), « *La réforme des douanes camerounaises : entre les contraintes locales et internationales* », in Afrique contemporaine, N°230, 2009/2, pp. 101-113.

BIPOUN WOUM (Joseph Marie), « *Le nouveau Cameroun politique »*, RJP, N°3, Juin 1983, p.655.

BOUVIER (Michel), « *Nouvelle gouvernance financière publique durable et conduite de la réforme budgétaire dans les pays en développement »*, in RFFP, N°98 LGDJ, Juin 2007 pp. 160 et s.

BROU SAOURE (Gaston), « *Migrations des systèmes comptables existants vers l'OHADA*, in *sensibilisation au droit communautaire de la CEMAC »,* Actes du séminaire sous-régional, Douala-Cameroun, 16-20 décembre 2002, GIRAF, 2003, pp.81-86.

BRUN (Jean François), CHAMBAS (Gérard), LAURENT (Martial), « *Economie politique de la réforme de transition fiscale : le cas du Maroc »,* Afrique contemporaine*, Réformes des finances publiques africaines*, n° 223-224. De Boeck, Bruxelles, 2007, p. 320.

CADOT (O), DE MELO (J), OLARREAGA (M), « *L'intégration régionale en Afrique subsaharienne : où en sommes ? »*, in Mondialisation et les nouvelles priorités commerciales en Afrique francophones, 2001.

CAMDESSUS (Michel), « *De bonnes nouvelles pour l'Afrique »*, in Finances et développement, N°4, Vol : 28, Décembre 1991.

CARRET (J.C), « *Les Trois premières années de la réforme de la fiscalité forestière au Cameroun : origine de conflits entre les acteurs et propositions d'une nouvelle démarche* », Séminaire Forafri, Libreville. 1998.

CARRET (J.C), « *La réforme de la fiscalité forestière au Cameroun : débat politique et analyse économique »*, in Bois et forêts des tropiques, N°264, 2000.

CHAMBAS (Gérard), « *Afrique au sud du Sahara : quelle stratégie de transition fiscale « »?*, In Afrique contemporaine, N°213, De Boeck Université, 2005.

DE CASTELNAU (Pauline), MARTEAU (Jean François), « *Quel accompagnement des douanes par la Banque mondiale en Afrique subsaharienne ? »,* In Afrique contemporaine, n°230, *Réformes des douanes et développement économique en Afrique subsaharienne*, De Boeck, Bruxelles 2009, pp.115-134.

DESSOUANE (Philippe), VERRE (Patrice), « *Cameroun : du développement autocentré au national libéralisme »,* Politique africaine, N°22, 1986.

EBOUSSI BOULAGA (Fabien), « *Société civile : du bon usage d'un slogan »*, Terroirs, 2005, pp. 4-10.

GICQUEL (Jean), « *Le présidentialisme négroafricain : l'exemple camerounais* », Mélanges offert à Georges BURDEAU, *le pouvoir*, LGDJ, 1977, PP.701-725.

GUIMDO DONGMO (Bernard-Raymond), « *La responsabilité politique du gouvernement dans la constitution camerounaise* », RRJ, 2007.

HUGON (Philippe), *« Les nouveaux acteurs de la coopération en Afrique »,* in Revue internationale de politique de développement, Dossier : « *Afrique, cinquante ans d'indépendance* », pp.99-118, en ligne, 2010.

HUGON (Philippe), « *Rentabilité du secteur bancaire et défaillances du financement du développement : le cas de la CEMAC* », in Revue Tiers Monde, le financement du développement, N°192-octobre-décembre 2007 p.784.

HUGON (Philippe), « *L'intégration régionale dans les économies en développement au regard des nouvelles théories de la régionalisation* », in Revue africaine des sciences économiques et de gestion, Vol. IV, N°2, Juillet-Décembre 2002.

HUGON (Philippe), « *La réforme fiscalo-douanière dans le contexte de l'ajustement de change au Cameroun et au sein de la CEMAC* » in Gastellu JM, MOISSERON JY et POURCET G (sous la direction), « *Fiscalité, développement et mondialisation* », Maisonneuve et Larose, 1999.

JARRET (Marie France), REGIS (Mathieu François), « *Ajustement structurel, croissance et répartition : l'exemple de la Cote d'Ivoire »,* Tiers Monde. 1991, Tome 32 N°125, pp. 39-62.

KAMTO (Maurice), *« Dynamique constitutionnelle du Cameroun indépendant »,* Revue juridique africaine, 1995.

KAMTO (Maurice), « *Les rapports Etat-Société civile en Afrique »,* Revue juridique politique, indépendance et coopération, N°3 Octobre-décembre, Ediena, 1994, pp. 285-291.

KARSENTY (A), *« Enjeux des réformes récentes de la fiscalité forestière dans le bassin du Congo* » in Bois et forêts des tropiques, N° 281, 2004.

KOBILA MOUANGUE, *« Le préambule de la constitution de 1996 : de l'enseigne décorative à l'étalage utilitaire* », in Lex lata, 1996.

KONTCHOU KOUOMEGNI (Augustin), « *Le droit public camerounais, instrument de construction de l'unité nationale* », RJPIC, N°4, Octobre-décembre 1979. pp. 415-441 ;

LEIGH (Daniel) et OLTERS (Jan-Peters), « *Epuisement des ressources naturelles, formation d'habitudes et viabilité budgétaire : enseignements de l'expérience gabonaise* », in Revue d'économie politique, Dalloz, Mai-Juin 2010.pp.486-508.

MACHIKOU (Nadine), « *Les régimes de la pacification parlementaire au Cameroun »,* Polis/R.C.S.P/C.P.S.R. Vol. 16, Numéro 1&2,2009.

TOUNA (Mama), « *Crise économique et politique de déréglementation au Cameroun »*, l'Harmattan, 1996 ;

MANGA (Philippe), « *Le contrôle de constitutionnalité des lois au Cameroun : un cliché à corriger* », Juridis info N°11, Juillet, Août, Septembre 1992. pp. 62-63.

MBAYE (Keba), « *Droit et développement en Afrique francophone de l'ouest »*, RSD, N°167, pp. 23-81.

MBOUENDEU (Jean De Dieu), « *La brève et malheureuse expérience du régime parlementaire par les Etats africains. Raisons de l'adoption et causes de l'échec », in* Revue juridique politique, indépendance et coopération, T 33, N°4, décembre 1979, pp. 451-465.

MELONE (Stanislas), « *Les juridictions mixtes de droit écrit et de droit coutumier dans les pays en développement : du bon usage du pluralisme juridique en Afrique* », in *Revue Camerounaise de Droit*, Yaoundé, Série 3. 1987

MOMO (Claude), *« Heurs et malheurs de la justice constitutionnelle au Cameroun »*, Juridis périodique, N°64, Octobre, Novembre, Décembre 2005.pp.49-60.

MONGO ANTCHOUIN (Jean), « *Les règles de procédures devant la Chambre judiciaire de la Cour de justice de la CEMAC »,* in *Sensibilisation au droit communautaire de la CEMAC*, Actes du séminaire sous-régional, Douala-Cameroun 16-20 décembre 2002, GIRAF, 2003, pp.39-41.

MOUDOUDOU (Placide), « *Les tendances du droit administratif dans les Etats d'Afrique francophone »*, in Revue juridique et politique des Etats francophones, Janvier-Mars 2010, Ed. Juris Africa. Paris 2010. pp.43 et s.

NIOBE LIKUND (Philippe), « *Comprendre la réforme fiscalo-douanière en UDEAC »*, Etudes statistiques BEAC, N°210, 1994, pp.157-169 ;

NKOA (François Colin), « *Le leadership économique du Cameroun en zone CEMAC : obstacle ou atout à l'intégration régionale ? »*, in Enjeux, N°22, Janvier-Mars, 2005

NKOUANKEU (Jacques Mariel), « *Faut-il codifier le droit en Afrique ?»,* RFAP, N°82, Avril-Juin 1997, pp. 323-329.

OLINGA (Alain Didier), *« Notule sur la séparation des pouvoirs dans la constitution camerounaise »*, séminaire organisé les 17,18, 19 Janvier 2007 à Yaoundé, *La constitution camerounaise du 18 Janvier 1996*, Afredit africaine d'édition, 2007.

OLINGA (Alain Didier), « *La régionalisation camerounaise en chantier. Acquis constitutionnels et perspectives* législatives », Juridis périodique, N°55, 2003, pp. 91-103.

ONDOA (Magloire), « *Ajustement structurel et réforme du fondement théorique des droits africains post-coloniaux : l'exemple camerounais »*, Revue africaine des sciences politiques, Vol.2, N°1, 2001, p.87.

ONDOUA (Alain), rapport de synthèse, séminaire organisé les 17,18, 19 Janvier 2007 à Yaoundé*, « La constitution camerounaise du 18 Janvier 1996 »,* Afredit africaine d'édition, 2007.

ONDOA (Magloire), « *Une résurrection : le régime parlementaire camerounais »*, in AFSJP, N° 02, 2002.

OSSA (Réné), « *Le dispositif organisationnel des administrations fiscales en Afrique : une réforme à achever »r*. RFFP, N°121-Février 2013, pp.263-273

OWONA (Joseph), « *L'essor du constitutionnalisme rédhibitoire en Afrique noire : Etude de quelques constitutions « janus* », In *L'Etat moderne : horizon 2000, aspects internes et externes*, Mélanges offerts à Pierre François Gonidec, LGDJ, 1985, pp. 236-243.

OWONA (Joseph), « *L'institutionnalisation de la légalité d'exception dans le droit public camerounais »*, RJP. N°1, Janvier-Mars, 1975. pp.3-48

OYOUBI (L), « *Surveillance multilatérale et convergence des politiques macroéconomiques en Afrique centrale : analyse du contentieux et des critères* », FFB, Yaoundé, (1995)

PAMBOU TCHIVOUNDA (Guillaume), « *Le rôle de la société civile dans l'établissement de l'Etat de droit »,* Revue juridique et politique, N°2 2004, Ed. Juris africa, 2004, pp.142 et s.

PARIENTE Alain et COULIBALY Abou Saîd : *« Programmes et mesure de la performance en France et dans les pays africains* », in *Revue Française de Finances Publiques,* logique de performance et pays en développement, N°98 Juin 2007

PEKASSA NDAM (Gérard), « *Les transformations de l'administration fiscale camerounaise*, in *L'administration publique camerounaise à l'heure des réformes »,* Sous la dir. Magloire ONDOA, L'Harmattan, 2010, pp. 56 -57.

POMMEROLLE (Marie-Emmanuelle), « *La démobilisation collective au Cameroun : entre régime post-autoritaire et militantisme extraverti »,* Critique internationale, N°40, Presses de Sciences Po., 2008.

PRISO-ESSAWE (Samuel-Jacques), « *L'intégration économique en Afrique centrale est-elle otage des querelles de leadership ? »,* In Enjeux, N°22 Janvier-Mars 2005.

SINDJOUN (Luc), *« Le champ social camerounais : désordre inventif, mythes simplificateurs et stabilité hégémonique de l'Etat »,* in Politique africaine, *le Cameroun de l'entre-deux*, Karthala, 1996,pp. 57-67.

TATY(G), « *Les conflits de compétence entre les Cours de justice de la CEMAC et de l'OHADA* », in Sensibilisation au droit communautaire de la CEMAC, Paris, Editions GIRAF, 2001, pp. 56-58.

TCHEUWA (Jean Claude), « *Essai sur la qualification du régime politique camerounais : la difficile affirmation d'un régime authentiquement parlementaire »*, Revue juridique et politique, N°2, Ed. juris africa, 2003, pp. 155 et s.

TOGOLO (Odile), « *L'harmonisation fiscale : une dynamique de changement à la portée de tous les pays ? »,* in Revue camerounaise des relations internationales, Vol. 5, N°1-2, 1998, pp. 109-143.

WILLAME (Jean-Claude*), « Les avatars d'un libéralisme planifié »*, Politique africaine, N°18, 1985.

YOYO (Laurence): « *Et l'impôt développa l'Afrique : l'illusion des aides fiscales à l'investissement en Afrique* » in *Dieu et l'Impôt*, FIREF, 2001.

DROIT, ECONOMIE ET FINANCES PUBLIQUES

ACTUALITE. « *Propositions fiscales de la commission pour la libération de la croissance française »*, in, Revue de droit fiscal, n°5 du 31 janvier 2008, pp. 1-3.

ADHEMAR (Philippe), « *L'émergence d'un référentiel financier et comptable international pour le secteur public »,* in RFFP, N°80, Décembre 2002.

ANDREAN (G), « *L'Europe des incertitudes* », Commentaire n°85, 1999.

BERR (Eric), COMBARNOUS (François), « *Une autre lecture de la soutenabilité de la dette »*, in le *financement du développement,* Revue Tiers monde, N°192, Décembre 2007.

BESSON (Elise), « *Principe de clarté et objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi »*, in *le principe de sécurité juridique*, les cahiers du Conseil constitutionnel, N°11, 2001. pp.70.

BOUCARD (Hélène), « *La compétition internationale des systèmes juridiques »*, In Voyages du droit, Mélanges en l'honneur du Professeur Dominique BREILLAT, L.G.D.J. pp.81-86.
BOUDET (Jean François), *« Les administrations financières de l'Etat »,* in Finances publiques (sous la direction) d'André ROUX, coll. Les Notices, la documentation française, 2011, p.63.
BOUVIER (Michel) « *Nouvelle gouvernance financière publique durable et conduite de la réforme budgétaire dans les pays en développement »,* in *Revue Française de Finances Publiques*, N°98 Juin 2007.

BOUVIER (Michel), *« Les transformations de la légitimité de la gouvernance financière publique »,* in Mélanges en l'honneur de Pierre BELTRAME, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2010.
BOUVIER (Michel), « *Nouvelle gouvernance financière publique durable et conduite de la réforme budgétaire dans les pays en développement »*, in RFFP, N°98 LGDJ, Juin 2007 pp. 160 et s.
BOUVIER (Michel)**, «** *Nouvelle gouvernance financière publique : grands enjeux de demain »*, RFFP, Spécial N°100, LGDJ, Novembre 2007.
BRAIBANT (Guy), « *Codifier : pourquoi ? Comment ?* », In Revue française d'administration publique, N°73, 1995, p.127.
BRAIBANT (Guy), « *La commission supérieure de codification »*, in *La codification*, Dalloz, 1996.
BRAIBANT (Guy), « *Le rôle du Conseil d'Etat dans l'élaboration du droit* » in Mélanges Réné CHAPUS, Droit administratif, Montchrestien, 1992, p.91.
BROU SAOURE (Gaston), « *Migrations des systèmes comptables existants vers l'OHADA*, in *sensibilisation au droit communautaire de la CEMAC »,* Actes du séminaire sous-régional, Douala-Cameroun, 16-20 décembre 2002, GIRAF, 2003, pp.81-86.
BULBUL (Erdogan) « *La responsabilité de l'Etat en tant que législateur »*, In Revue de droit public, N°4-2003, LGDJ, 2003, pp.1122 et s.
BURDEAU (Géneviève), « *Le principe de souveraineté permanente sur les ressources naturelles à l'épreuve de la mondialisation »*, in *L'Etat souverain dans le monde d'aujourd'hui*, Mélanges en l'honneur de J.P. PUISSOCHET, A.Pédone, 2008, pp.27-34.
CABRILLAC (Rémy), « *D'un code à l'autre, les difficultés d'une recodification* », in *De code en code*, Mélanges en l'honneur du doyen Georges WIEDERKEHR, Dalloz, 2009, pp. 53-63.
CAHUZAC (Jérôme), *« Mieux organiser le travail pour plus d'efficacité »,* in RFFP, LGDJ, N° 113, Février 2011, p.3.

CAMGUILHEM (Anne Marie), PEYLET (Roland), LALLET (Alexandre), LAMBOLEZ (Fabienne), « *La codification du droit des transports au regard de la hiérarchie des normes »*, AJDA, 25 avril 2001, Dalloz, 2011, pp.836-842.

CASTAGNEDE (Bernard), « *Le jeu des acteurs dans le processus de réforme* », in *Revue Française de Finances Publiques,* N° 60 Novembre 1997.

CHAUVIERE (Michel), « *Que reste-t-il de la ligne jaune entre l'usager et le client ?* » in Politique et management public, volume 24, Septembre 2006 n°3.

CHAVAGNEUX (Christian), TUBIANA (Laurence*), « Quel avenir pour les institutions de Bretton Woods ?, Les transformations de la conditionnalité »*, in Conseil d'Analyse économique, *Développement*, La documentation française, 2000, pp. 43-74.

CHEMILLIER-GENDREAU (Monique), « *Quel avenir pour la souveraineté ? Interrogations sur un concept en crise »,* Montchrestien, coll. Grands colloques, 2006, pp.127-137.

CHEVALIER (Jacques), « *La gouvernance et le droit »*, In Mélanges Paul AMSELEK, Bruxelles, Bruylant, 2005. pp.201-202.

CHEVAUCHEZ (Benoît), « *Quinze années de mutation »*, in Finances publiques, ROUX (André) Sous la direction, Coll. Les notices, la documentation française, 2011.

COTTIN (Jean Paul), « *La codification »*, BEIGNIER (Bernard), (Sous la dir.), Colloque organisé les 27 et 28 Octobre 1995, Toulouse. p. 4.

DAMON (Julien), « *La dictature du partenariat, vers de nouveaux modes de management publics »*, in Futuribles, analyse et prospective, N°273- Mars 2002, pp.27-40.

DARGENT (Claude), *« Qui décide de la politique économique ? »* In Cahiers français, *les politiques économiques,* la documentation française, n° 284, janvier-février 1998.

De LAURENT (Catherine), « *Les standards internationaux de la bonne gouvernance selon la Banque mondiale*, In *la bonne gouvernance des finances publiques dans le monde »*, Actes de la IV Universit2 de printemps de finances publiques, LGDJ, 2009,

DELON-DESMOULIN (Corinne), DESMOULIN (Gil), « *L'Union Européenne et les finances publiques nationales »*, in Finances publiques, coll. Les notices, la documentation française, 2011 p.360.

DRAGO (Guillaume) « *Le Conseil constitutionnel, la compétence du législateur et le désordre normatif* », In Revue du droit public, N°1-2006, pp. 45-64.

DREYFUS (Jean David), « *Actualités des contrats entre personnes publiques* », l'Actualité juridique, Droit administratif, N°7/8, 20 Juillet/20 Aout 2000, PP. 575 -579.

DUSSART (Vincent), *La participation à la fabrication et à l'interprétation des normes fiscales*, in *La nouvelle administration financière et fiscale*, Michel BOUVIER (S. la dir.), L.G.D.J., 2011, p.19.

ESCLASSAN (Marie Christine) : *« Le modèle français de finances publiques à l'épreuve de l'internationalisation du droit et de la politique »* in réformes des finances publiques, démocratie et bonne gouvernance. Actes de la Ière Université du printemps de finances publiques du Groupement Européen de Recherches en finances publiques (GERFIP), LGDJ.

GAUDEMET (Yves), « *La loi administrative »*, In Revue du droit public, LGDJ, N°1-2006, 2006, pp.66 et s.

GAUDEMET (Yves), « *La VIème République ? Quel Conseil d'Etat ? »,* Revue de droit public, N°1/2-2002, LGDJ, 2002. pp.376-382.

GEST (Guy), « *Considérations générales sur la notion de souveraineté fiscale »,* In Mélanges Paul AMSELEK, Bruylant , 2005, pp. 331-341.

GICQUEL (Jean), « *Transparence des budgets publics,* in *La transparence des finances publiques : vers un nouveau modèle »*, Actes du 6ème colloque international de Rabat, S. La Dir. Michel BOUVIER, L.G.D.J., 2013, pp.29-35.

GILBERT (Guy), « *Quelle légitimité économique et financière du choix de la ressource publique* »,, in Revue française de finances publiques, N°88, *La légitimité de la prise de décision financière*, LGDJ, Novembre 2004, pp.41-47.

GUTMANN (Daniel), « *L'objectif de simplification du langage législatif »*, in MOLFESSIS. Nicolas. (Sous la dir.) Les mots de la loi, Economica, Coll. Etudes juridiques, 1999, p. 76 et s.

HATOU (B), « *Améliorer la qualité des règles fiscales* », in *Revue de droit fiscal* n° 9. 2004

HOLO (Théodoro), « *Emergence de la justice constitutionnelle* **»,** in Pouvoirs N° 129, *la démocratie en Afrique*, Seuil, 2009

HUGON (Philippe), « *Après la crise, un nouveau paradigme du développement ? »,* Problèmes économiques, N°3 011, Janvier 2011, La documentation française, pp. 41-48.

HUGON (Philippe), « *L'intégration régionale dans les économies en développement au regard des nouvelles théories de la régionalisation* », in Revue africaine des sciences économiques et de gestion, Vol. IV, N°2, Juillet-Décembre 2002.

HUGON (Philippe), *« Les nouveaux acteurs de la coopération en Afrique »,* in Revue internationale de politique de développement, Dossier: *Afrique, cinquante ans d'indépendance*, pp.99-118, en ligne, 2010.

HUGON (Philippe), « *Rentabilité du secteur bancaire et défaillances du financement du développement : le cas de la CEMAC* », in Revue Tiers Monde, le financement du développement, N°192-octobre-décembre 2007 p.784.

JOUMARD (Isabelle), « *Les systèmes fiscaux des pays de l'Union européenne* », Revue économique de l'OCDE, N°34/2001/1.

KAMTO (Maurice), « *Pauvreté et souveraineté dans l'ordre international contemporain* » in Mélanges Paul ISOART, Pédone, 1998, pp. 284-305.

KOUBI (Géneviève), « *Distinguer « l'impératif » du « réglementaire » au sein des circulaires administratives* ». In Revue du droit public, N°2, LGDJ, 2004, pp.500-544.

KRUGER (H), « *Liberté de circulation des capitaux contre sous-capitalisation ... Et plus d'affinités ?* » in *Revue de droit fiscal*, n° 51, 2005, pp. 2002-2005.

LIBAULT (Dominique), « *Crise et sécurité sociale : problématique, enjeux et perspectives* », RFFP, N°115-Septembre 2011, pp.3-1.

LUCHAIRE (François), « *La sécurité juridique en droit constitutionnel français* », les cahiers du Conseil Constitutionnel, N°11, 2001, P.67.

LUCHAIRE (François), *Un concept inutile : « la souveraineté »,* in *Renouveau du droit constitutionnel*, Mélanges en l'honneur de Louis FAVOREU, Dalloz, 2007, pp.789-793.

MAGRO (Hervé) : « *Des indicateurs communs pour l'évaluation des finances publiques dans les pays en développement* » in Innovations, créations et transformations en finances publiques. Actes de la IIème Université du printemps de finances publiques du Groupement Européen de Recherches en finances publiques (GERFIP), LGDJ.

MALAURIE (Philippe), « *La codification* », Rapport de synthèse, actes du colloque organisé les 27 et 28 Octobre 1995 par l'ordre des avocats du barreau de Toulouse et l'institut d'études judiciaires de la faculté de droit de Toulouse, Dalloz, 1996.

MATHIEU (Bertrand), « *La qualité du travail parlementaire : une exigence constitutionnelle* », in *Constitutions et pouvoirs,* Mélanges en l'honneur de Jean GICQUEL, Montchrestien, 2008. pp. 356-374.

MAUGÜE (Christine), COURREGES (Anne), « *La méthode et le processus de recodification* », in AJDA, N°16/2008, 28 Avril 2008, Dalloz, pp. 842-850

MAURICE (M), « *Méthode comparative et analyse sociétale. Les implications théoriques et comparaisons internationales* », in, *sociologie du travail*, 2, 1989, pp. 175-191.

MAUS (Didier), « *Où en est le droit constitutionnel* ? » in *Mouvement du droit public*, Mélanges en l'honneur de Franck Moderne, Dalloz, 2004. p.698.

MILACIC (Slobodan), « *L'Etat de droit, pourquoi faire ? L'Etat de droit comme logistique d'une bonne gouvernance démocratique* », in *Constitutions et pouvoirs*, Mélanges en l'honneur de Jean GICQUEL, Montchrestien, 2008.pp.375-390.

MILANO (Laure), « *contrôle de constitutionnalité et qualité de la loi* », in Revue de droit public, N°3-2006, LGDJ, Paris 2006, pp.637-671.

MONTALIVET (Pierre de), *« La « juridicisation » de la légistique. A propos de l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi »,* in *La confection de la loi*, Rapport du groupe de travail de l'Académie des sciences morales et politiques, DRAGO (Roland) Sous la direction, PUF, pp. 99-136.

MONTEL-DUMONT (Olivia), « *La politique budgétaire »,* in *La politique économique et ses instruments,* la documentation française, coll. Les notices, 2010, p.95-105.

MULLER (Pierre), « *Le client-centrisme : une nouvelle forme de relation entre l'Etat et les citoyens»,* in Politique et management public, volume 24, Septembre 2006 n°3, p.1-4.

ORSONI (Gilbert), « *Les finances publiques sont-elles encore les finances de l'Etat ? »,* in Mélanges Paul AMSELEK, Bruylant, 2005, pp.631-650.

ORSONI (Gilbert), « *Le jeu des acteurs dans le processus de réforme* », in *Revue Française de Finances Publiques,* Budget et fiscalité : quelles réformes ?, N° 60 Novembre 1997.

PAMBOU TCHIVOUNDA (Guillaume), « *Le rôle de la société civile dans l'établissement de l'Etat de droit »,* Revue juridique et politique, N°2 2004, Ed. Juris africa, 2004, pp.142 et s.

PEYRICAL (Jean-Marc), « *Les contrats de prestations entre collectivités publiques, réflexions et interrogations »,* L'actualité juridique- Droit administratif, 20 Juillet/ 20 Août 2000, pp.581-591.

PIQUEMAL (Alain), *« La notion de conditionnalité et les organisations internationales économiques et financières »* in Mélanges Paul ISOART, Pédone, 1998, p.306.

PLANTEY Alain « *Le rôle du Conseil d'Etat dans la confection de la loi* », in *La confection de la loi*, Rapport du groupe de travail de l'Académie des sciences morales et politiques, DRAGO (Roland) Sous la direction, PUF, pp. 55-58.

ROUSSEAU (Charles), « *L'indépendance de l'Etat dans l'ordre international »,* R.C.A.D.I., 1948, pp.171-253

SAÏDJ (Luc), « *Enjeux autour d'un principe controversé* », in RFFP, N°111 Septembre 2010 pp.3-14.

SAPIN (Michel), « *Le vrai pouvoir de Bercy* », Pouvoirs, N°68, 1994, p.58.

SARTORI (G), « *Bien comparer, mal comparer* », *Revue internationale de politique comparée*, Vol. 1, n°1, pp. 19-36. 1994.

SEVERINO (Jean Michel), « *Refonder l'aide au développement au XXI ème siècle »*, Critique internationale, N°10, Presses de sciences Po., Janvier 2001, pp.76-99.

SEVERINO (Jean Michel), CHARNOZ (Olivier), « *Les mutations impromptues : états de lieux de l'aide publique au développement »,* In Afrique contemporaine, N°213 De Boeck & Larcier, Bruxelles, 2005 pp.13-119.

STERDYNAIK (Henri), « *La redistribution est-elle encore un objectif des politiques budgétaire et sociale »,* in Finances publiques et redistribution sociale, Economica, 2006.

STIRN (Bernard), « *Lois et règlements : le paradoxe du désordre »*, Revue du droit public, N°1-2006,., LGDJ, 2006, PP.130 et s.

STRASSEL (Christophe), « *Les politiques de l'emploi*, *in La politique économique et ses instruments »*, MONTEL-DUMONT d'Olivia (Sous la direction), La documentation française, les notices, 2010. p.126.

TOUBLANC (Alexia), « *La nécessité de simplifier le droit »*, in *la simplification du droit*, PONTIER Jean-Marie (Sous la dir.), PUAM, 2006, pp. 17-24.

TOUSCOZ (J), « *Les nouveaux contrats d'exploration, production pétrolière* », in, *journal de droit des affaires international*, n° 2. 1985.

WACHSMANN (Patrick), « *Sur la clarté de la loi »*, in Mélanges Paul AMSELEK, Bruylant, Bruxelles, 2005. pp. 809-830.

WILLAME (Jean-Claude*), « Les avatars d'un libéralisme planifié »*, Politique africaine, N°18, 1985.

ACTES DE COLLOQUES

Agence intergouvernementale de la francophonie, *Sensibilisation au droit communautaire de la CEMAC*, Actes du séminaire sous-régional Douala-Cameroun 16-20 décembre 2002, GIRAF, 2003.

Centre d'études en administration internationale, Ecole des hautes études commerciales, Institut de l'Energie des pays ayant en commun l'usage du français, Ecole supérieure des sciences économiques et commerciales, *Ajustements structurels et gestion du secteur énergétique en Afrique,* Actes du colloque tenu à Douala, Cameroun, les 14 et 15 mai 1992.

Faculté de droit et d'économie de Martinique, CRPLC et CERFF, *Fiscalité et développement, Régulation juridique internationale, systèmes fiscaux et développement dans l'espace caraïbe*, Actes du colloque international des 4 et 5 décembre 2003.

Institut d'études judiciaires de la Faculté de droit de Toulouse, l'Ordre des avocats du barreau de Toulouse*, La codification*, Actes du colloque organisé les 27 et 28 Octobre 1995.

Institut de droit comparé Edouard LAMBERT, Groupement de droit comparé, *La concurrence des systèmes juridiques*, Actes du colloque organisé le 20 octobre 2006.

Institut de la gestion publique et du développement économique du Ministère de l'Economie, des finances et de l'industrie*, Finances publiques : scénarios pour demain*, Spécial colloque des 29 et 30 Janvier 2004 sur les 20 ans de la RFFP.

Institut international des sciences fiscales, Centre d'études et de recherche administratives et politiques de Paris 13, Le Laboratoire d'études juridiques et politiques de l'Université de Cergy-Pontoise, *La fin des paradis fiscaux*, Actes du colloques organisé le 3 décembre 2010.

Laboratoire d'étude des réformes administratives et de la décentralisation *Performance et droit administratif*, Actes du colloque organisé les 29 et 30 Janvier 2009.

LexisNexis, *Droits et garanties du contribuable, Evolutions et perspectives 20 ans après le rapport Aicardi*, Colloque Septembre 2007.

Ministère de l'Economie et des finances du Maroc et FONDAFIP, Actes du colloque international des 18 et 19 Septembre Rabat, 2010, *La nouvelle gouvernance des finances publiques au Maroc et en France : quelles perspectives* ?

Ministère de l'Economie et des finances du Maroc et FONDAFIP, *La cohérence des finances publiques au Maroc et en France*, Actes du cinquième colloque international des finances publiques du 9 au10 Septembre Rabat, 2011.

Université Paris Descartes/Université Paris I-Panthéon-Sorbonne, *Actualité et enjeux de l'harmonisation fiscale en Europe*, Actes du Colloque du 11 Mai 2012.

MELANGES

Constitution et finances publiques, Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP, Economica, 2005.

Constitutions et pouvoirs, Mélanges en l'honneur de Jean GICQUEL, Montchrestien, 2008.

De code en code, Mélanges en l'honneur du doyen Georges WIEDERKEHR, Dalloz, 2009.

Droit administratif, Mélanges René CHAPUS, Montchrestien, 1992.

Droit et politique à la croisée des cultures, Mélanges Philippe ARDENT, LGDJ, 1999.

Dynamiques de développement, débats théoriques et enjeux politiques à l'aube du 21 ème siècle, Mélanges en l'honneur de Georges Walter NGANGO, Montchrestien, Coll. Grands colloques, 2003.

Fiscalité et entreprise: politiques et pratiques, Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre LE GALL, Dalloz, 2007.

Guy BRAIBANT, Juriste et citoyen, Hommage en l'honneur de Guy BRAIBANT, Dalloz, 2011 ;

La France, l'Europe et le Monde, Mélanges en l'honneur de Jean CHARPENTIER, Pédone, 2009.

Le droit administratif : permanences et convergences, Mélanges en l'honneur de Jean-François LACHAUME, Dalloz, 2007.

Les voyages du droit, Mélanges en l'honneur de Dominique BREILLAT, LGDJ.

Liber amicorum, Mélanges en l'honneur du Professeur Joël MOLINIER, LGDJ, 2012.

Mélanges François JULIEN-LAFERRIERE, Bruylant, Bruxelles, 2011

Mélanges Paul AMSELEK, Bruylant, Bruxelles, 2005.

Penser la science administrative dans la post-modernité, Mélanges en l'honneur du Professeur Jacques CHEVALIER, LGDJ, 2013.

Réformes des finances publiques et modernisation de l'Administration, Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG, Economica, 2011.

Renouveau du droit constitutionnel, Mélanges en l'honneur de Louis FAVOREU, Dalloz, 2007.

TEXTES

CEMAC/SECRETARIAT EXECUTIF, Projet de texte modifiant l'acte 3/72- UDEAC-153 portant harmonisation de l'impôt sur les sociétés.

Code des douanes communautaires, Bangui. (2009).

Code Général des Impôts institué par la loi N°2002-003 du 19 Avril 2002.

Constitution de la République du Cameroun.

Convention fiscale entre la Tunisie et le Cameroun, signée le 26 Mars 1999 et ratifiée par la Tunisie en 1999 et par le Cameroun en 2005.

Convention fiscale entre le Canada et le Cameroun, signée le 26 Mai 1982 et entrée en vigueur le 1er Janvier 1998.

Convention fiscale franco-camerounaise, signée le 21 Octobre 1976, entrée en vigueur le 19 Juillet 1978 et modifiée par les avenants du 3 Mars 1994 et du 28 Octobre 1999, entrée en vigueur le 1er Janvier 2003.

Convention fiscale UDEAC issue de l'acte N°5/66 UDEAC-49 du 13 Décembre 1996.

Convention régissant l'Union Economique de l'Afrique Centrale.

Décision N°05/98UDEAC-556-CD-61 du 21 Juillet 1998 relative à une étude de l'harmonisation de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) en UDEAC.

Directive N°01/04-UEAC-177 U-CM-12 du 30 Juillet 2004 portant révision de l'Acte N°3/77-UDEAC-177 instituant l'impôt unique sur le revenu des personnes physiques.

Directive N°02/01/UEAC-050-CM-06 du 03 Août 2001 portant révision de l'acte 3/72-153-UDEAC du 22 Décembre 1972 instituant l'impôt sur les sociétés.

Directive N°1/99/CEMAC-028-CM-03 du 19 Décembre 1999 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) et du Droit d'Accises.

Loi N°01 du 16 Avril 2001 portant Code Minier.

Loi N°2002-004 du 19 Avril 2002 modifiée par la loi N°2004-20 du 22 Juillet 2004 portant charte des investissements en République du Cameroun.

-Loi N°2007/006 du 26 Décembre 2007 portant régime financier de l'Etat.

Loi N°99-013 du 22 Décembre 1999 portant Code Pétrolier.

Règlement N°17/99/CEMAC-020-CM-03 du 17 Décembre 1999 relatif à la charte des investissements de la CEMAC.

Règlement N°17-99-CEMAC-20 –CM-03 du 17 Décembre 1999 portant Charte des investissements de la CEMAC.

Traité du 8 Décembre 1964 a établi l'Union douanière et économique de l'Afrique Centrale.

Traité instituant la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale du 13 Mars 1994 et son additif subséquent en date du 05 Juillet 1996.

SITES INTERNET

Assemblée Nationale : http://assemblee-nationale.fr

Conseil d'Etat:http://www.conseil-etat.fr

Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie : http://www.minefi.gouv.fr

OCDE : http://www.oecd.org

Sénat : http://www.senat.fr

Union Européenne: http://europa.eu.int

www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2008/01/weodata/index.aspx

www.impôt.gov.

beac@beac.int

http://www.oecd.org

http://europa.eu.int

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION 8

1. La politique fiscale : une composante de la politique budgétaire 11

2. La technique fiscale : un outil de mise en œuvre de la politique fiscale 13

3. La législation fiscale, support normatif de la politique fiscale 14

4. La gouvernance fiscale, conception à large spectre de la politique fiscale 15

II L'ETAT FISCAL AU CAMEROUN 20

III PROBLEMATIQUE DE L'ETUDE 26

IV APPROCHE METHODOLOGIQUE 28

1. Une démarche pluridisciplinaire 28

2. L'approche juridique par l'exégèse 29

3. L'apport de la sociologie 30

4. La méthode comparative 31

V ANNONCE ET JUSTIFICATION DU PLAN 33

PREMIERE PARTIE 37

LA POLITIQUE FISCALE AU CAMEROUN : EXPRESSION D'UNE DESAGREGATION DES SOURCES DES DECISIONS DE L'ETAT 37

TITRE I 39

LA POLITIQUE FISCALE DE L'ETAT, UNE TRADUCTION DE L'HETEROGENEITE INSTITUTIONNELLE ET NORMATIVE 39

CHAPITRE I 40

LES DISPOSITIFS FISCAUX DE DROIT NATIONAL, REFLET DES MALFORMATIONS DU SYSTEME POLITIQUE CAMEROUNAIS 40

Section I La distribution déséquilibrée du pouvoir constitutionnel: une constante favorable à la fragmentation de la décision fiscale 40

I. Le pouvoir fiscal formel, consécration constitutionnelle d'une attribution parlementaire de principe 41

A. Une fonction fiscale législative originellement altérée 41

1. La compétence fiscale du législateur : un principe constitutionnel 41

2. Le pouvoir fiscal parlementaire: une compétence atrophiée 43

B. Une exigence de modernité fiscale : le rééquilibrage des pouvoirs par la refondation du parlementarisme 45

1. Le nécessaire repositionnement du Parlement dans l'armature institutionnelle 45

2. La spécificité du travail législatif en matière fiscale 47

II. Le pouvoir fiscal effectif : la compétence de fait d'un exécutif prééminent 49

A. Un pouvoir exécutif, législateur fiscal 50

1. Le pouvoir réel d'impulsion de la politique fiscale : une prérogative du Président de la République 50

2. Une compétence fiscale d'accompagnement réservée au Gouvernement 53

B. La politique fiscale de l'Etat, une élaboration technocratisée 55

1. Un appareil technocratique de production de normes fiscales 55

2. Le recadrage de la technocratie camerounaise : un élément de stimulation de la politique fiscale 57

Section II L'apport des forces politiques au processus décisionnel : une intrusion à l'exercice de la compétence fiscale de l'Etat 60

I. La participation des partis politiques à l'élaboration de la politique fiscale 60

A. Un positionnement marginal de la fiscalité sur le marché politique 61

1. La relégation du débat fiscal en période de monolithisme 61

2. L'interminable attente d'un débat fiscal concomitant à l'essor du pluralisme politique 63

B. L'implication au débat fiscal des autres forces sociales diffuses 65

1. Les médias, contributeurs indirects au processus de décision fiscale..... 65

2. L'opinion publique, acteur passif de la construction des choix fiscaux 67

II. Une entrée en scène de nouvelles forces politiques en matière fiscale 70

A. La participation des acteurs situés hors du champ de la compétition politique..... 70

1. La participation déterminante des groupes institutionnels publics : les relais gouvernementaux d'élaboration de la politique fiscale 71

2. L'apport décisif des groupements associatifs au processus décisionnel fiscal : un nouveau contrepoids à l'omnipotence de l'Etat 74

B. Le système politique camerounais à la recherche d'une gouvernance fiscale cohérente 76

1. La socialisation fiscale, pilier de la performance institutionnelle 77

2. L'Etat de droit, pierre angulaire d'une nouvelle gouvernance fiscale 79

CHAPITRE II LE SYSTEME NORMATIF CAMEROUNAIS, PANACHAGE D'INSTRUMENTS JURIDIQUES PROPICES AU MORCELLEMENT DE LA DECISION FISCALE 84

Section I Le besoin de cohérence juridique des mesures de politique fiscale : une codification lacunaire 85

I. Un code fiscal à prédominance législative : le rassemblement des lignes directrices du système fiscal dans la loi 85

A. La stabilisation par voie législative des grandes orientations de politique fiscale 86

1. L'édiction de mesures de politique fiscale fondamentales par des outils législatifs 86

2. L'édiction de mesures de politique fiscale par voie d'ordonnances : une incertitude sur l'autorité détentrice de la véritable compétence fiscale..... 89

B. D'une codification lacunaire à une recodification: la réforme primordiale 92
1. Les malformations du code fiscal camerounais 92
2. Une recodification fiscale rénovée : condition nécessaire à la présentation cohérente des mesures de politique fiscale 95
II. L'intelligibilité relative du droit fiscal : un frein au bon exercice de la compétence fiscale de l'Etat 97
A. La lisibilité relative des mesures de politique fiscale 98
1. Des mesures de politique fiscale en proie à l'instabilité 98
2. L'absence de clarté de certaines dispositions fiscales : un motif d'exposition aux remontrances du secteur privé 100
B. Le contrôle de qualité des textes fiscaux : un élément de renforcement de l'Etat dans l'exercice de sa compétence fiscale 103
1. Une absence de contrôle de qualité des textes fiscaux 103
2. L'accompagnement qualitatif des textes fiscaux 105
Section II Un champ normatif fiscal non codifié : une carence propice à l'atomisation juridique de la politique fiscale 108
I. Les normes fiscales de valeur législative non codifiées 108
A. Des poches de législation à contenu fiscal autonome, expression de l'éclatement de processus décisionnel 109
1. La législation fiscale issue des Conventions d'Etablissement 109
2. Des lois ordinaires aux dispositions fiscales isolées 111
B. Des dérives normatives issues du pragmatisme fiscal 112
1. Des poches de législation ad hoc : la création de normes fiscales sur mesure 113
2. Du détournement d'objet des lois de finances 114
II. Les règles fiscales infra législatives non codifiées 117
A. Des normes fiscales issues des mesures administratives d'ordre intérieur 117
1. Un champ normatif fertile: la prolifération des instructions et circulaires fiscales 117
2. Des mesures sui generis à charge normative 119
B. L'approche contractuelle d'élaboration des dispositions fiscales : la reconnaissance par l'Etat du polycentrisme décisionnel 120
1. La montée en force d'une politique juridique de contractualisation au plan fiscal 121
2. La contractualisation fiscale : une démarche à canaliser 122
TITRE II LES DECISIONS DE POLITIQUE FISCALE, PRODUIT D'UNE STRATEGIE NATIONALE DE REPONSE A LA CRISE 127

CHAPITRE I UNE POLITIQUE FISCALE DE SORTIE DE CRISE : LA PRIORITE DE L'ETAT POUR LA VOCATION BUDGETAIRE DE L'IMPOT 128

Section I La crise économique : un catalyseur du réveil d'un Etat fiscal en quête de rendement budgétaire 129

I. Les déterminants économiques d'une politique fiscale : la priorité à la vocation budgétaire de l'impôt 129

A. Une faible mobilisation des ressources budgétaires non pétrolières : les prémisses d'une politique fiscale expansive 130

1. Une pression fiscale faible par rapport à la richesse nationale 130

2. Un apport toujours significatif des droits de porte au budget de l'Etat 132

B. Une économie extravertie, peu favorable à la densification du prélèvement fiscal interne 135

1. Le poids des recettes d'exportation : un facteur limitant du financement budgétaire par l'impôt 136

2. Un service de la dette reléguant le prélèvement fiscal à la marginalité 138

II. Les désastres sociaux de la crise : des déterminants pour les nouveaux choix fiscaux 139

A. Le besoin de financement des risques sociaux aux sources du basculement des orientations de politique fiscale 140

1. Une forte demande en financements des services publics sociaux 140

2. L'introduction de prélèvements spécifiques destinés à la solution de problèmes sociaux 143

B. L'insertion de dispositifs de correction des inégalités sociales par l'impôt 145

1. L'utilisation du levier fiscal pour la correction des inégalités sociales 145

2. La carence des dispositifs fiscaux de rééquilibrage social 146

Section II Une politique fiscale prioritairement orientée vers la régulation de la crise 148

I. L'augmentation de la pression fiscale par l'élargissement de l'assiette, fondement d'une politique fiscale à vocation budgétaire 149

A. La politique fiscale de réduction du champ des exonérations: un retour à la pleine de la compétence de l'Etat 149

1. Les exonérations fiscales : des mesures à l'efficacité relative 149

2. La timidité de la politique fiscale de limitation du champ des exonérations 151

B. L'élargissement de l'assiette dans un contexte de pause fiscale 153

1. La fiscalisation du secteur informel, une stratégie de lutte contre l'évitement de l'impôt 153

2. La refonte de la structure fiscale dans un contexte de sécurisation des recettes ... 156

II. Une politique fiscale de consolidation du consentement à l'impôt : la compétence de l'Etat à la recherche de l'adhésion citoyenne 158

A. L'optimisation des coûts de la discipline fiscale 159

1. Un positionnement timide du contribuable au cœur des missions fiscales..... 159

2. Des services encore très peu portés sur la recherche de la productivité fiscale.... 161

B. La démarche de modernisation : la productivité des services fiscaux au cœur des préoccupations de politique fiscale..... 163

1. Un nouvel agencement des services destiné à l'objectif de rentabilité fiscale 163

2. La compétence fiscale de l'Etat dans un cadre rénové de relations fiscales apaisées 167

CHAPITRE II LA POLITIQUE FISCALE D'APRES-CRISE : POUR UNE REAFFIRMATION DE LA COMPETENCE FISCALE DE L'ETAT PAR UNE RUPTURE DE PARADIGME..... 171

Section I Un changement impérieux d'orientation par adoption d'une politique fiscale de stimulation du potentiel productif 172

I. Le choix d'une réaffirmation des leviers fiscaux pour la croissance..... 172

A. L'accompagnement fiscal de la création de la richesse : un Etat fiscal aux côtés des opérateurs économiques 173

1. Une fiscalité en amont pour la création et le financement de l'entreprise..... 173

2. Une fiscalité en aval pour le développement de l'entreprise 176

B. Une priorité de la politique fiscale : la prise en compte des aspects sociaux de la croissance économique..... 177

1. Une fiscalité sans promotion suffisante de l'emploi : la recherche d'un antidote fiscal contre le chômage 178

2. Un dispositif de lutte contre la pauvreté : relever le défi social par le levier fiscal 180

II. La construction méthodique d'un nouvel interventionnisme fiscal conciliant incitation et ponction..... 182

A. Le renouveau d'une politique fiscale d'incitation à l'investissement..... 182

1. Des dispositifs d'incitation mieux ciblés..... 183

2. L'option pour la sectorisation des dispositifs d'incitation fiscale 184

B. Une réappropriation de la compétence fiscale de l'Etat par un retour à la rationalisation des mesures de faveur..... 185

1. La recherche d'une meilleure lisibilité des mesures fiscales de faveur..... 185

2. La politique de rationalisation des mesures fiscales de faveur : la reprise en main par l'Etat de son pouvoir fiscal..... 187

Section II L'interminable recherche d'une politique fiscale pour le développement..... 189

I. Un dilemme fiscal permanent entre régulation conjoncturelle et politique structurelle190

A. Des choix sporadiques de régulation conjoncturelle par l'impôt : une politique fiscale de court terme..... 190

1. L'utilisation conjoncturelle de l'impôt : une arme à utilisation mesurée 191

2. La précarité des solutions fiscales conjoncturelles..... 192

B. Les tâtonnements de la politique fiscale structurelle : rechercher par la voie fiscale des solutions aux problèmes économiques de fond 194

1. Des mesures structurelles embryonnaires 194

2. La nécessaire exploration des axes fertiles de politique fiscale structurelle 195

II. La renonciation post-crise à une politique fiscale d'exception : poser les jalons d'un prélèvement fiscal orienté vers le développement 197

A. La fin du rendement fiscal immédiat sans perspectives économiques de long terme 198

1. Une stratégie économique de long terme sans articulation avec la politique fiscale 199

2. La budgétisation annualisée sans perspectives fiscales de long terme 201

B. L'avènement d'une politique fiscale de développement : une prospection sans fin 202

1. Des facteurs socioéconomiques propices à une fiscalité de développement 203

2. La mise en perspective d'une fiscalité pour le développement : une vision plus large de la compétence fiscale de l'Etat 207

DEUXIEME PARTIE 213

LA POLITIQUE FISCALE AU CAMEROUN : LA TRADUCTION INTERNE D'UNE IMPULSION DECISIONNELLE D'ORIGINE INTERNATIONALE 213

TITRE I 216

LA POLITIQUE FISCALE NATIONALE, UN PROCESSUS DECISIONNEL DOMINE PAR L'ORDRE JURIDIQUE INTERNATIONAL 216

CHAPITRE I 217

LA CONTRIBUTION DU DROIT SUPRANATIONAL A LA CONSTRUCTION DE LA POLITIQUE FISCALE DE L'ETAT 217

Section I La politique fiscale d'inspiration communautaire en CEMAC : un transfert formel de la compétence fiscale de l'Etat 218

I. La politique communautaire de la fiscalité indirecte 218

A. Une fiscalité de porte à la recherche de sa convergence 218

1. L'harmonisation du prélèvement au cordon douanier : une renonciation formelle à l'exercice d'une compétence régalienne 219

2. Des dissonances douanières : un frein à la logique d'harmonisation 221

B. Des prélèvements internes indirects aux sources communautaires 222

1. La construction progressive et concertée de l'imposition sur le chiffre d'affaires 222

2. La convergence des dispositions essentielles en matière de droits d'enregistrement. 224

II. La politique communautaire de la fiscalité directe : une évolution plutôt timide 225

A. La fiscalité directe à l'épreuve de la convergence : l'attachement des Etats au plein exercice de leur compétence fiscale 225

1. L'impôt sur les sociétés d'inspiration communautaire 225

2. Une fiscalité des ménages aux dispositions communes 226
B. La mutualisation des dispositifs complémentaires à la fiscalité directe 227
1. Des mécanismes fiscaux d'origine communautaire pour la promotion de l'investissement 227
2. La coopération fiscale communautaire : une autre rupture entre les textes et la pratique 229
Section II L'insuffisante internalisation des déterminants supranationaux de politique fiscale 230
I. Un frein au transfert effectif de compétence fiscale : la juxtaposition institutionnelle communautaire 230
A. Un système institutionnel en quête de construction d'une politique fiscale résolue 231
1. La réception laborieuse des orientations fiscales communautaires 231
2. L'inadéquation des structures communautaires de diffusion des choix fiscaux au sein de l'ordre juridique interne. 232
B. Un système juridique complexe : la difficile appropriation par l'Etat de la politique fiscale commune 234
1. Les complexités du droit supranational communautaire CEMAC 234
2. Les interférences des autres systèmes droits supranationaux 237
II. Des obstacles socioéconomiques à la cohésion de la politique fiscale 240
A. Des pesanteurs socio-économiques à la réalisation d'une politique fiscale commune 240
1. L'effet néfaste des pesanteurs d'ordre économique 240
2. Les pesanteurs d'ordre sociologique de la politique d'harmonisation fiscale 242
B. La conduite de la politique fiscale commune : l'urgence d'une réorientation 244
1. Un nouveau bornage du projet communautaire en amont 244
2. L'indispensable activation de la fonction de contrôle en aval, gage de cohérence entre les ordres juridiques 245
CHAPITRE II 249
DES NORMES NATIONALES DE POLITIQUE FISCALE INSPIREES DES STANDARDS INTERNATIONAUX DE GOUVERNANCE 249
Section I Le droit conventionnel international : une source d'orientation du pouvoir fiscal de l'Etat 249
A. Une pratique ancienne d'élaboration de choix fiscaux par la voie conventionnelle 250
1. L'amorce d'une politique conventionnelle du Cameroun en matière fiscale 251
2. La faiblesse des axes de politique fiscale issus des conventions internationales . 252
B. La réingénierie de la politique fiscale élaborée par la voie conventionnelle 253
1. Un impératif : la densification par le Cameroun de son réseau conventionnel 254

2. Un besoin urgent d'ancrage du Cameroun à la mondialisation par la voie conventionnelle 255

II. L'accès aux instruments internationaux de portée fiscale marginale 257

A. La construction d'une politique fiscale au service de la stratégie diplomatique 257

1. Un régime fiscal de faveur très éclaté au profit des acteurs diplomatique 257

2. Des accords à contenu fiscal marginal sur l'investissement 259

B. Un devoir pressant de recadrage stratégique : la politique conventionnelle orientée vers l'investissement 260

1. L'encadrement du contenu fiscal des accords 260

2. Le nettoyage des dispositions fiscales contenues dans certains accords internationaux 261

Section II Les standards internationaux de gouvernance : une source d'orientation de la politique fiscale de l'Etat 262

A. L'appui institutionnel international aux grandes orientations fiscales : le cas du FMI 263

1. L'adoption de principes utiles à l'élaboration de la politique fiscale 264

2. La politique fiscale à l'épreuve des méthodes du FMI 265

B. L'action secondaire, mais déterminante de la Banque mondiale au plan fiscal 267

1. Du renforcement des capacités pour la promotion de la bonne gouvernance 268

2. L'influence de la stratégie fiscale nationale par le Banque mondiale 268

II. La capitalisation fiscale des appuis institutionnels internationaux : une priorité pour l'Etat 270

A. Une appropriation insuffisante des appuis émanant des organisations sans vocation universelle 270

1. L'internalisation mesurée des principes prônés par l'OCDE en matière fiscale . 270

2. Une politique sélective d'appui de l'Union européenne en matière fiscale 271

B. La coordination par l'Etat des appuis internationaux pour la cohérence de sa politique fiscale 272

1. La dynamisation de la coopération bilatérale hors conventions fiscales 273

2. L'insertion harmonieuse dans le jeu du multilatéralisme économique et fiscale . 274

TITRE II 277

LA POLITIQUE FISCALE DU CAMEROUN DANS L'ECONOMIE MONDIALISEE : UN QUESTIONNEMENT FECOND SUR LE NOUVEAU ROLE DE L'ETAT 277

CHAPITRE I 278

LA COMPETENCE FISCALE DE L'ETAT A L'EPREUVE DE LA MONDIALISATION : LE REPLI PAR UNE POLITIQUE FISCALE DEFENSIVE 278

Section I Une politique fiscale nationale soumise aux rigueurs de la concurrence internationale 279

1. Un retard sur les critères non fiscaux de facilitation de l'investissement 280
2. Des insuffisances au plan des critères d'administration fiscale 281
B Des réformes fiscales inachevées et de faible portée 282
1. Les réformes de première génération : un impact mineur pour la concurrence fiscale 283
2. Les réformes de seconde génération : facteurs de concurrence fiscale 284
II. La politique volontariste de capitalisation des atouts endogènes face à la concurrence fiscale 285
A. Des mesures fiscales aux acquis à consolider 286
1. La pérennisation des acquis en matière de réformes fiscales internes 286
2. La consolidation des facteurs de convergence fiscale internationale 287
B. La conquête de nouvelles marges de séduction fiscale internationale 288
1. La révision réaliste des taux d'imposition 288
2. L'instauration d'un dispositif de veille sur l'amélioration du climat des affaires 293
Section II Une politique fiscale altérée par les risques de la vulnérabilité internationale 294
A. L'activité économique internationale, un espace d'évaporation fiscale 295
1. Une industrie de la fraude internationale animée au sein des activités du secteur informel 295
2. Une volatilité fiscale issue des sophistications économiques 296
B. Un écueil pour la politique fiscale : la mesure des comportements d'évitement fiscal international 298
1. La difficile évaluation des techniques d'évitement de l'impôt 298
2. Les conséquences d'une absence d'évaluation des techniques d'évitement de l'impôt 302
II. Les réponses publiques aux altérations internationales du système fiscal 303
A. Les vicissitudes de la législation camerounaise antifraude internationale 303
1. De la prise de conscience aux tâtonnements normatifs des années 2006/2007 304
2. Le renforcement de la législation fiscale sur les prix des transferts de 2011 à 2012 306
B. La lutte camerounaise anti-abus à l'échelle internationale : un devoir de mise à jour permanente 307
1. Des insuffisances de la législation fiscale sur les prix de transferts 308
2. Une législation antifraude à parfaire 309
CHAPITRE II 313
LA MONDIALISATION AU SERVICE DE LA COMPETENCE FISCALE DE L'ETAT : L'OPTION POUR UNE POLITIQUE FISCALE OFFENSIVE 313
Section I Une politique fiscale l'attractivité du territoire camerounais 313
A. L'incitation par les conventions internationales 314

1. L'incitation par les conventions bilatérales 314
2. L'incitation par les conventions multilatérales 316
B. Une fiscalité internationale de dérogations 317
1. La dérogation par les taux 317
2. La dérogation par exonération 318
II. La reconsidération des dispositifs fiscaux d'attractivité internationale 319
A. Un impact mitigé des mesures fiscales d'attractivité internationale 319
1. Un effet d'attraction effectif 319
2. Un effet d'attraction relatif 320
B. La démarche de reconstruction des dispositifs internationaux d'incitation 322
1. La politique fiscale de rationalisation des incitations 322
2. Un meilleur accompagnement international de la politique fiscale d'incitation .. 323
Section II La construction d'un Etat fiscal adapté à la dynamique de démultiplication des pôles décisionnels 325
A. L'insuffisante présence au sein des instances internationales 325
1. Une tradition heureuse d'adhésion aux instances de fiscalité internationale 326
2. L'absence de contribution significative aux instances de fiscalité internationale 326
B. Une implication timorée à l'élaboration des instruments de fiscalité internationale 327
1. La participation timide à l'élaboration des normes internationales d'application interne 328
2. L'application indécise des normes d'inspiration internationale par les autorités nationales 329
II. Vers un management de la politique fiscale de l'Etat par l'approche polycentrique ... 330
A. La construction d'une politique fiscale sans frontières 330
1. La politique fiscale déterritorialisée 330
2. La politique fiscale sans limites matérielles 332
B. Une approche rénovée de présence diplomatique en matière fiscale 332
1. L'option pour une présence utile sur le champ diplomatique des choix fiscaux .. 332
2. La dotation en ressources nécessaires pour le rayonnement international en matière fiscale 333
CONCLUSION DEUXIEME PARTIE 336
CONCLUSION GENERALE 337
I Un nouveau rôle de l'Etat : la recherche d'une unité conceptuelle de la politique fiscale 338
A La cohésion du processus décisionnel fiscal, prologue à l'efficacité de l'action publique 339
B La nouvelle gouvernance fiscale de l'Etat à l'ère post-moderne 340
II Les transformations du libre exercice de la compétence fiscale 341
A Perspectives de la souveraineté fiscale 341

B L’exercice de la compétence fiscale en démocratie 342