



# **LE CIVISME FISCAL : ESSAI SUR UNE APPRÉHENSION JURIDIQUE DU PHÉNOMÈNE EN AFRIQUE CENTRALE**

Par

**AMBASSA MINLO Pierre Sylvin**

*Docteur/Ph.D en Droit Public, Assistant au Département de Droit public,  
Chercheur à l'Unité de Recherche en Droits de l'Homme, Droit International Humanitaire et  
Libertés Publiques, Faculté des Sciences Juridiques et Politiques,  
Université de Dschang (Cameroun)*



## Résumé :

À l'image des ménages, les États misent sur plusieurs ressources financières notamment fiscales pour satisfaire, plus ou moins, les différentes charges publiques. Pour la plupart des pays, le civisme fiscal reste l'un des objectifs, sinon le principal, pour un meilleur recouvrement des recettes fiscales. Les États de l'Afrique Centrale l'ont bien compris en mettant un accent particulier sur les mécanismes de promotion du civisme fiscal : d'abord, comme une obligation fiscale dont toute ignorance est passible d'être sanctionnée ensuite, via l'amélioration des relations d'avec les contribuables afin de booster leur prise de conscience effective pour enfin atteindre l'objectif du civisme fiscal inclusif gage d'augmentation des recettes fiscales. Seulement, la pratique en matière fiscale laisse constater une édulcoration grandissante du civisme fiscal du fait, soit des pratiques déviantes au sein des administrations publiques fiscales, soit alors suite à la perversion de l'éthique des contribuables ; faisant que le civisme fiscal demeure une quête permanente des gouvernants malgré l'évolution des recettes fiscales dans les différents États de l'Afrique Centrale.

**Mots clés :** Civisme fiscal, recettes fiscales, recouvrement, pratiques déroutantes, éthique des contribuables.

## Abstract:

Like families the States count many financial resources notably fiscal to satisfy, more or less, the different public charges. For most of countries, fiscal public-spiritedness remains one of objectives, otherwise the main, for a better mobilization of fiscal takings. The Central African states have got it well by putting a particular emphasis on the mechanisms of the promotion of fiscal public-spiritedness: first like an invitation to more conscience related to tax-payers, thus like an obligation in order to punish every ignorance of fiscal public-spiritedness. But the practice as far as tax regime is concerned allows to remark a violation of the fiscal public-spiritedness due to either misconducting practices within fiscal public administration or because of ethics perversion of tax-payers; allowing that fiscal public-spiritedness remains a permanent conquest of governmental leaders.

**Keywords:** Fiscal public-spiritedness, fiscal takings, recovery, misconducting practices, ethics of tax-payers.



## Introduction

Voulu ou pas, l'impôt doit être payé ! En effet, depuis l'avènement de la démocratie<sup>1</sup>, la participation citoyenne<sup>2</sup> aux charges publiques devient avec acuité décisive pour le développement des États. Avant d'être considéré comme une véritable obligation<sup>3</sup>, le civisme fiscal aurait jadis été considéré non pas comme un objet juridique juridicisé<sup>4</sup> mais comme un élément, une donnée de la conscience<sup>5</sup> des citoyens. Historiquement en Occident mais en France singulièrement, le civisme fiscal apparaît comme une obligation morale<sup>6</sup>. En ce sens, c'est en toute conscience<sup>7</sup> que le citoyen souscrita spontanément à reverser une partie de ses revenus dans les caisses de l'État dont la mission première est la satisfaction des charges publiques. L'hypothèse qui prévalait à cette période était celle de la participation patriotique aux besoins d'intérêt général<sup>8</sup>. Mais s'en tenir à cette dimension historique du civisme fiscal risque de faire oublier le caractère dynamique du droit ; son caractère transposable ou non à d'autres systèmes juridiques, son adaptabilité d'une époque à une autre ou d'un milieu à un autre. Ainsi, ce qui se passe ou s'est produit en France n'est pas forcément et ne sera quasiment pas ce qui s'est produit, se produit ou se produira en Afrique en général et Centrale spécifiquement, à un moment donné<sup>9</sup>. Encore qu'en France, cette dimension historique non sans l'avoir entièrement abandonnée ; semble ne plus entraîner adhésion pour la simple raison que

---

<sup>1</sup> Mais surtout à partir de l'adoption de la Déclaration française des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789. Ceci ne devra pas être analysé comme excluant l'acquiescement de l'impôt avant cette période. Au contraire, il n'est pas rare de lire, parlant de l'impôt, que « *tout ce que produit l'esclave est censé appartenir à son maître ; de même que tout ce que produit la race vaincue, hilotes, serfs, colons du fisc, etc..., est censé appartenir à l'État* » : P.J. PROUDHON, *Théorie de l'impôt*, éd. Lacroix, verboeckeroven et cie, 1868, p.12.

<sup>2</sup> A. LAQUIEZE, « La confiance, comment la penser en droit constitutionnel ? », in A. DESRAMEAUX et C. GESLOT (dir), *La confiance publique. Notion cardinale du droit et de l'État ?* IFJD, 2024, p. 22. Lire aussi, V.D. EASTON, *Analyse du système politique*, Paris, Librairie Armand Colin, 1<sup>re</sup> éd., 1974, p. 25.

<sup>3</sup> G.M. PEKASSA NDAM, « L'obligation déclarative en droit fiscal camerounais », in F. ANOUKAHA, A.D. OLINGA (dir), *L'obligation*, Études offertes en l'honneur du Professeur Paul-Gérard POUGOUE, Cameroun, l'Harmattan, 2015, pp. 793-807.

<sup>4</sup> V. DONIER, « Les lois du service public : entre tradition et modernité », in *RFDA*, 2006, p.1225.

<sup>5</sup> Lire, C. LOSISI, *Introduction historique au droit*, Paris, Dalloz, 5<sup>e</sup> éd., 2016, p. 12. D'aucuns invoquent ici la psychologie du contribuable dans l'acquiescement efficace de sa dette fiscale. Lire sagement, S.T. BILOUNGA, « Les droits du contribuable au Cameroun », in *Gestion et finances publiques*, 2018/1, n°1, p.109 ; d'autres ont développé la théorie psychosociologique de l'impôt. En ce sens, R. BALAHOUAOUI et EL.H. ATAK, « Essai d'analyse de la relation entre la pression fiscale et la conformité des contribuables : Revue de littérature », in *IJAFAME*, mars 2022, pp. 174.

<sup>6</sup> Il faut en effet soutenir le Monarque dont la défaillance à couvrir en même temps les charges publiques liées au maintien de la paix tout en garantissant la sécurité des citoyens commence à se faire ressentir. La doctrine française rapporte que c'est sans doute fort de cette défaillance que le Monarque n'hésitera pas à recourir au dialogue pour défendre devant les représentants du peuple, la nécessité du soutien populaire aux charges publiques sans cesse croissantes. Lire utilement, N. DELALANDE, « Le consentement à l'impôt en France : les contribuables, l'administration et le problème de la confiance. Une étude de cas en Seine-et-Oise (années 1860-années 1930) », in *RHMC*, 2009/2 N°56-2, p.135.

<sup>7</sup> Une conscience motivée par la nécessité que revêt l'impôt pour les États et partant, pour la couverture des charges publiques.

<sup>8</sup> N. DELALANDE, « Le consentement à l'impôt en France... », *op.cit.*, p.136.

<sup>9</sup> À propos, un juriste africain reconnaissait qu'il y a « en toile de fond, la question de l'autonomie ou non de ces droits par rapport au droit français » ; M. ONDOA, *Introduction historique au droit camerounais : la formation initiale. Éléments pour une théorie de l'autonomie des droits africains*, Yaoundé, les Éditions le KILIMANDJARO, coll. « Doctrine juridique africaine et malgache », 2013, préface de Paul-Gérard POUGOUE, p. 296.



les relations entre le fisc et les usagers-contribuables sont de plus en plus tournées vers les relations de clients<sup>10</sup>.

Si la doctrine française intègre aisément le civisme fiscal dans la catégorie des objets juridiques suffisamment étudiés en revanche ; l'objet semble encore donner matière à réflexion en Afrique Centrale au regard de la nécessité et des enjeux qu'il représente tant pour le fisc que pour les contribuables<sup>11</sup>. Pour s'en convaincre, très récemment, le Ministre camerounais des finances portait encore «... à la connaissance des contribuables personnes physiques qui bénéficient des revenus de traitements, salaires, pensions, rentes viagères et/ou des revenus des placements financiers et des revenus fonciers, et d'une manière générale, des rémunérations de toute nature, qu'en application des dispositions de l'article 74 bis du Code Général des Impôts, ils sont dorénavant tenus de souscrire une déclaration annuelle récapitulative de leurs revenus au plus tard le 30 juin de chaque année »<sup>12</sup>. Plus encore, le même communiqué « rappelle aux personnes physiques concernées que leurs déclarations de l'impôt sur les revenus des personnes physiques (IRPP) au titre de l'exercice 2023 sont attendues au plus tard le 30 juin 2024 »<sup>13</sup>. Par cet acte, le Ministre des finances réitère la place primordiale que représentent l'impôt<sup>14</sup> et les autres taxes pour la mobilisation des recettes publiques certes, mais fait davantage appel au civisme fiscal des contribuables<sup>15</sup>. C'est fort d'un style autoritaire que l'autorité, en charge du recouvrement<sup>16</sup> des recettes de l'État, interpelle implicitement le civisme des citoyens assujettis à l'impôt. Cette interpellation est également perceptible dans un autre communiqué radio-presse du même Ministre dans lequel il est, cette fois-là, expressément écrit, « le Ministre des Finances compte sur le civisme habituel et la collaboration de tous »<sup>17</sup>. Ce second communiqué, toujours du Ministre des finances camerounais, est plus précis sur le civisme fiscal attendu des contribuables afin d'optimiser les recettes publiques. Pour

---

<sup>10</sup> M. BOUVIER, « Le consentement à l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable », consulté sur <https://www.vie-publique.fr> in *Cahiers français*, n°405, juillet-août 2018, en date du 04 août 2024 à 08h26 minutes.

<sup>11</sup> À propos du civisme fiscal, l'OCDE attirait justement l'attention sur le fait que : « Si ces travaux constituent un bon point de départ de discussion du civisme fiscal et de sa prise en considération, d'autres recherches approfondies au niveau des pays seront nécessaires pour déceler en pratique la meilleure manière d'intégrer les considérations de civisme fiscal au sein d'une stratégie fiscale plus large des pouvoirs publics dans les pays ». V. OCDE (2023), *Civisme fiscal : Qu'est-ce qui motive les particuliers et les entreprises à payer des impôts ?*, Éditions OCDE, Paris, <https://doi.org/10.1787/4ce7612d-fr>, consulté le 22 mars 2024.

<sup>12</sup> Communiqué radio-presse n°0000278/MINFI/DGI/LRI/L du 07 mars 2024.

<sup>13</sup> *Idem*.

<sup>14</sup> L'impôt étant considéré par certains comme « la contribution des individus aux dépenses nécessitées par les services d'État, les services d'État étant ceux qui intéressent également tous les individus ». Lire, L. WALAS, *Théorie critique de l'impôt : précédée de souvenirs du Congrès de Lausanne*, Éditions Librairie de Guillaumin et Cie, 1861, p.16, consulté sur <https://books.google.cm>, le 22 mars 2024 à 10h.

<sup>15</sup> Souvent appelé assujetti, redevable, le contribuable est la personne qui supporte l'impôt. Le contribuable peut être une personne physique ou morale publique ou privée. V. G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, PUF, 10<sup>e</sup> éd., 2014, p. 265.

<sup>16</sup> Il nous a toujours été enseigné que le recouvrement de l'impôt peut se définir comme l'ensemble des procédures et opérations assurant concrètement le paiement de l'impôt. Ainsi, recouvrer l'impôt demande que soient précisés, celui qui paye l'impôt ici le contribuable qui n'est autre la personne qui supporte la charge juridique de l'impôt souvent appelé assujetti ; préciser comment s'acquitte l'impôt mais surtout, les délais de paiement et de recouvrement proprement dit. Dans cette étude, le recouvrement tiendra compte du délai exigible pour le paiement de l'impôt et celui du recouvrement proprement dit notamment la collecte qui suit le contentieux ou l'application des amendes et autres pénalités.

<sup>17</sup> Communiqué radio-presse n°0000258/MINFI/DGI/DEPRI du 01 mars 2024.



promouvoir la mise en conformité fiscale des contribuables, le Cameroun avait mis sur pied le programme de régularisation volontaire<sup>18</sup>. Comme on peut le constater, ce programme incite les contribuables à plus de civisme fiscal dans leurs activités.

La problématique du civisme fiscal est transnationale. À titre illustratif, en France, le groupe d'action sur la fiscalité et le développement avait, le 25 janvier 2019, organisé une conférence autour du thème « *le rôle du civisme fiscale en matière de développement* »<sup>19</sup>. Cette conférence qui avait réuni les universitaires, les représentants du gouvernement, les organisations fiscales régionales, les entreprises et les représentants de la société civile, avait abordé les questions liées au degré de compréhension du civisme fiscal ; les leçons tirées des tentatives de renforcement du civisme fiscal ; les nouvelles technologies en matière de civisme fiscal ; l'élément moteur du civisme fiscal dans les entreprises ainsi que le rôle de la société civile en termes de renforcement du civisme fiscal.

De par sa nature, le civisme fiscal est une fin poursuivie par l'ensemble des pouvoirs publics. En ce sens, il doit être compris comme la motivation intrinsèque à payer l'impôt<sup>20</sup>. Pour les Nations Unies, le civisme fiscal est un ensemble de perceptions et attitudes des contribuables qui se traduisent par le consentement à l'impôt<sup>21</sup> ou par des pratiques de fraude<sup>22</sup>. Il faudra relever que le civisme fiscal fait partie intégrante du civisme financier plus globalisant et qui requiert d'autres exigences telles la transparence et la bonne gouvernance<sup>23</sup>.

Si le civisme fiscal revêt encore, pour certains financiers ou fiscalistes, la casquette du libre consensualisme<sup>24</sup> ; peu importe que ce consentement soit exprimé par la voie classique des représentants<sup>25</sup> ou du référendum<sup>26</sup> ; ou encore sous le prisme révolutionnaire mais légitime des revendications dans les pays africains, en l'occurrence ceux de l'Afrique Centrale, c'est plus son caractère contraignant qui s'avère plausible<sup>27</sup>. Pourtant l'impôt<sup>28</sup> semble demeurer,

---

<sup>18</sup> V. Circulaire n°001 du 30 août 2021 relative à la préparation du budget de l'État pour l'exercice 2022.

<sup>19</sup> <https://www.oecd.org>, consulté le 25 mars 2024 à 12 heures.

<sup>20</sup> <https://www.oecd.org/perspectives-économiques/mai-2019>, consulté le 23 mars 2024 à 17 heures 28 minutes.

<sup>21</sup> Sur la question du consentement à l'impôt. Pour plus de détails, lire S. DARRIGO, « Consentement du contribuable : le consentement à l'impôt », in *Le consentement et le droit public*, L. FORT et J-B. GUYONNET (dir), Paris, Harmattan, 2021, pp. 201-231.

<sup>22</sup> <https://www.oecd.org/fr/fiscalité/civime-fiscal-et-integrite-dans-les-pays-en-developpement-mars-2019htm>, consulté le 23 mars 2024 à 18 heures 20 minutes.

<sup>23</sup> La Banque Mondiale fournit la définition la plus satisfaisante de la bonne gouvernance. Selon elle, la bonne gouvernance comprend : (1) le processus par lequel les pouvoirs publics sont choisis, suivis et remplacés ; (2) la capacité des pouvoirs publics à élaborer et appliquer efficacement des politiques saintes ; et (3) le respect par les citoyens et l'État des institutions qui régissent les interactions économiques et sociales entre eux. Lire, G. de GRAAF et H. VAN ASP2REN, « L'art de la bonne gouvernance : quand les représentations du passé inspirent la pratique moderne », in *RISA*, 2018/2, vol 84, pp. 419-435.

<sup>24</sup> Concernant le libre consentement à l'impôt, J.F. SPITZ, « Le principe du consentement à l'impôt », *Dans Bodin et Souveraineté*, 1998, pp. 61-78. Pour des besoins d'approfondissement, G.Th. FOUMANE, « Le consensualisme en matière fiscale au Cameroun », in *RADP*, Vol. VI, n°11, 2017, p.117.

<sup>25</sup> M. HAURIU, *Précis de droit constitutionnel*, Paris, Recueil Sirey, 2<sup>e</sup> éd., 1929, 759P.

<sup>26</sup> G. BERTOLI, *Sociologie du référendum dans la France moderne*, Paris, LGDJ, 1965, 413P ; G. BEAUDOIN, « Les aspects constitutionnels du référendum », in *Études internationales*, 8/2, 1977, pp. 197-207.

<sup>27</sup> G.M. PEKASSA NDAM, « L'obligation déclarative en droit fiscal camerounais », article *préc.*

<sup>28</sup> Prélèvement obligatoire exercé par la contrainte publique sur le revenu des contribuables et sans contrepartie directe



pour certains contribuables, comme une sorte d'extorsion ou d'expropriation<sup>29</sup> injustifiée et insupportable de leur patrimoine faisant<sup>30</sup>. En effet, dans une étude dédiée au développement moral et éthique des contribuables<sup>31</sup>, André Modeste ABATE relevait que les contribuables camerounais sont généralement confrontés à un dilemme. D'un côté, il est attendu d'eux, un niveau considérable de civisme fiscal tant dans la déclaration fiscale que dans le paiement des impôts et autres taxes ; et de l'autre côté, la pression de la corruption des agents du fisc qui les pousse à poser des actes contraires à l'éthique ; loin sans dédouaner les contribuables réfractaires au paiement de l'impôt pour diverses raisons.

Partant de ce dilemme entre le voulu (un niveau considérable du civisme fiscal des contribuables) et le vécu (tout ce qui concourt au non acquittement spontané de l'impôt), on serait en droit de poser la question : que retenir du civisme fiscal dans les États d'Afrique Centrale<sup>32</sup> ? Le présent article se situe donc au niveau de la perception juridique réservée au civisme fiscal dans l'espace géographique cible. À l'aune de l'analyse des normes juridiques et de la jurisprudence, mais également à partir des pratiques au sein des administrations publiques associées à l'attitude des contribuables, il appert que le civisme fiscal reste une traque permanente des pouvoirs publics.

De fait, la présente réflexion mobilisera principalement la méthode juridique. Ses deux dimensions permettront non seulement de décrire les règles ayant trait à la formulation du civisme fiscal mais aussi, à présenter les décisions des juges sanctionnant l'incivisme fiscal ou certaines pratiques peu favorables à l'enracinement du civisme fiscal. L'empirisme<sup>33</sup> ainsi que la comparaison complèteront la démarche entreprise. Fort de la méthode indiquée, il s'agira dans les développements qui suivent, d'envisager le civisme fiscal comme une quête continue des pouvoirs publics (I) laquelle quête subit une édulcoration quotidienne dans la pratique (II).

### **I. Une quête permanente**

La notion de civisme fiscal n'est pas explicitement inscrite dans les divers instruments juridiques des différents États de l'Afrique Centrale. Dans l'optique de renflouer les caisses des différents trésors publics, les États obligent les contribuables à s'acquitter volontairement de

---

<sup>29</sup> Lire utilement, S. YONABA, « Le recouvrement des recettes publiques dans les États africains : un état des lieux préoccupant », in *RFAP*, 2012/4 n°144, p.1044. Lire également, N. DELALANDE, « Un niveau élevé de civisme fiscal », in *Revue projet*, 2014/4, n°341, p. 6. L'auteur rapporte que « vers la fin du XIX<sup>e</sup> siècle, tout un langage littéraire dénonce l'« inquisition fiscale », la tyrannie fiscale », le « Minotaure fiscal »... un ensemble de métaphores bestiales à l'agressivité présentent l'impôt comme un rapport d'extorsion, de violence de l'État contre les individus. Cet imaginaire a connu des poussées de fièvre, ainsi dans les années 1890-1900, avant la création de l'impôt sur le revenu ».

<sup>30</sup> Faisant que le niveau du civisme fiscal en Afrique et en Europe de l'Est soit faible tel qu'il ressort de l'étude produite par l'OCDE. OCDE (2023), *Civisme fiscal : Qu'est-ce qui motive les particuliers et les entreprises à payer des impôts ? Ibid.*, p. 19.

<sup>31</sup> A-M. ABATE, « Le développement moral et éthique des contribuables dans un contexte de corruption », in *Revue management et innovation*, 2022, n°6, pp. 70-93.

<sup>32</sup> La région de l'Afrique Centrale comprend 11 pays : Angola, Burundi, Tchad, Gabon, Guinée équatoriale, Sao Tomé et Príncipe, le Cameroun, la République Démocratique du Congo, la République du Congo, le Rwanda et la République Centrafricaine. Mais en tenant compte des données en notre possession, l'étude entreprise ne prétend pas à l'exhaustivité, seuls quelques-uns des pays cités seront pris en compte.

<sup>33</sup> Parlant de l'empirisme, Léon DUGUIT estimait déjà que « le droit se trouve dans la réalité sociale et non dans les formules des lois, quelque solennelles qu'elles soient ». L. DUGUIT, *Traité de droit constitutionnel. Théorie générale de l'Etat*, Tome 2, Paris, 3<sup>e</sup> éd., Ancienne librairie fontemoing, 1928, p. 2.



leurs obligations fiscales (A). Afin d'assouplir le caractère obligatoire du civisme fiscal, les États d'Afrique Centrale essaient, plus ou moins, d'affermir les relations fisc-contribuables (B).

### A. La juridicisation continue

Pour traduire l'importance que revêt le civisme fiscal en matière de recouvrement des ressources publiques, les gouvernants ont trouvé idoine de l'introduire dans les textes. En effet, laisser le paiement des impôts et les autres taxes, à la seule volonté des contribuables, paraît peu recommandé. D'ailleurs, non seulement le civisme fiscal est inscrit comme une obligation fiscale dans le droit positif (1) mais en plus, des sanctions sont aménagées en cas de violation (2).

#### 1. Les références multiples de l'obligation fiscale

Plusieurs instruments juridiques des pays visés intègrent le civisme fiscal sous forme de « *devoir fiscal* »<sup>34</sup> ou de fiscalité autoritaire<sup>35</sup>. En réalité, de l'analyse des textes constitutionnels de ces États, il n'en ressort point explicitement l'expression « civisme fiscal ». Mais cela ne voudrait aucunement dire qu'il n'en existe pas. Les constituants de ces États ont opté pour l'insertion implicite du civisme fiscal via l'exigence de la participation<sup>36</sup> de tous les citoyens aux charges publiques. C'est donc à travers l'interprétation ou de manière indirecte qu'on décèle l'obligation du civisme fiscal dans les Constitutions susdites.

Au Gabon, si dès son accession à l'indépendance, le constituant n'a pas inscrit dans le préambule de la Constitution le devoir fiscal, cette exigence a immédiatement été consignée dans toutes les autres Constitutions suivantes. Ainsi, « *chacun (citoyen) doit participer en proportion de ses ressources aux charges publiques* »<sup>37</sup>. Sans explicitement faire allusion au civisme fiscal, le constituant gabonais, par cette exigence, consacre incidemment l'une de ses composantes à savoir : l'acquiescement obligatoire de l'impôt par les contribuables. Le constat qui se dégage des différents changements légitimes des Constitutions au Gabon est que cette obligation est restée statique malgré les nuances observées dans l'écriture constitutionnelle. Mais pourquoi? La raison qui semble logique d'avancer ou de retenir, est que les jeunes États d'alors, ayant subi l'influence française, ont, de ce fait, été contraints d'appliquer ou de s'inspirer du droit en vigueur dans ce second pays<sup>38</sup>. Une logique tirée de la Déclaration française des droits de l'homme et du citoyen.

Il faut néanmoins, à juste titre, relever que, contrairement à la Constitution gabonaise du 19 février 1959<sup>39</sup>, les textes constitutionnels postérieurs consacrent l'obligation de la

<sup>34</sup> L. DOMINICI, « Vers une « nouvelle forme » de consentement à l'impôt pour pérenniser la démocratie », in *Gestion et finances publiques*, 2020/6 N°6, p. 78.

<sup>35</sup> P. ALAKA ALAKA, *L'impôt au Cameroun. Contribution à l'étude d'un dysfonctionnement administratif*, Paris, Harmattan, 2009, 278 P.

<sup>36</sup> À titre indicatif, Article 58 de la Constitution tchadienne du 04 mai 2018.

<sup>37</sup> Préambule de la Constitution du 26 mars 1991 ; de même que toutes les modifications subséquentes, notamment la loi N° 1/94 du 18 mars 1994, celle N° 18/95 du 29 septembre 1995, la loi N° 1/97 du 22 avril 1997, la loi N° 14/2000 du 11 octobre 2000, la loi N° 13/2003 du 19 août 2003, ainsi que la loi n°47/2010 du 12 janvier 2011.

<sup>38</sup> M. ONDOA, « Le droit administratif français en Afrique francophone : contribution à l'étude de la réception des droits étrangers en droit interne », in *RJPIC*, Sep-Déc, 2002, pp. 287-333. Avant lui, J.M. BIPOUN WOOM, « Recherche sur les aspects actuels de la réception du droit administratif dans les États d'Afrique noire d'expression française : Cas du Cameroun », in *RJPIC* n°3, juillet et septembre 1972, pp. 359-389.

<sup>39</sup> La Constitution du 14 novembre 1960 consacre l'obligation de la participation citoyenne dans son préambule.



participation citoyenne aux charges publiques dans leur dispositif, notamment dans l'article premier du titre préliminaire<sup>40</sup>. Cette évolution dans la codification de l'obligation de participation citoyenne, dans le texte fondamental, martèle la volonté du constituant gabonais de faire de celle-ci et donc du civisme fiscal, un principe à valeur constitutionnelle<sup>41</sup>. Le caractère fondamental du civisme fiscal incline à conclure que le contribuable gabonais ne se situe pas dans la simple volonté de s'acquitter de l'impôt, mais dans la posture de l'obligation.

La même logique serait suivie par le Tchad. En effet, en parcourant le préambule de la toute première Constitution tchadienne, notamment celle du 31 mars 1959, l'exigence de la participation citoyenne aux charges publiques n'est pas clairement exprimée. Un choix qui peut s'expliquer par l'idée originelle d'État social. Dès son accession à l'indépendance, le constituant tchadien a entrepris, à raison, de consolider au mieux la cohésion sociale en positionnant l'État comme principal pourvoyeur des besoins de ses populations. S'inspirant de l'ancienne logique du *souverain-demi-dieu*<sup>42</sup> pratiquée à une certaine époque en France<sup>43</sup>, le Tchad, il faut le souligner, premier pays de la sous-région à dire « oui » à l'appel du Général Charles de Gaulle le 18 juin 1940 pour la libération de la France sous occupation allemande, tentera de reproduire, mais à tort, le vécu français. C'était sans tenir compte de la réalité tchadienne. Comme son homologue du Gabon, le constituant tchadien intégrera, par la suite, le civisme fiscal dans le dispositif<sup>44</sup>. En insérant le civisme fiscal dans la loi fondamentale<sup>45</sup>, le Tchad suit les traces de son homologue camerounais.

Pour sa part, et dès son accession à l'indépendance, le Cameroun a aussitôt introduit dans le texte fondamental l'obligation pour les citoyens de contribuer aux charges publiques. La Constitution du 04 mars 1960 impose cette contribution, non de manière volontaire, mais obligatoire<sup>46</sup>. Cette forme de civisme fiscal imposée aux contribuables camerounais est depuis lors maintenue dans toutes les Constitutions qu'a connues le Cameroun. Il en est ainsi de la

<sup>40</sup> V. Constitution du 26 mars 1991.

<sup>41</sup> Y. BROUSSOLLE, « Le contenu des Constitutions », in *Fiches d'introduction au droit public*, 2019, pp. 27-31. Et, F. LUCHAIRE, « Brève remarques sur une création du conseil constitutionnel : l'objet de valeur constitutionnelle », in *RFDC*, 2005/4 n°64, pp. 675-684.

<sup>42</sup> Cette expression est de nous.

<sup>43</sup> En effet, l'histoire indique qu'en France, le consentement de l'impôt et la constitution progressive des États parlementaires démocratiques sont étroitement liés. En effet, l'insertion du principe de consentement de l'impôt dans les instruments juridiques (la DDHC par exemple) serait le fruit de l'incapacité des souverains à couvrir, vers le XIII<sup>e</sup> et le XIV<sup>e</sup><sup>me</sup> siècle, les besoins de leurs sujets sans cesse croissants. Il s'est donc avéré impératif pour les monarques, dont les revenus de leurs domaines n'arrivaient plus à couvrir les charges beaucoup plus militaires, vu le contexte, à négocier avec les divers ordres composant la société, la levée extraordinaire de subsides qui, progressivement, sont devenus réguliers. Le souverain qui supportait via son patrimoine les charges (publiques), se retrouve contraint de recourir au consentement citoyen de l'impôt. Cela s'est fait au travers des états généraux en France ou le parlement en Grande-Bretagne. Pour en savoir davantage, lire utilement, M. BOUVIER, « Le consentement... », article *préc.* La politique tchadienne, au lendemain de l'accession à l'indépendance, voulait sans doute plaire au peuple en se positionnant, à tort, comme ce souverain français d'alors; omettant, au passage, que cette philosophie avait déjà été froissée dans la métropole. Très vite, cette politique sera abandonnée par les dirigeants tchadiens et le constituant, comme ses homologues de la même aire géographique, inscrira l'obligation de la participation aux charges publiques dans le Constitution.

<sup>44</sup> Article 46 de la Constitution du 04 mai 2018.

<sup>45</sup> L'actuelle Charte de transition en vigueur au Tchad l'illustre parfaitement. Dans le chapitre 1 intitulé « des valeurs et des principes », la Charte de transition tchadienne consacre le civisme comme un principe, un objet juridique à valeur constitutionnelle. Dès lors, le civisme fiscal s'avère être l'un des objets juridiques qui résiste au temps. Il est donc une fin atemporelle.

<sup>46</sup> Préambule de la Constitution énonce : « *Chacun doit participer en proportion de ses capacités aux charges* ».





Constitution du 02 juin 1972<sup>47</sup> et de celle du 18 janvier 1996. Néanmoins, la Constitution du 1<sup>er</sup> septembre 1961 crée une petite entorse légitime à l'obligation fiscale. En effet, elle ne consacre pas l'exigence de la participation citoyenne aux charges publiques. Cela ne voudrait pas dire qu'elle est ignorée. En effet, l'objectif principal de cette Constitution était de revoir la forme de l'État<sup>48</sup>. Toutefois, l'impôt continuait d'être obligatoirement prélevé par l'administration fédérale surtout les administrations des États fédérés<sup>49</sup>. En revanche, et contrairement aux autres États, le constituant camerounais a choisi de consacrer le civisme fiscal dans le préambule. Cette légère différence est sans incidence sur son caractère obligatoire ; le préambule faisant partie intégrante de la Constitution. Par contre, le constituant camerounais a tôt fait de comprendre que les ressources naturelles, qui sont « *de loin, la première source de financement public en Afrique* »<sup>50</sup>, allaient être insuffisantes pour financer le développement de l'ensemble du pays<sup>51</sup>. La Conférence des Nations Unies tenue en 2015 à *Addis-Abeba* en Éthiopie portant sur le financement du développement avait mis un accent particulier sur l'accroissement des recettes fiscales comme levier essentiel du développement en Afrique ; donnant ainsi raison à l'État du Cameroun sur l'importance des revenus fiscaux.

Malgré les différences constatées ci-dessus dans l'insertion du civisme fiscal au sein des textes constitutionnels, le point commun qui se dégage est que le civisme fiscal est érigé par les constituants en une quête à valeur constitutionnelle, un peu comme l'a fait le Conseil d'État français qui parlait, pour sa part, d'objectifs de valeur constitutionnelle à propos de « *la sauvegarde de l'ordre public, le respect de la liberté d'autrui et la préservation du caractère pluraliste des courants d'expression socio-culturels* »<sup>52</sup>. La valeur constitutionnelle s'expliquerait, comme le soutient la doctrine, parce qu'il (objectif de valeur constitutionnelle) met en œuvre les principes constitutionnels<sup>53</sup>. Le débat sur la distinction<sup>54</sup> entre principe constitutionnel et objectif de valeur constitutionnelle n'a pas d'enjeu dans ce cadre ; d'autant plus qu'il perd tout son sens en ce que le second peut tout aussi être le premier<sup>55</sup>. Par contre, une chose est certaine, qu'il soit consacré dans le dispositif constitutionnel ou dans le préambule, le civisme fiscal est une fin à la fois constitutionnelle mais surtout de valeur constitutionnelle. Une fin constitutionnelle en ceci qu'il est opposable aux contribuables par les pouvoirs publics et une valeur constitutionnelle dans la mesure où il ne peut véritablement être

---

<sup>47</sup> Consacrant la forme unitaire de l'État à la suite du 14 août 1961 qui instaurait la forme fédérale de l'État.

<sup>48</sup> Avec la mise en place de l'État fédéral à deux États fédérés.

<sup>49</sup> L'article 58 de la Constitution du 1<sup>er</sup> septembre 1961 dispose à cet effet : « *Jusqu'à ce que le budget fédéral définitif soit adopté, un budget fédéral provisoire sera établi et sera financé par une contribution de chacun des États fédérés déterminée après approbation du gouvernement de chacun de ces États* ».

<sup>50</sup> P. JACQUEMOT et M. RAFFINOT, « La mobilisation fiscale en Afrique », in *Revue d'économie financière*, 2018/3, n°131, p. 243.

<sup>51</sup> *Ibid.*

<sup>52</sup> V. Décision 141 DC du 27 juillet 1982 ; décision 298 DC du 17 janvier 1989 ; décision 389 DC du 22 avril 1997 etc.

<sup>53</sup> F. LUCHAIRE, « Brèves remarques sur une création du Conseil Constitutionnel : l'objectif de valeur constitutionnelle », in *RFDC*, 2005/4, n°64, p. 677.

<sup>54</sup> G. SUTTER, « Utilité et limites des objectifs de valeur constitutionnelle sur le plan contentieux », in *Titre VII*, 2022/1, n°8, p. 44.

<sup>55</sup> F. LUCHAIRE, « Brèves remarques sur une création du Conseil constitutionnel : l'objectif de valeur constitutionnelle », *Ibid.*



opposé à l'État<sup>56</sup>. Mais l'insertion du civisme fiscal n'est pas l'apanage des textes constitutionnels. D'autres instruments juridiques infra constitutionnels ou internationaux entérinent aussi le civisme fiscal comme un devoir des contribuables.

D'une part, la majorité des lois de finances dont celle du Cameroun, du Gabon et du Tchad, transposant les dispositions du Code Général des Impôts, intègrent le civisme fiscal comme une obligation du contribuable. L'article 21 de la loi de finances du Tchad énonce que « *L'ONASA est alimenté par une contribution due par toute personne physique résidant au Tchad passible de la taxe civique ou de l'impôt sur le revenu des personnes physiques* »<sup>57</sup>. Si l'ONASA<sup>58</sup> est devenu PSA<sup>59</sup>, cela ne change fondamentalement pas l'esprit du texte qui oriente plutôt vers le caractère obligatoire de la taxe civique ou l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Le même caractère obligatoire transparaît dans les dispositions de la loi de finances du Cameroun<sup>60</sup>. La loi de finances du Gabon est encore plus précise lorsqu'elle indique clairement dans son article 20 nouveau que « *pour l'assiette de l'impôt, les redevables sont tenus de souscrire et de faire parvenir à l'Administration avant le 30 avril de l'année suivante une déclaration des résultats obtenus dans leurs exploitations...* »<sup>61</sup>. En disposant ainsi, le législateur gabonais entend rendre contraignant le civisme fiscal. Elle va jusqu'à encadrer dans les délais, la responsabilité fiscale des contribuables. Subséquemment, passée la date du 30 avril de l'année suivant l'adoption de la loi de finances, le contribuable assujetti à l'impôt est passible de sanction.

D'autres textes infra constitutionnels insèrent également le civisme fiscal comme une obligation. Il faut particulièrement s'intéresser au Code Général des Impôts (CGI) camerounais. Ledit Code dispose que : « *toute personne physique ou morale assujettie en sa qualité de redevable légal ou réel au paiement d'un impôt, droit ou taxe ou d'acompte d'impôt, droit ou taxe en vertu des dispositions du Code Général des Impôts, est tenue de s'immatriculer dans les quinze (15) jours ouvrables qui suivent le début de ses activités, et de fournir à l'Administration fiscale un plan de localisation, les références d'abonnement auprès des entreprises concessionnaires de services publics de distribution d'eau ou d'électricité le cas échéant, le numéro de téléphone ainsi qu'une adresse électronique valide* »<sup>62</sup>. Cette obligation d'immatriculation est en réalité synonyme du civisme fiscal imposé par le législateur. D'autres textes infra législatifs consacrent également, mais implicitement, le civisme fiscal au

---

<sup>56</sup> Lire sur question, G. SUTTER, « Utilité et limites des objectifs de valeur constitutionnelle sur le plan contentieux », *op.cit.*, p. 47.

<sup>57</sup> Il s'agit en effet de l'ancien article de 837 du Code Général des Impôts. Cet article a été modifié ainsi qu'il suit : « *Le Prélèvement pour la Sécurité Alimentaire (PSA) est due par les employés du secteur public, du secteur formel privé ainsi que les employés tchadiens résidant à l'étranger et cotisant à la CNPS* ».

<sup>58</sup> Office National de la Sécurité Alimentaire.

<sup>59</sup> Programme pour la Sécurité Alimentaire.

<sup>60</sup> L'article 18 de la loi n°2023-019 du 19 décembre 2023 : « *Pour l'assiette du présent impôt, les contribuables sont tenus de souscrire une déclaration des résultats obtenus dans leur exploitation au cours de la période servant de base à l'impôt au plus tard le 15 mars pour les contribuables relevant de la structure en charge des grandes entreprises le 15 avril pour les contribuables relevant des centres des impôts des moyennes entreprises et des centres spécialisés des impôts le 15 mai pour les contribuables relevant des centres divisionnaires des impôts* ».

<sup>61</sup> Loi n°005/2023 déterminant les ressources et les charges de l'État pour l'année 2024.

<sup>62</sup> Article L1 sous-titre I du chapitre unique tiré du Livre deuxième dédié aux procédures fiscales.



Cameroun<sup>63</sup>. Le même caractère obligatoire est perceptible dans les dispositions de l'article L.7 bis (1) du Livre des procédures fiscales du CGI camerounais<sup>64</sup>.

D'autre part, des textes internationaux, notamment communautaires consacrent tacitement le civisme fiscal. La Directive CEMAC relative aux lois des finances des États membres intègre le civisme fiscal. En effet, dans son chapitre 2 dédié aux principes budgétaires et fiscaux, la Directive CEMAC datant du 19 décembre 2011 énonce que « *l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des prélèvements obligatoires ne peuvent être établis, supprimés ou modifiés que par une loi de finances* ». L'expression « *prélèvements obligatoires* » fait allusion au civisme fiscal contraignant en vigueur dans les États membres de l'aire géographique choisie. Plus encore, la même Directive, dans un ton plus déterminant, affirme que « *le produit des prélèvements obligatoires est attribué à l'État* »<sup>65</sup>. Par cette Directive le caractère obligatoire du civisme fiscal devient supra national.

Le civisme fiscal quitte ainsi le champ de simple devoir citoyen pour devenir une obligation fondamentale pour les contribuables. Son caractère fondamental tient, non seulement à sa codification<sup>66</sup> constante dans les instruments juridiques tant nationaux qu'internationaux mais aussi, à sa protection au-delà des frontières étatiques. À l'image des droits fondamentaux, le civisme fiscal devient une obligation fondamentale. Ce qui justifie la prévision des sanctions en cas d'ignorance.

## **2. Les modalités répressives en cas de violation de l'obligation fiscale**

Les textes en vigueur donnent les moyens aux autorités administratives (a) ou au juge (b) de punir tous les contribuables véreux, le cumul n'étant pas exclu.

### **a. Les mesures administratives**

La sanction administrative relève du champ de compétence du pouvoir réglementaire<sup>67</sup>. C'est une sanction prise par l'administration envers les redevables récalcitrants qui se seraient ou tenteraient de se soustraire de la réglementation en vigueur. Ayant tous opté pour le système de déclaration contrôlée<sup>68</sup>, les législations des États de l'Afrique Centrale aménagent, comme les États des autres communautés<sup>69</sup>, une gamme variée de sanctions<sup>70</sup>. De ces législations, il se dégage une certaine cohérence nonobstant les disparités observables.

<sup>63</sup> Le décret n°2019/2652/PM du 05 août 2019, relatif à la gestion des timbres fiscaux et autres valeurs fiscales.

<sup>64</sup> Dans le même ordre d'idées, lire l'article L.7 alinéa 2 et 3 du livre des procédures fiscales du CGI camerounais, *préc.*

<sup>65</sup> Alinéa 2 de l'article 3 de la Directive, *préc.*

<sup>66</sup> Pour plus de développement sur l'effort de codification fiscale. Lire, N. CABALLERO GUZMAN, *Les codes des impôts en droit comparé. Contribution à une théorie de la codification fiscale*, Paris, Harmattan, 766 P.

<sup>67</sup> Article 28 de la Constitution camerounaise, *préc.* Lire aussi, G.M. PEKASSA NDAM, « Les transformations de l'administration fiscale camerounaise », in M. ONDOA (dir), *L'administration publique camerounaise à l'heure des réformes*, Paris, l'Harmattan, 2010, p. 30.

<sup>68</sup> À propos, G.M. PEKASSA NDAM, « L'obligation déclarative en droit fiscal camerounais », *op.cit.*, pp. 793-807 ; S. BATIA EKASSI, *L'institution Supérieure de Contrôle des Finances Publiques au Cameroun*, Thèse de Doctorat / PhD en Droit Public, Université de Yaoundé II, année académique 2017-2018, 445p.

<sup>69</sup> Notamment ceux de l'UMOA pour ne retenir que ce cas.

<sup>70</sup> Seules quelques-unes seront rapportées dans cet article.



Tout d'abord, et sans exhaustivité, en matière d'assiette fiscale, l'administration au Tchad peut majorer de 5%<sup>71</sup>, 15%<sup>72</sup> et 20%<sup>73</sup> notamment en ce qui concerne la déclaration du résultat fiscal, des plus-values, du revenu global et des profits immobiliers. Dans le même sens, mais avec un peu plus de rigueur, le Code Général des Impôts du Gabon prévoit qu'en cas d'insuffisances, d'omissions ou d'inexactitudes qui affectent la base ou des éléments d'imposition, l'administration doit « ... effectuer des redressements donnant lieu à l'application d'un intérêt de retard de 15 % par mois, plafonné à 50% calculé sur la base des droits mis à la charge du contribuable... »<sup>74</sup>. Ces légères disparités, négligeables, mais observées, entre les deux sanctions, témoignent l'autonomie<sup>75</sup> reconnue aux États membres de l'Afrique Centrale dans l'application des normes adoptées par l'institution communautaire pour certains, en matière fiscale, traduisant au passage, l'égoïsme<sup>76</sup> des États de cette partie de l'Afrique<sup>77</sup> et, par ricochet, les ordres juridiques nationaux, dans l'aménagement des normes supérieures<sup>78</sup>. Plus rigoureux encore est l'article 997 du Code des impôts du Gabon<sup>79</sup>. Néanmoins, le constat fait au Cameroun est son chevauchement entre le Gabon et le Tchad en ce qui concerne l'application des majorations ou pénalités d'assiette en cas de retard dans la déclaration de son activité ou ses résultats<sup>80</sup>. En cas de retard simple, le taux est de 15% à 50% comme au Gabon<sup>81</sup>. En revanche, en cas de mauvaise foi, le taux est de 100% à l'opposé du Gabon où il se situe autour de 150%, faisant au passage du dernier pays, le plus promoteur et protecteur du civisme fiscal. Le Tchad, quant à lui, semble plus souple, avec des taux

<sup>71</sup> Notamment dans le cas de dépôt des déclarations, des actes et conventions, dans un délai ne dépassant pas trente (30) jours de retard ; et dans le cas de dépôt d'une déclaration rectificative hors délai, donnant lieu au paiement de droits complémentaires.

<sup>72</sup> Dans le cas de dépôt des déclarations, des actes et conventions, après ledit délai de trente (30) jours.

<sup>73</sup> Dans le cas d'imposition d'office pour défaut de dépôt de déclaration, déclaration incomplète ou insuffisante.

<sup>74</sup> Article 996 du Code Général des Impôts du Gabon, *préc.*

<sup>75</sup> A propos de l'autonomie des États, le Traité de la Communauté européenne (CE) prévoit un cadre juridique clair pour l'harmonisation des impôts indirects, les impôts directs ne peuvent être harmonisés que par le biais de dispositions plus générales du Traité. Cela implique que les États conservent un niveau plus élevé de souveraineté fiscale vis-à-vis des impôts directs qui doivent, cependant, être mis en œuvre en accord avec d'autres principes, plus généraux, du Traité. Pour cette communauté, les États conservent la souveraineté quant à la détermination du taux de l'impôt direct. Pour plus d'informations, lire, H. BERMEK, « L'impact du droit communautaire sur la fiscalité du secteur de l'audiovisuel en Europe », in *IRIS, Observations juridiques de l'Observatoire européen de l'audiovisuel*, Edition 2007, p.3. Malgré l'autonomie, les États doivent respecter le droit communautaire. V. Affaire C-279/93 (Schumacker), arrêt du 14 février 1995, Rec. I-225, point 21).

<sup>76</sup> L'égoïsme traduit dans ce cadre la volonté des États à conserver leur souveraineté fiscale malgré l'objectif d'harmonisation insufflé par le droit communautaire. Certains auteurs voient en cette attitude des États un danger pour la survivance du droit communautaire. Pessimistes, ils affirment qu'« une telle relativité restreint évidemment très fortement la réalisation des objectifs de la Communauté ». Lire dans ce sens, D. EFFAGUE SING, « La citoyenneté communautaire dans l'espace juridique de la CEMAC », in *Afrilex*, Janvier 2024, p. 18.

<sup>77</sup> A. OUABA-DIASSIVY, *La souveraineté de l'État et l'intégration sous-régionale en Afrique centrale : le cas de la CEMAC*, Rapport de stage, IRIC, 2009, disponible sur <https://www.memoireonline.com>, consulté le 20 mars 2024 à 03 heures 18 minutes.

<sup>78</sup> Sans directement porter sur l'objet de cette recherche, le juge communautaire CEMAC a néanmoins reconnu le principe du respect du droit des États, notamment dans son arrêt n° 012/CJ/CEMAC/CJ/07 du 7 décembre 2007, Aff ASSIGA AHANDA Jean-Baptiste C/ Banque des États de l'Afrique centrale (BEAC), recours en annulation des décisions n° PSC879/YA du 13 décembre 2006 ayant rétrogradé le requérant et PSC/888/YA du 14 décembre 2006 portant le taux de gratification au titre du mois de décembre à 0 %.

<sup>79</sup> Il dispose que « les insuffisances, omissions ou dissimulations qui affectent la base ou l'élément d'imposition... excluant la bonne foi du contribuable donnent lieu en sus des majorations suivantes : - 100% en cas de mauvaise foi, - 150% en cas de manœuvres frauduleuses, sans préjudice de poursuites judiciaires encourues... ».

<sup>80</sup> Article 95 du Code Général des Impôts camerounais, *préc.*

<sup>81</sup> Article 1000 du Code Général des Impôts du Gabon, *préc.*



relativement plus faibles; ce qui témoigne une flexibilité dans la pression fiscale. Cette flexibilité résulterait-elle de l'instabilité politique qu'a connue le Tchad ? Soit ! Il est tout de même nécessaire de relever que la reconquête des cœurs ainsi que l'instauration du patriotisme semblent aussi motiver les choix des gouvernants en matière fiscale.

Ensuite, les administrations fiscales de des États de l'Afrique Centrale peuvent appliquer la taxation d'office<sup>82</sup>. En effet, en cas d'absence de déclaration après une mise en demeure émise par le fisc de se conformer, le contribuable véreux peut faire l'objet d'une taxation d'office. La taxation d'office peut intervenir 07 jours après la mise en demeure de s'exécuter<sup>83</sup>. Ce délai peut être différent d'un État à un autre<sup>84</sup>. Le contribuable disposera alors, non pas de 15 jours mais de 30 jours pour s'arrimer à la législation fiscale en exprimant son civisme fiscal<sup>85</sup>.

Enfin, nonobstant les autres types de sanctions que l'administration fiscale peut infliger aux contribuables défaillants, le législateur fiscal aménage également au profit de ladite administration, le pouvoir d'appliquer les pénalités<sup>86</sup> ou encore des amendes<sup>87</sup> selon le cas. Du reste, il se dégage de l'analyse des différentes sanctions envisagées ci-dessus que celles-ci visent davantage à promouvoir qu'à réprimer le civisme fiscal<sup>88</sup>. Pour cause, la première finalité d'une sanction est dissuasive ; elle vise à décourager le contribuable d'être tenté d'éviter l'impôt dans leurs opérations fiscales<sup>89</sup>. Comme le fisc, il est également reconnu au juge des pouvoirs de sanction en matière fiscale.

---

<sup>82</sup> C'est un mécanisme de sanction des contribuables récalcitrants. C'est l'une des procédures permettant à l'administration de vous imposer. Elle s'applique en cas d'absence ou de souscription tardive des déclarations qui permettent d'établir le montant de votre impôt. Lire nécessairement, S.T. BILOUNGA, « Les droits du contribuable au Cameroun », *op.cit.*, 2018/1, n°1, p.112.

<sup>83</sup> Article 999 du CGI du Gabon, *préc.* La procédure de taxation d'office s'applique également lorsque le contribuable s'abstient de répondre dans le délai fixé à une demande d'éclaircissements ou de justifications; en cas de défaut de tenue ou de présentation de tout ou partie de la comptabilité ou de pièces justificatives constaté par procès-verbal; en cas de rejet d'une comptabilité considérée par l'administration comme irrégulière et non probante; en cas d'opposition à contrôle fiscal; à tout contribuable qui déclare un revenu net inférieur d'au moins 40% à une somme déterminée...

<sup>84</sup> Article L.29 du Livre des procédures du CGI d'après lequel : « La procédure de taxation d'office n'est possible que lorsque le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les quinze (15) jours ouvrables suivant la réception d'une lettre de relance valant mise en demeure de déposer sa déclaration » au Cameroun.

<sup>85</sup> Article 229 au Tchad.

<sup>86</sup> Article L 108 du Livre des procédures fiscales, loi n° 2023/019 du 19 décembre 2023 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2024.

<sup>87</sup> Article 593 du Code Général des Impôts Camerounais, *préc.*; l'article L 95 du CGI, les insuffisances, omissions ou inexactitudes qui affectent la base ou les éléments d'imposition et qui ont conduit l'administration à effectuer des redressements donnent lieu à l'application d'un intérêt de retard de 1,5 % par mois, plafonné à 50%, calculé sur la base des droits mis en à la charge du contribuable... Au Gabon, l'article 1002 du Code des impôts cité. V. Le Décret N°2012/3731 du 13 novembre 2012 qui prévoit que « Sans préjudice de poursuites pénales pour fraude fiscale, donne lieu à une amende de FCFA 1.000.000 par opération, l'utilisation frauduleuse d'un numéro identifiant fiscal ou comportant des indication erronées) ; la loi de finances 2020 article L104 bis (une amende forfaitaire pouvant aller jusqu'à FCFA 100.000.000 est appliquée à toute personne ayant frauduleusement facilité, procédé ou tenté de procéder à l'accomplissement d'une obligation fiscale ou l'obtention de documents fiscaux en ligne ».

<sup>88</sup> Lire, C. ALBIGES, *Introduction générale au droit*, Paris, Larcier, 1<sup>ère</sup> Éd. 2014, 319P.

<sup>89</sup> J. FERMOZE, « Les sanctions en droit fiscal camerounais », in *CJP*, 2023/1, p. 122 ;



## b. Les mesures juridictionnelles

Les contribuables manquant à leur devoir de civisme fiscal<sup>90</sup> sont passibles de plusieurs sanctions au rang desquelles, celles infligées par le juge<sup>91</sup>. L'application des sanctions pénales relève de l'office du juge. Déjà, autant le juge est considéré comme le premier garant des droits des citoyens de même, il devrait être le premier à réprimer ses cas de manquements car, « *là où il y a une règle de droit, il doit y avoir un juge qui puisse sanctionner la violation de celle-ci* »<sup>92</sup>. Avant d'envisager les sanctions pénales applicables au contribuable indocile, intéressons-nous d'abord au juge compétent pour les appliquer.

Pour répondre à la préoccupation du juge compétent, la Directive CEMAC du 19 décembre 2011 attribue, en matière de sanctions fiscales, la compétence aux juges nationaux<sup>93</sup>. Pour la cause, elle énonce que « *les régimes des sanctions autres que les amendes sont définis par les législations nationales* »<sup>94</sup>. La lecture de cette disposition, fait naître quelques remarques, suscite une certaine perplexité. Premièrement, le juge des comptes n'est pas compétent pour appliquer les sanctions pénales<sup>95</sup>. Deuxièmement, tous les juges nationaux n'ont pas cette compétence. Troisièmement, dans la majorité des États de l'Afrique Centrale, le juge compétent émane des juridictions de droit commun<sup>96</sup>.

De la lecture combinée des dispositions des législations nationales et celles de la CEMAC, il infère de constater que le juge compétent est le juge répressif national en l'occurrence la juridiction judiciaire pénale des différentes législations contrairement à d'autres domaines du droit public où la compétence du juge administratif est par essence admise<sup>97</sup>. Le Code général des impôts en vigueur au Cameroun prévoit que « *sans préjudice des sanctions fiscales applicables, est passible d'un emprisonnement d'un (1) à cinq (5) ans et d'une amende de cinq cent mille (500 000) à cinq millions (5 000 000) de F CFA ou de l'une de ces deux peines seulement, quiconque : - se soustrait frauduleusement ou tente de se soustraire frauduleusement à l'établissement, au paiement, au reversement total ou partiel des impôts, droits et taxes visés dans le Code Général des Impôts ; - refuse expressément de faire sa déclaration dans les délais prescrits ; - dissimule une part des sommes sujettes à l'impôt ; - organise son insolvabilité ou met obstacle au recouvrement de l'impôt ; - obtient par des manœuvres frauduleuses un remboursement de crédits de TVA* ». Le Code Générale des Impôts

<sup>90</sup> G.M. PEKASSA NDAM, « L'obligation déclarative en droit fiscal camerounais », *op. cit.*, pp. 793-807.

<sup>91</sup> C. DAVID, « La répression à la soustraction frauduleuse à l'impôt » (art 1741), in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, commentaire, n°62, Paris, Dalloz, 2000, p. 926. Également, J. FERMOZE, « L'office du juge fiscal camerounais », in *RAFIP*, n°10, second semestre 2021, pp. 222-550.

<sup>92</sup> M. FROMONT, « La notion de justice constitutionnelle et de droit français », in *Renouveau du droit constitutionnel, Mélanges en l'Honneur de L. FAVOREU*, Paris, Dalloz, 2007, p. 149.

<sup>93</sup> À l'instar du juge fiscal camerounais. Lire nécessairement, J. FERMOSE, « Le juge fiscal camerounais : unité ou pluralité de juridiction ? », in *Les annales du droit*, n°1, 2021, pp. 45-69.

<sup>94</sup> Article 76 de la Directive CEMAC du 19 décembre 2011, *préc.*

<sup>95</sup> Vu que sa compétence se limite à connaître des infractions ou fautes de gestions commises par les ordonnateurs et les comptables publics conformément à la loi n°2003/005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la chambre des comptes au Cameroun ainsi qu'à la réforme impulsée par la loi n°2018/12 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques au Cameroun. Pour plus de développements, Y-G. DJEYA KAMDOM, « La réforme du contentieux financier public au Cameroun par la loi du 11 juillet 2018 : portée et insuffisances d'un texte », in *Gestion et finances publiques*, 2020/6, n°6, pp. 123-128.

<sup>96</sup> Les juridictions répressives d'instance et celles devant connaître des voies de recours.

<sup>97</sup> B. RICOU, « Infractions pénales et juge administratif : question de compétence juridictionnelle », in S. NIQUEGE (dir), *L'infraction pénale en droit public*, Paris, l'Harmattan, 2010, p. 12.



du Tchad va dans le même sens<sup>98</sup>. Ainsi, plusieurs faits sont susceptibles de l'infraction ci-contre notamment : en cas d'émission de factures fictives<sup>99</sup>, délivrance ou production de factures fictives, dissimulation de tout ou partie de l'actif de la société ou augmentation frauduleuse de son passif en vue d'organiser son insolvabilité. Il faut noter que pour ces infractions, le contrevenant est puni, outre l'amende prévue ci-dessus, d'une peine d'emprisonnement d'un (1) à trois (3) mois.

À ces peines pénales principales qui font parties des normes harmonisées en zone CEMAC<sup>100</sup> incluse dans le territoire de l'Afrique Centrale, le Cameroun et le Gabon prévoient des peines complémentaires; ce qui ne semble pas être le cas du Tchad. Ainsi, et à titre indicatif, « *le tribunal correctionnel peut, à titre de peine complémentaire, interdire temporairement, pendant une période n'excédant pas 05 ans, le droit d'exercer personnellement ou par personne interposée, pour son compte ou pour le compte d'autrui, toute profession industrielle commerciale ou libérale...* »<sup>101</sup>. À titre de démarcation, le législateur camerounais prévoit également des déchéances contre les contribuables indélicats<sup>102</sup>. Pour autant, le caractère obligatoire du civisme fiscal ne devrait pas occulter que sa réalisation ne demeure possible que si les relations entre le fisc et les contribuables sont de plus en plus en symbiose.

## **B. L'affermissement accentué des relations fisc-contribuables**

La quête d'un niveau considérable du civisme fiscal commande aussi que soient saines les relations entre le fisc et les contribuables d'autant plus que les susdites relations font le théâtre de deux intérêts antagonistes comme l'affirmait à juste titre un auteur camerounais lorsqu'il décrivait la relation entre le fisc-contribuable : « *le fisc entend collecter le maximum de ressources tandis que les contribuables veulent contribuer le moins possible* »<sup>103</sup>. Néanmoins, des efforts à la fois structurels (1) et fonctionnels (2) visant le renforcement de la collaboration entre le fisc et les contribuables sont perceptibles.

### **1. Le constat des efforts structurels consentis par le fisc**

Engagés dans un processus de consolider les relations liant l'Administration fiscale et les contribuables, nombre d'États africains, surtout ceux de l'Afrique Centrale, ont entrepris d'importantes réformes dans le domaine fiscal. Ces réformes visent, pour la plus part, à instaurer un climat de confiance<sup>104</sup> entre le fisc et les contribuables, afin de booster le civisme fiscal de ces derniers. Nombre de ces réformes concerne la spécialisation des services fiscaux.

Un effort de spécialisation des services est remarquable malgré les critiques qui peuvent être formulées. En effet, pour garantir l'égal accès au service à tous les contribuables, les Administrations publiques africaines, à l'instar des autres pays, ont entrepris d'importantes réformes au plan structurel. Il s'agit de la spécialisation des services que d'aucuns qualifient de

<sup>98</sup> Article 192 du Code Général des Impôts du Tchad, *préc.*

<sup>99</sup> Article 6 de la loi de finances n°65-20 pour l'année budgétaire 2021.

<sup>100</sup> Vu que l'Article 1024 et s du Code Général des Impôts du Gabon prévoit les mêmes modalités de peines.

<sup>101</sup> V. les Articles 1030 pour le Code Général des Impôts Gabonais et L.111 du Code Général des Impôts camerounais.

<sup>102</sup> Alinéa 1 de l'article L.111 du Code des impôts camerounais cité.

<sup>103</sup> G.M. PEKASSA NDAM, « Les transformations de l'administration fiscale camerounaise », in M. ONDOA (dir), *L'administration publique camerounaise à l'heure des réformes, op.cit.*, p. 46.

<sup>104</sup> Lire utilement sur la question, A. LAQUIEZE, « La confiance, comment la penser en droit constitutionnel ? », article *préc.*



compartimentage<sup>105</sup>. La spécialisation a pour but de catégoriser les usagers afin de mieux satisfaire leurs besoins de part un traitement spécifique. Le système de traitement indifférencié avait comme défaut d'ignorer la spécificité des contribuables, rendant inefficace le service fourni par l'Administration fiscale. S'appuyant sur l'exemple du Cameroun, le constat de la mise en place du système de l'interlocuteur fiscal unique (IFU) peut être fait. La doctrine, parlant du cas camerounais, relève sagement que « *l'institution du système de l'interlocuteur fiscal unique rompt avec cette conception globalisante des relations entre le fisc et ses usagers...* »<sup>106</sup>. Pour la doctrine, « *le système IFU est une formule de gestion compartimentée des contribuables fondée soit sur la taille économique de ceux-ci, soit sur leur appartenance au même groupe ou au même secteur d'activités* »<sup>107</sup>. À l'aune de l'institution du système IFU, l'on a vu créer la Direction des Grandes Entreprises (DGE) placée sous l'autorité d'un Directeur, celle-ci est chargée de la gestion de l'assiette et de la liquidation des droits, du contrôle et du contentieux et de l'encaissement et du recouvrement de tous les droits et taxes dus par les entreprises relevant de sa compétence. Dans la même veine, la redynamisation des Centres des Impôts des Moyennes Entreprises (CIME) et des Centres Divisionnaires des Impôts (CDI) a été effective respectivement par arrêté n°00000/402/MINFI du 17 décembre 2013 pour les premiers et par arrêté n°00000/313/MINFI du 24 juin 2014 pour les seconds.

La redynamisation de ces structures de l'Administration fiscale a apporté quelques innovations dont l'essentiel se résume entre autre à la distinction entre le *front office* et le *back office* pour une meilleure qualité du service, la spécialisation des tâches, l'introduction de la dimension « *analyse* » au sein de la DGE et la professionnalisation de la gestion des arrêtés fiscaux...<sup>108</sup> Il en est de même de la création des Cellules spéciales d'enregistrement (CSE), du Centre spécialisé des Impôts des Établissements Publics, des Collectivités Territoriales Décentralisées (CSIEP-CTD-OPY)<sup>109</sup>, les Centres spécialisés des Impôts des Professions Libérales et de l'Immobilier (CSIPLI) etc. La restructuration des structures relevant du fisc vise de manière générale et efficace à mieux renforcer les relations entre le fisc et les usagers avec en toile de fond, l'amélioration du civisme fiscal. La spécialisation ainsi opérée vient mettre un terme au fourre-tout jusqu'alors observé au sein de l'Administration fiscale qui faisait que l'utilisateur soit plus enclin au découragement, retrouve une certaine motivation.

La segmentation ne s'est pas limitée au Cameroun. La Direction Générale des Impôts du Gabon a aussi entrepris d'importantes réformes au plan structurel. De fait, l'on a pu constater la création des Centres d'impôts devant offrir au contribuable, en fonction de sa taille, un service dédié tout en veillant à améliorer le rendement de l'impôt. Ainsi, ont été créées, la Direction des Grandes Entreprises pour la gestion sécurisée des recettes issues des contribuables dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe est d'au moins 1,5 milliard de francs CFA ; les CIME dont le chiffre d'affaires est compris entre 80 millions et 1,5 milliard et les Centres des Impôts des moyennes entreprises et des particuliers (CIPEP). Comme son homologue camerounais, un

---

<sup>105</sup> *Ibid.*, p. 45.

<sup>106</sup> *Ibid.*

<sup>107</sup> *Ibid.*

<sup>108</sup> V. Rapport Décennal 2010-2020 produit par la Direction Générale des Impôts du Cameroun, consultable sur le site [www.impôts.cm](http://www.impôts.cm).

<sup>109</sup> Créé par arrêté n°138/MINFI du 18 septembre 2009.





système d'interlocuteur unique sera mis en place au Gabon. Ce système offre la possibilité à un opérateur économique d'effectuer toutes les opérations fiscales liées à ses activités au même endroit<sup>110</sup>.

La restructuration des services du fisc, dans ses rapports avec les usagers, a néanmoins reçu quelques critiques de la part de la doctrine. Les plus significatives sont formulées par le Professeur Gérard Martin PEKASSA NDAM. Pour l'essentiel, ses critiques portent sur la lenteur administrative due à la multiplicité des critères de classification des contribuables dans les structures spécialisées de gestion fiscale<sup>111</sup>, la discrimination perceptible des structures spécialisées issues de la réforme. À titre illustratif, l'auteur rapporte que la DGE est souvent présentée comme « l'unité d'élite », chargée de gérer les « grands contribuables », les « majors » de l'économie camerounaise<sup>112</sup>. Les critiques ainsi formulées par le juriste camerounais pourraient s'étendre sans restriction ni complication aux autres États de l'Afrique Centrale vu les réalités répertoriées ci et là. Toutefois, ces critiques ne sauraient être de nature à discréditer l'apport des réformes dans l'amélioration du civisme fiscal des usagers qui, du fait de la déconcentration ou encore de la spécialisation des services du fisc, se voient mieux servis dans une relation quasi « gagnant-gagnant » même fonctionnellement.

## 2. Le constat des efforts fonctionnels consentis par le fisc

Convenons avec le Doyen Charles CADOUX que « sans le consentement des contribuables à l'impôt, le consentement parlementaire suffisant au regard du droit n'a plus qu'une portée limitée »<sup>113</sup>. Conscient de l'enjeu que représente l'adhésion des usagers contribuables à l'impôt, les pouvoirs publics initient des actes visant à promouvoir un « devoir fiscal »<sup>114</sup> inclusif. Au plan fonctionnel, les différents fiscs consentent des efforts visibles en vue d'améliorer ses relations avec les contribuables. Ces efforts vont de l'institutionnalisation des facilités procédurales à la densification des concertations entre les parties prenantes.

Pour le premier cas, et selon le Rapport Décennal 2010-2020 de la DGI du Cameroun, la mobilisation des recettes fiscales est en constante évolution. Le système fiscal camerounais étant déclaratif<sup>115</sup> au titre que ceux des autres États de l'espace géographique de cette étude, la fonction de gestion de la DGI est celle qui, de loin, captive plus d'impôts et autres taxes. Ainsi, de 2014 à 2019, la fonction de gestion contribue en moyenne à 88,1% aux recettes globales recouvrées par la DGI du Cameroun. Entre autre mesure de raffermissement du civisme fiscal

<sup>110</sup> Suivre le lien, <https://www.dgi.ga/reformes> consulté le 02 août 2024 à 10 h 22 minutes.

<sup>111</sup> G.M. PEKASSA NDAM, « Les transformations de l'administration fiscale camerounaise », in M. ONDOA (dir), *L'administration publique camerounaise à l'heure des réformes*, op.cit., p. 50.

<sup>112</sup> *Ibid.*

<sup>113</sup> P. BELTRAME, *L'impôt*, Paris, MA, coll. « Le monde de... », 1987, n°3, p. 427.

<sup>114</sup> L. DOMINICI, « vers une « nouvelle forme » de consentement à l'impôt pour pérenniser la démocratie », in *Gestion et Finances Publiques*, 2020/6, n°6, p. 78.

<sup>115</sup> Le contribuable déclare lui-même son chiffre d'affaires et les impôts correspondants. L'administration fiscale exerce simplement un droit de contrôle, *a posteriori*, sur lesdites déclarations afin d'en apprécier la sincérité.



via de saines relations avec le fisc, le Gabon au même titre que le Cameroun<sup>116</sup>, le Tchad<sup>117</sup>, avait lancé le système de télé-procédure encore appelé « *projet E-TAX* ». Ce système qui fait appel à la digitalisation des procédures propose une accessibilité 24h/24 depuis n'importe quel poste connecté à internet. Le même système garantit une réduction du temps par les entreprises à leur gestion fiscale en supprimant le déplacement physique auprès du Centre des Impôts pour effectuer ses déclarations et régler ses impôts.

Quant au second cas, il est nécessaire de reconnaître que pour améliorer le civisme fiscal chez les contribuables, les administrations fiscales ont particulièrement renforcé la collaboration avec ces derniers en multipliant les cadres de concertations, d'échanges et d'informations qui ont ainsi facilité une meilleure compréhension des réformes d'organisation, d'administration et de la réglementation fiscale. Le dialogue entre le fisc et les usagers assujettis à l'impôt, droits et autres taxes est précieux dans la quête du civisme fiscal. Dès lors, l'affermissement du civisme fiscal passe par le renforcement du dialogue entre le fisc et les contribuables tant du secteur privé que public. À titre d'exemple, le *Cameroon Business Forum* (CBF) a été institué pour des échanges dans le cadre public-privé. Né en 2006 puis mis en place de manière effective en 2009, le *Cameroon Business Forum* a pour principales missions le renforcement de la concertation entre les pouvoirs publics et le milieu d'affaires, l'amélioration du climat des affaires et l'appui au développement du secteur privé.

Toujours dans la recherche du civisme fiscal, un dialogue avec les groupements socioprofessionnels a été manifeste. Il s'est agi pour la DGI d'assurer la tutelle des ordres professionnels tels que l'Ordre National des Conseils Fiscaux du Cameroun (ONCF), l'Ordre National des Experts Comptables du Cameroun (ONECCA) etc. Ainsi, plusieurs plates formes d'échanges sont organisées chaque année avec des groupements socioprofessionnels pour mieux expliquer le contenu des mesures fiscales nouvelles, initiées par les pouvoirs publics<sup>118</sup>.

Il faut aussi relever un effort dans la communication qui occupe une place de choix dans la stratégie de déploiement de l'administration fiscale. Dans ce cadre, un site web a vu le jour et dont la particularité est l'interconnexion avec les réseaux sociaux (Twitter, Facebook, WhatsApp...)<sup>119</sup>. De même, on notera l'implémentation d'un Centre d'Appels Téléphonique (CAT) répondant au 82 00. Ce numéro gratuit permet justement aux contribuables d'avoir les informations fiscales. Au Rwanda, un accent particulier a été accordé à l'éducation des contribuables<sup>120</sup> impactant leur niveau de civisme fiscal et enfin de compte, l'amélioration de la mobilisation fiscale.

---

<sup>116</sup> Au Cameroun, on note par exemple l'adoption du système *e-GUCE* du guichet unique pour le paiement des télé-déclarations d'importation des véhicules, la génération en ligne du bulletin d'émission de la retenue à la source pour le paiement de la commande publique.

<sup>117</sup> Au Tchad, on relève le système de facturation électronique normalisée conformément à l'arrêté n°88/MFBEP/SE/SG/DGI du 24 juin 2024, portant modalités et conditions de mise en œuvre de la facturation électronique normalisée.

<sup>118</sup> C'est le cas chaque année, la rencontre du Groupement Inter-Patronat du Cameroun (GICAM) ; de l'Association des Sociétés d'Assurance du Cameroun (ASAC), le Salon d'Action Gouvernemental (SAGO) qui se tiennent chaque année sous l'égide des pouvoirs publics.

<sup>119</sup> Rapport Décennal 2010-2020 produit par la Direction Générale des Impôts du Cameroun, *préc.*

<sup>120</sup> OCDE/La Fondation internationale et pour l'Ibéro-Amérique de l'administration et de politiques publiques (2015), « Rwanda : Le contribuable à l'honneur », dans *Building Tax Culture, Compliance and Citizenship : A*



Sans exhaustivité, les quelques actions visant l'amélioration du civisme fiscal à l'initiative du fisc sont remarquables. Concomitamment, on assiste à une évolution de la mobilisation des recettes fiscales dans les différents États de l'Afrique Centrale. Cependant, le niveau du civisme fiscal observé dans cette portion de l'Afrique n'est pas en soi reluisant comparé à celui des États comme la France. Quels sont les facteurs explicatifs ?

## II. Une quête amoindrie

En toute logique, si le civisme fiscal reste prôné, mieux imposé aux contribuables, l'impôt et les autres taxes fiscales sont-ils toujours utilisés dans l'optique de servir l'intérêt commun ? Servent-ils vraiment à la couverture des charges publiques ? En effet, l'écart entre le postulé et le vécu est si grand que les pratiques administratives notamment celles des agents et des citoyens en Afrique, s'éloignent le plus souvent des prescriptions de la norme ; marquant ainsi la primauté de l'individualisme sur le collectif. Les données empiriques laissent observer que la recrudescence et la perpétuation de certaines pratiques administratives déviantes au sein des administrations publiques africaines (A) d'une part, et l'amenuisement croissant de l'éthique des contribuables (B) d'autre part, écorchent en fin de compte le civisme fiscal tant désiré avec comme conséquence directe le faible niveau de mobilisation fiscale.

### A. La routine des pratiques déroutantes au sein des administrations publiques

Malgré la panoplie des mesures engagées par les pouvoirs publics dans les États de l'Afrique Centrale, notamment par l'adoption des normes spécifiques et via la mise en place des institutions spécialisées, certaines pratiques continuent de freiner les actions de l'administration fiscale avec comme conséquence directe, la réduction du civisme fiscal. Si ces pratiques sont nombreuses mais seules, l'absence de transparence (1) et la corruption (2) dans la gestion des avoirs publics, retiendront l'attention.

#### 1. La transparence étriquée

Dans les finances publiques contemporaines, il est exigé et attendu des administrations fiscales, d'agir en toute transparence dans la gestion des fonds publics. Comme outil de performance, la transparence est un pilier important de la bonne gouvernance.

Qu'elle soit traitée comme principe (le reflet de valeurs supérieures provenant soit d'un ordre naturel des choses, soit des valeurs éthico morales...<sup>121</sup>), ou comme une finalité, en ce que ( pendant longtemps, la transparence qui n'était pas dans l'ADN de notre pays, « *a connu une évolution radicale à l'orée des années 2010, et celle-ci s'inscrit désormais dans l'agenda public* ) ; *la transparence apparaît comme un obstacle au laisser-faire économique des agents dont la raison est limitée et s'oppose à la libre concurrence* »<sup>122</sup> que l'on retrouve, par exemple dans le Code des marchés publics et autres textes connexes. Selon *le Robert*, la transparence

---

*Global Source Book on Taxpayer Education*, Éditions ODCE, Paris. Lire aussi le rapport de l'OCDE/FIIAPP(2015), Édifier une culture fiscale, du civisme et de citoyenneté. Un document de référence globale de l'éducation des contribuables, sur <https://doi.org/10.1787/9789264230163-fr>, consulté le 22 mars 2024.

<sup>121</sup> M. GUEGAN et M.P. PLANEL, « La transparence : pourquoi faire ? », in *Santé : la transparence en question*, 2018, pp. 7-16 ; D. CATTEAU, *La LOLF et la modernisation de la gestion publique. La performance, fondement d'un droit public financier rénové*, Thèse de Doctorat, Nouveau Régime, Droit Public, Université de Lille II, 2005, 556P

<sup>122</sup> J.F. KERLEO, *La transparence en droit. Recherche sur la formation d'une culture juridique*, Thèse de Doctorat en droit public, Université Jean MOULIN Lyon 3, 2012, p. 297.



renvoie à la « *qualité de ce qui laisse paraître la réalité tout entière* »<sup>123</sup>. Pour sa part, Jean Jacques ROUSSEAU souhaitait que son « *âme soit transparente* »<sup>124</sup> faisant ainsi allusion à la pureté. Le souhait de l'auteur traduit la dimension intérieure de la transparence, parce que la transparence serait le fait de « *voir tout, tout le temps, de manière complètement accessible* »<sup>125</sup>. Cette conception de la transparence devra néanmoins sortir de sa dimension interne, plus idéaliste, pour intégrer la dimension publique de certains comportements. En considération des exigences liées à la démocratie, à l'État de droit, la transparence doit tenir compte de la neutralité, de l'impartialité des décideurs dans la prise de décision. Elle pourrait alors être le fait de rendre public, de motiver les décisions prises mais surtout, le fait de rendre compte de la gestion de la cité. Plus orientée vers le domaine financier, la transparence serait donc le fait non seulement de rendre public la gestion des deniers publics, mais aussi de gérer la chose publique dans l'intérêt général. La transparence induit donc une réelle volonté dans la reddition des comptes publics<sup>126</sup>.

Dans l'optique de s'assurer de la bonne gestion des deniers publics, la CEMAC a adopté un Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques. À cet effet, « *il définit les principes et obligations que les Etats membres doivent respecter dans leurs législations comme dans leurs pratiques, aussi bien pour la gestion des fonds de l'État et celle des autres administrations publiques que pour les fonds de l'assistance extérieure, accordés par les institutions internationales ou les États étrangers* »<sup>127</sup>.

Si, au plan législatif, les États ont séparément adopté des normes spécifiques, concernant la transparence et la bonne gouvernance, il y a lieu de relever qu'on est peut-être là dans la rhétorique, les mêmes États expérimentent des pratiques se situant aux antipodes de la logique de la transparence. Comme un effet de contagion, à l'image de l'épidémie de la Covid19, les détournements de deniers publics sont le quotidien des administrations. Le Cameroun, le Tchad, le Gabon et bien d'autres États de l'Afrique Centrale, nous offrent des exemples regrettables et parfois surprenants.

Au Tchad, plusieurs cas de détournements de fonds publics sont dénoncés en permanence. Selon un rapport de l'ONG SWISSAID publié en 2017, on apprend qu'il y a « *manque de transparence dans le lien du pétrole entre GLENCORE et le Gouvernement corrompu de ce pays d'Afrique centrale empêchant la population de bénéficier des richesses des ressources naturelles de son pays* »<sup>128</sup>.

<sup>123</sup> <https://dictionnaire.lerobert.com>, consulté le 22 mars 2023 à 03 heures 18 minutes.

<sup>124</sup> Lire nécessairement, J. STAROBINSKI, *Jean-Jacques Rousseau. Transparence et obstacle*, Paris, Gallimard, 1997, cité par A. LÉBOVITS, « Transparence et l'obstacle », in *La cause Freudienne*, 2006/3, n°64, pp. 192-196.

<sup>125</sup> M. De FABREGUES et D. DUPRÉ, « Transparence et action publique : principes, acteurs et enjeux », in *Action publique. Recherche et pratiques*, 2923/3, n°18, p. 7.

<sup>126</sup> BEGNI BAGAGNA, « Le principe de transparence dans les finances publiques des États membres de la CEMAC », in *RAFIP*, n° 2, 2017, p. 186 et s. V. L.P. GUÉSSÉLÉ ISSÉMÉ, « L'exigence de transparence dans les finances publiques des États de la CEMAC », in N. MÉDÉ et M. DEBÈNE, *Les finances publiques entre globalisation et dynamiques locales, Mélanges en l'honneur de DIARRA Eloi et YONABA Salifou*, Dakar, l'harmattan, 2021, p. 57 et s.

<sup>127</sup> V. Directive n°06/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011, *préc.*

<sup>128</sup> <https://afrique.latribune.fr/finances/commodities/2017-06-15/tchad-s-a-le-rapport-accablant-de-swissaid-sur-le-clan-deby-739474.html>, consulté le 19 mars 2024 à 22 heures 06 minutes.



Au Cameroun des exemples foisonnent en matière de détournements de deniers publics. Dans l'affaire *M.P et Port Autonome de Douala contre messieurs S et W*, la Cour d'Appel du Littoral retint leur culpabilité au motif « *qu'il résulte des dispositions de l'article 7 du décret n°2000/156 du 30 juin 2000 modifiant et complétant certaines dispositions de celui n°95/102 du 09 juin 1995 portant attribution, organisation et fonctionnement des commissions des marchés publics, que tout marché dont le montant est au plus égal à 30.000.000 FCFA, est considéré comme lettre commande, laquelle est établie et signée par le maître d'ouvrage concerné, après appel à concurrence; qu'en espèce, l'accusé a violé le texte ci-dessus en attribuant les marchés dont s'agit de gré à gré et doit par conséquent être retenu dans les liens de la prévention, l'article 87 nouveau alinéa 2 du Décret 2000/155 du 30 juin 2000 [...] que les violations des dispositions de ce Décret sont considérées comme constitutives des atteintes à la fortune publique* »<sup>129</sup>.

Si le manque de transparence dans la gestion des fonds publics est le plus souvent imputé à l'État-Gouvernement<sup>130</sup>, c'est davantage les agents publics qui en sont à l'origine. L'exemple tiré du Ministre de l'économie tchadien accusé de détournement de fonds publics soit près de 800 millions de francs CFA est assez illustratif<sup>131</sup>. Le Gabon<sup>132</sup> et le Cameroun<sup>133</sup> sont aussi victimes du manque de transparence dans la gestion de fonds publics<sup>134</sup>.

L'inapplication, par les gouvernants, de certaines normes impératives fait partie des pratiques qui flétrissent le civisme fiscal. La loi fondamentale camerounaise exige des gouvernants une déclaration préalable de leurs biens avant la prise de fonction<sup>135</sup>. Le manquement complice<sup>136</sup> des gouvernants à cette exigence fondamentale pousse implicitement les contribuables à résister à l'acquiescement volontaire et libre des impôts, surtout lorsqu'on ne « *peut dire avec certitude si certains gestionnaires de crédits publics disposant d'un patrimoine énorme, se sont enrichis honnêtement surtout que la rapidité avec laquelle ils acquièrent leurs biens est plus qu'extraordinaire* »<sup>137</sup>.

Les exemples de pratiques déviantes ci-dessus rapportés témoignent aisément le manque de transparence dans la gestion de la chose publique dans la plupart des États africains. Ces pratiques, à l'origine du malaise africain, édulcorent le civisme fiscal chez les contribuables et partant la confiance d'avec les gouvernants. Ceux-ci développent une résistance à s'acquiescer

<sup>129</sup> Arrêt n°014/CRIM/TCS, aff. M.P et Etat du Cameroun C/ OLANGUENA AWONA Urbain. Voir aussi, TCS, arrêt n°22/CRIM du 13 août 2013, aff. M.P et État du Cameroun C/N établissement Arodes.

<sup>130</sup> Il est néanmoins aménagé en faveur de l'État, une action récursoire contre son agent fautif en cas de condamnation, à défaut pour l'administration, de saisir même le juge afin que ce dernier applique le droit contre son agent fautif.

<sup>131</sup> Suivant le lien, <https://www.aa.Afrique.com>, consulté le 20/03/2024 à 01 heure 18 minutes.

<sup>132</sup> Pour quelques statistiques, suivre le lien <https://www.oecd.org>, consulté le 14 mars 2024.

<sup>133</sup> Pour quelques statistiques, suivre le lien <https://www.oecd.org>, consulté le 17 mars 2024.

<sup>134</sup> Faisant que « les populations sont exaspérées de ne pas voir se réaliser plus rapidement, ou parfois pas du tout, les promesses mirobolantes de réalisation d'infrastructures routières ou d'œuvres sociales (écoles, dispensaires etc.), ou tout simplement d'amélioration de leur quotidien, qui leur sont régulièrement servies lors des campagnes électorales ». S. YONABA, « Le recouvrement des recettes publiques dans les Etats africains : un état des lieux préoccupant », in *RFDP*, 2012/4, n°144, pp. 1043-1051.

<sup>135</sup> Article 66 de la Constitution, citée.

<sup>136</sup> Pour avoir toujours été mise en veille au Cameroun.

<sup>137</sup> L-C-P. NKOUAYEP, « Le droit à l'information du citoyen local en droit public financier camerounais », in *RAFIP*, n° double 3 & 4, pp. 11-12.



librement de leurs obligations fiscales; raison tenant du constat du mauvais usage de leurs efforts. Le citoyen, victime selon lui de l'injustice sociale, perd à travers les agissements des agents publics, confiance en l'État : on parle de crise de la confiance en l'État<sup>138</sup>. Cette crise de confiance neutralise le civisme fiscal tant promu et voulu. Le constat entre le voulu et la réalité sociale, est suffisamment révélateur de l'impact négatif du manque de transparence dans la gestion des fonds publics. Le contribuable développe le sentiment d'être asphyxié, spolié au profit de certains agents publics qui s'enrichissent indument. Pour peu, le contribuable considère en réalité qu'il est moins utile de s'acquitter de ses obligations fiscales; lesquelles représenteraient un trompe-œil au profit d'une minorité<sup>139</sup>, lorsque la corruption ne s'y mêle pas aussi.

## 2. La corruption amarrée

La corruption est une autre pratique qui gangrène le civisme fiscal en Afrique. Eu égard à l'augmentation régulière des recettes fiscales dans nombre d'États du continent tel qu'observée au Cameroun<sup>140</sup>, au Gabon<sup>141</sup> et au Tchad<sup>142</sup>, il est permis d'affirmer que cette augmentation aurait pu être conséquente si le phénomène de la corruption était entièrement éradiqué. L'ancrage de la corruption dans nos sociétés est à l'origine de l'évasion fiscale sans cesse croissante. Cette dernière asphyxie les recettes fiscales destinées à l'Etat au profit des intérêts privés. Il n'est donc pas surprenant de voir nos administrations publiques et surtout fiscales être traitées de malades<sup>143</sup>. Comment comprendre qu'un agent public, rémunéré pour rendre service, se retrouve le plus souvent entrain de commercialiser ledit service.

La présence de la corruption en Afrique semble trouver son fondement dans un « contexte de précarité et de sous-développement combiné à l'existence des États de droit fantoche »<sup>144</sup>, lequel contexte « offre un terreau fertile aux pratiques de corruption »<sup>145</sup>. Aussi, il est courant d'entendre dire des populations que « la chèvre broute là où elle est attachée ». Ce dicton, anodin à première vue, semble justifier la pratique de la corruption au sein de la société africaine. Les agents publics-privés estimant détenir le droit d'extirper tout avantage de

---

<sup>138</sup> A propos de la démocratie, la doctrine pense qu'elle « est toujours fragile et ne peut fonctionner que par l'adhésion et la participation des citoyens au système politique. Elle repose... sur le principe de confiance. De fait, les citoyens doivent être convaincus que le système démocratique est le meilleur... le plus mauvais à l'exception de tous les autres », P. SCHNAPPER et E. AVRIL, « La crise de confiance », in *Où va le Royaume Uni ?*, 2019, p. 15. Cette conception de la confiance en l'Etat, parlant du système politique, est aisément transposable dans le domaine fiscal. On avancera alors que le niveau de civisme fiscal est fonction ou dépend du niveau de confiance que les contribuables ont envers les institutions publiques mais surtout envers le fisc. En clair, plus les contribuables développent le sentiment que les impôts sont utilisés pour le motif de leur collecte, *intérêt général*, mieux ils s'acquitteront volontairement de leurs obligations fiscales.

<sup>139</sup> En matière électorale, le sentiment d'inutilité se matérialise le plus souvent par un taux d'abstention élevé surtout lorsque les citoyens ne font plus confiance à l'élite politique. Lire en ce sens, P. BRECHON, « Crise de confiance dans les élites politiques », *Le nouveau désordre électoral*, 2004, pp. 47-69.

<sup>140</sup> V. *supra*, p. 15.

<sup>141</sup> *Idem*.

<sup>142</sup> Pour plus d'informations, suivre le lien, <https://www.finances.gouv.td>, consulté le 12 mars 2024 à 04 heures 17 minutes.

<sup>143</sup> J.L. ENGOUTOU, « Le droit à une bonne administration. Étude à partir des cas des États d'Afrique francophone et anglophone », in *R.I.D.C.*, 4-2022, p. 936.

<sup>144</sup> M. ONDOA, « Le droit public des États sous ajustement structurel : le cas du Cameroun », in B. BEKOLO EBE, S.M. TOUNA MAMA et FOU DA (dir.), *Mondialisation, exclusion et développement africain : stratégies des acteurs publics et privés*, t. 2, Paris, Maisonneuve et Larose, 2006, p. 420.

<sup>145</sup> J.L. ENGOUTOU, « Le droit à une bonne administration... », *ibid*.



son poste de travail. Cette estimation est parfois légalement justifiée. En effet, le texte portant nomination de certains, sinon tous les hauts responsables, ne manque pas de préciser dans son second paragraphe que « *l'intéressé aura droit aux avantages de toute nature prévues par la réglementation en vigueur* ». D'aucuns analysent cet extrait de texte comme conférant le droit du responsable au poste de se faire payer les services rendus. Une telle réflexion dénature pourtant l'esprit du texte qui, en réalité, n'envisage n'accorder que les avantages prévus par la norme et non ceux issus de l'ingéniosité des agents publics-privés pour faire fructifier leur poste en étendant à l'infini leur sphère de compétence et à se livrer aux pratiques de corruption<sup>146</sup>.

Dans sa conception, la corruption renvoie aux « *situations où des moyens de pressions illicites et occultes sont utilisés pour obtenir un résultat que les procédures régulières ne garantissent pas* »<sup>147</sup>. C'est « *un comportement répréhensible par lequel sont sollicités, agréés ou reçus des offres, promesses, dans ou présents, à des fins d'accomplissement ou d'obtention d'un acte, d'obtention de faveurs ou d'autres avantages particuliers...* »<sup>148</sup>. C'est en fait, tout manquement<sup>149</sup> à la déontologie chez les agents publics relevant ici du fisc. C'est donc une violation du devoir de probité, de fidélité et d'impartialité requis dans l'exercice d'une charge publique, au détriment de l'utilisateur<sup>150</sup>. Certains auteurs considèrent que « *la corruption est un abus de pouvoir reçu en délégation à des fins privées* »<sup>151</sup>. Cette définition est proche de celle de la Banque Mondiale qui stipule que « *la corruption est le fait d'utiliser sa position de responsable d'un service public à son bénéfice personnel* ». C'est différentes perceptions de la corruption se rejoignent en ce que la corruption serait en définitive, le profit personnel tiré d'une position sociale appartenant au secteur public ou privé. Le civisme fiscal, parce qu'il promeut l'acquiescement volontaire mais surtout légal de l'impôt tel la TVA (taxe sur la valeur ajoutée), est donc embrigadé par la corruption. Cette dernière favorise le phénomène de la fraude fiscale perceptible dans nos sociétés lors du recouvrement de l'impôt. La corruption ainsi perçue affaiblit la confiance qu'a le peuple pour l'État en tant que prestataire de service et déçoit les citoyens (contribuables), qui deviennent éhontés à l'égard du gouvernement ; d'où la crise de confiance.

En effet, lors du recouvrement de l'impôt, l'agent public et le contribuable véreux sont plus enclins au gain direct qu'ils pourraient engranger qu'au respect de la procédure. Le dernier sollicitant du premier le rabais de ses obligations fiscales considérées élevées, tandis que le premier aurait une faiblesse pour le gain direct tiré de la contrepartie du rabais notamment le pot-de-vin, au détriment de l'intérêt général. Les déclarations d'activités et autres sont, de ce fait, sous-estimées ou reportées à des dates ne correspondant pas à leur exercice. C'est ainsi

---

<sup>146</sup> L.R. NGIMBOG, « La justice administrative à l'épreuve du phénomène de la corruption au Cameroun », in *Droit et société*, 2002/2, n°51-51, p. 301-322.

<sup>147</sup> Ph. ARDANT, « La corruption », in *Pouvoirs*, n° 31, 1984, p. 3.

<sup>148</sup> R. GUILLIEN et J. VINCENT, *Lexique des termes juridiques*, Paris, Dalloz, 12<sup>ème</sup> éd., 1999, 561P.

<sup>149</sup> Article 46 du décret N°95/048 du 8 mars 1995 portant statut de la magistrature.

<sup>150</sup> GERDES Cameroun, *De la corruption au Cameroun*, Friedrich-Ebert-Stiftung Cameroon, P. TITI NWEL (coord.), juin 1999, p. 12.

<sup>151</sup> C. GUEYE MBACKE, « Les réalités sociologiques de l'Afrique : un terrain fertile pour la corruption ? », in *Finance et Bien commun*, 2007/3, n°28-29, p. 66. Toujours sur la question de la corruption, il est conseillé de lire : B.R. GUIMDO DONGMO, « La corruption dans le droit de la fonction publique : le cas du Cameroun », in *Juridis Périodique*, n° 75, 2008, pp. 59-65. Lire aussi, S. AKONO OMBGA, « La distinction entre la faute de gestion et le détournement de deniers publics en droit camerounais », in *RASJ*, n° 1, 2004, pp. 249-287.



qu'il est observé dans les sociétés un écart, voire un train de vie hautement élevé chez certains agents publics travaillant pour le fisc; lequel train de vie est en total déphasage avec le salaire perçu. C'est, sans être exhaustif, le cas d'Yves-Michel FOTSO<sup>152</sup> qui avait été condamné au TCS malgré la restitution, plus tard, de 230 milliards de FCFA ainsi que d'Haman ADAMA<sup>153</sup>. La conséquence immédiate est le ralentissement des recettes fiscales; la grande partie se retrouvant dans le patrimoine des individus mal intentionnés.

Malgré les multiples tentatives<sup>154</sup> d'éradiquer la corruption au sein des administrations publiques africaines, celle-ci demeure perceptible et ses effets conséquents. Il faut peut-être partir de cette conclusion d'une enquête menée au Gabon par Afrobarometer de Lionel OSSÉ « *les actions initiées par le gouvernement du Gabon pour réduire la corruption telle que la création des institutions spécifiques dédiées à cette lutte ne semblent pas porter leurs fruits. La majorité des Gabonais estiment que le niveau de corruption est en constante augmentation* »<sup>155</sup> pour comprendre l'impact et la perception qu'ont les gabonais de la corruption surtout des institutions publiques. Les mêmes faits de corruption sont perceptibles en République Centrafricaine<sup>156</sup>, au Tchad<sup>157</sup>, au Congo<sup>158</sup> ainsi qu'en Guinée Équatoriale<sup>159</sup>. Pour autant, les agents publics ne sont pas les seuls coupables de l'effritement du civisme fiscal.

## **B. La perversion de l'éthique des contribuables**

L'adhésion massive des contribuables à l'acquiescement volontaire des impôts implique d'une part la prise de conscience collective du rôle de l'impôt dans l'accroissement des biens publics et, d'autre part, l'intégration de la justice fiscale en général. Tout compte fait, deux circonstances peuvent servir de fondements à la perversion de l'éthique des contribuables. Il peut s'agir de l'attitude attachée au contribuable (*incivisme actif*) d'une part (1), et de l'action ou de l'inaction de l'administration fiscale (*incivisme passif*) d'autre part (2).

### **1. La perversion imputable aux contribuables : l'incivisme actif**

---

<sup>152</sup> Arrêt n°002/CRIM/TCS, du 31 janvier 2013.

<sup>153</sup> Arrêt n°026/CRIM/TCS, du 19 septembre 2013.

<sup>154</sup> Sans exhaustivité et pour ne prendre que le cas camerounais, hormis les institutions-normes telles que systématisées par Maurice HAURIU, nous avons les structures administratives comme le Programme National de Gouvernance (PNG), l'Agence Nationale d'Investigation Financières (ANIF), la Commission Nationale Anti-Corruption (CONAC); les structures juridictionnelles telles que la Chambre des Comptes de la Cour Suprême, le Tribunal Criminel Spécial (TCS) ainsi que les juridictions ordinaires.

<sup>155</sup> Dépêche N° 590 d'Afrobarometer, 13 janvier 2023, Lionel OSSÉ. Selon Lionel OSSÉ, les pertes annuelles du Gabon liées à la corruption sont estimées entre 400 et 500 milliards de FCFA.

<sup>156</sup> On apprend par exemple de la radio NDEKE LUKA une radio qui émet en français et en sango que la Cellule de lutte contre la corruption a dénoncé des irrégularités au Ministère de la Fonction Publique lors du recrutement dans cet organisme public courant mars 2024. <https://www.radiodekeka.org>, consulté le 11 avril 2024.

<sup>157</sup> Dans son rapport, *Freedom House* affirme que la corruption, les pots-de-vin étaient « endémiques » dans le pays. Rapport, *Freedom in the World 2022*.

<sup>158</sup> Dans son rapport d'activités, le Centre de Recherche sur l'Anti-corruption (CERC) constatait en mars 2024 que la corruption reste un défi à surmonter pour la République Démocratique du Congo. <https://cerc.cd>, consulté le 24 avril 2024 à 13h 19 minutes.

<sup>159</sup> Comme on peut clairement le lire dans les colonnes du journal Libération selon lequel, « *pour lutter contre la corruption, la Guinée met fin au [billetage], la paye des fonctionnaires en espèces* ». En effet, face au système de billetage, nombreux étaient les fonctionnaires démissionnaires ou fictifs qui continuaient de percevoir les salaires par voie de corruption. Le même journal rapporte également que selon Kadiatou DIALLO : « *la paie des fictifs arrangeait beaucoup de monde* ». <https://www.libération.fr>, consulté le 27 avril 2024.





De l'attitude des usagers en matière de recouvrement fiscal, on observe une croissance nette de l'incivisme fiscal qui confirme la réticence des contribuables à s'acquitter librement et volontairement de l'impôt et autres taxes. En effet, les contribuables développent un repli vis-à-vis de la participation citoyenne aux charges publiques. La réticence à la participation populaire aux charges collectives se traduit par l'incivisme fiscal actif lorsqu'il est imputable aux contribuables. Dans la pratique, l'incivisme fiscal actif se concrétise par la fraude fiscale qui, elle, trouve certainement sa source dans l'incapacité pour certains contribuables de s'acquitter de leurs obligations fiscales, dont l'exercice n'est que pure chimère pour ceux d'entre eux qui ne sont même pas capables de s'assurer le pain quotidien.

Si le rapport du groupe de la Banque Africaine de Développement (BAD) de 2019 constate que « *l'Afrique progresse dans la lutte contre la fraude fiscale et blanchiment d'argent* »<sup>160</sup>, en revanche, la fraude fiscale demeure prégnante dans les États d'Afrique francophone dont ceux de l'Afrique Centrale. La fraude fiscale renvoie au « *détournement illégal d'un système fiscal afin de ne pas contribuer au financement des charges publiques* »<sup>161</sup>. En fait, c'est de la tricherie consistant à cacher de l'argent propre<sup>162</sup>. Il va sans dire que « *de nombreuses études ont montré que [...] les multinationales cherchent à éviter l'impôt, privant ainsi les pays concernés de budgets conséquents* »<sup>163</sup>. Cet état de choses n'est pas sans conséquences.

La première est la pression fiscale élevée. En effet, la mobilisation des recettes fiscales reste l'une des questions, sinon la première, des plus pressantes, surtout pour les pays en quête de développement pour qui, les recettes fiscales sont considérées comme un pilier du financement du développement. Les pays comme le Cameroun, le Gabon, le Tchad, la Guinée-Équatoriale ainsi que la République centrafricaine cherchent constamment à augmenter leurs recettes fiscales. Si les deux derniers, exportateurs de pétrole, donnent l'impression de ne pas miser sur les recettes fiscales, le premier, par contre, semble peu à peu abandonner le socialisme pour un capitalisme masqué. L'élargissement de l'assiette fiscale confirme cette hypothèse. Ainsi, de nouvelles matières imposées sont inscrites dans la loi de finances au fil des années<sup>164</sup>. Le dernier exemple marquant au Cameroun est l'imposition des associations même à but non lucratif. Jadis exonérées des taxes, celles-ci se voient contraintes de déclarer leurs activités<sup>165</sup>, même si on peut regretter, dans la pratique, le laxisme de l'administration fiscale concernant le recouvrement des recettes fiscales desdites associations. Des études ont mis en exergue la relation pression fiscale-civisme fiscal. Ainsi, plus la pression fiscale est élevée, moins les

<sup>160</sup> <https://www.afdb.org>, consulté le 10 mars 2024 à 17 heures 22 minutes.

<sup>161</sup> M. LEFEBVRE, P. PESTIEAU, A. RIEDL et M.C. VILLEVAL, « Les comportements vis-à-vis de la fraude fiscale et la fraude sociale différent-ils ? Une expérience menée en Belgique, en France et aux Pays-Bas », in *Economie et Prévision*, 2013/1-2, n°202-203, p. 147.

<sup>162</sup> E. VERNIER, « Le blanchiment de la fraude fiscale », in *Fraude fiscale et Paradis Fiscaux*, 2018, pp. 61-82.

<sup>163</sup> E. VERNIER et L'H. HOUANTI, M. CHEVALIER, « Les paradis fiscaux : de la corruption au développement », in *Revue Internationale et Stratégique*, 2021/2, n°122, pp. 21-30.

<sup>164</sup> Cette attitude des pouvoirs publics rame à contre-courant de l'adage « *trop d'impôt tue l'impôt* » matérialisé par la courbe de Laffer qui porte le nom de son auteur Arthur LAFFER. La courbe de Laffer démontre qu'à un certain seuil, un taux élevé des impôts détruit la base imposable et par ricochet, diminue les recettes fiscales. En revanche, plus le têt est bas mieux on assiste à l'accroissement des recettes fiscales. Les gouvernants devraient donc rechercher sans cesse l'équilibre nécessaire. Pour plus de précisions, A. BARILARI, « La courbe de Laffer. Habile storytelling ou vérité scientifique ? », in *Gestion et Finances publiques*, 2019/1, n°1, pp 73-76.

<sup>165</sup> Loi des finances 2024 au Cameroun, *préc.*



contribuables sont portés vers le civisme fiscal<sup>166</sup>. Les États de l'Afrique Centrale ne font pas exception à cette logique; d'autant plus que les systèmes politiques jusqu'ici connus dans cette région de l'Afrique se revendiquent socialistes. L'État doit tout faire pour satisfaire les besoins des citoyens sans rien attendre d'eux et surtout, sans que ces derniers n'aient le sentiment d'être appauvris par l'État.

L'autre conséquence est que les contribuables africains considèrent l'impôt comme un moyen pour l'État de les ruiner, voyant dès lors leur patrimoine amoindri après prélèvement. Le danger est que les citoyens pourraient, à l'avenir, opter pour des solutions plus rentables individuellement au détriment du trésor public et partant du bien-être commun. Ceci fait justement penser à l'injustice fiscale. En effet, certains contribuables considèrent leurs activités comme ne devant pas être soumises au paiement des impôts. L'élargissement de l'assiette fiscale aura comme conséquence l'écroulement du civisme fiscal des contribuables. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2024 par exemple, toutes les personnes désireuses d'obtenir un visa de sortie du Cameroun doivent présenter une « attestation de conformité fiscale ». Pour d'aucuns, ce document atteste que son détenteur est en règle envers l'administration fiscale. À propos, pour le magazine de l'Afrique qui rapporte le commentaire du Magazine *Investir au Cameroun*, cette procédure - parlant de l'attestation de conformité fiscale - « [...] permet d'accroître les recettes fiscales, en incorporant dans le fichier de l'administration fiscale, les nombreux contribuables qui échappent encore aux mailles du fisc »<sup>167</sup>. Le cas spécifique des citoyens exerçant dans certaines activités relevant du secteur informel, en occurrence le « *pousse-pousse* », le « *call box* » et la plus célèbre, le « *ben-skin* » est parlant. Pourtant, la justice fiscale<sup>168</sup>, telle qu'elle transpire dans les Constitutions africaines, voudrait que chaque citoyen paie les taxes en fonction de sa capacité contributive. Là encore, la question demeure et divise! En effet, à quel moment l'égalité fiscale serait-elle réalisée? Lorsque c'est « *la juste part* » qui est attendue ou alors lorsque pour tous, un montant fixe de l'impôt est arrêté peu importe le revenu? Malgré le fait que le constituant africain semble avoir opté pour un taux fixe, la problématique de l'acquiescement volontaire de l'impôt subsiste. Une frange de citoyens éprouve du mal à voir leurs activités jadis exonérées des taxes aujourd'hui imposées. La conséquence immédiate est la perte de leur éthique.

La dernière conséquence retenue est le développement, chez les contribuables, d'un sentiment de trahison vis-à-vis de l'État. La trahison, en effet, est due au manque d'infrastructures élémentaires, nécessaires à l'épanouissement social des citoyens. La conséquence directe est ce panier de la ménagère qui passe du double au triple avec la flambée des produits de première nécessité. En plus, les réponses proposées par les pouvoirs publics semblent ne pas toujours correspondre aux besoins des populations. On assiste, avec regret, au

---

<sup>166</sup> Sur la question, R. BALAHOUA OUI et EL.H. ATTAK, « Essai d'analyse de la relation entre la pression fiscale et la conformité des contribuables : Revue de littérature », *op.cit.*, pp. 175-176.

<sup>167</sup> <https://magazinedelafrique.com>, consulté le 03 avril 2024 à 07 heures 28 minutes.

<sup>168</sup> Sur la question, lire les travaux suivants : F. BONNEVILLE, « Réflexions sur la notion de justice fiscale », *Gestion et finances publiques*, 2017/3, n°3, pp. 61-69; V. LEVY-GARBOUA et G.MAAREK, « La justice fiscale, un parfum d'idéologie », *In Impôts. Le grand désordre*, 2020, pp. 203-220; M. FORSE et M. PARODI, « Les français et la justice fiscale », *in Revue de l'OFCE*, 2015/1, n°137, pp. 97-132; TSILLY DAGAN, « La justice fiscale à l'ère de la mobilité et de la fragmentation », *In RED*, 2022, n°4, pp. 86-91; V. DREZET, « L'impôt, les riches, la crise et la justice fiscale », *in Mouvements*, 2010/4, n°64, pp. 43-50.



développement du secteur informel pour satisfaire les besoins immédiats des contribuables. L'individualisme semble alors prendre le dessus sur le communautarisme pourtant cher à l'africain.

L'incivisme actif peu aussi est instrumentalisé à des fins politiques. Il s'agit de l'insoumission fiscale qui se présente pour certains comme une forme de lutte citoyenne<sup>169</sup>. Un auteur affirmait fort bien que « *l'insoumission fiscale et le boycott du service administratif apparaissent comme des procédés visant à saper les assises même du pouvoir d'État en le privant de ressources financières et humaines* »<sup>170</sup>. Les contribuables, via le boycott, marquent leur désaccord sur les politiques fiscales adoptées par les dirigeants en qui, le plus souvent, ils ne se reconnaissent plus. On a la capacité de payer l'impôt, mais on ne veut pas. L'hypothèse étant celle de mettre plus de pression sur les pouvoirs publics pour la redistribution rationnelle des ressources.

## 2. La perversion imputable au fisc : l'incivisme passif

L'incivisme fiscal est une pratique qui émane implicitement des contribuables. Il est dû aux manquements des administrations fiscales mais entretenus par les contribuables. Dans ces deux situations, les contribuables s'adosent malicieusement sur les manquements du fisc faisant d'eux, non pas les auteurs de l'évasion fiscale et de la baisse des recettes, mais des complices.

D'abord, l'on note les mesures incitatives du civisme fiscal. S'il est, en effet, légalement reconnu que « *nul n'est censé ignorer la loi* » donnant ainsi tout son sens au « *dura lex sed lex* », il est aussi conseillé que la loi, la règle de droit, soient aussi accessibles à tous. L'efficacité d'une norme dépend de sa capacité à attirer l'adhésion du plus grand nombre. D'ailleurs, la doctrine signale que « *la certitude juridique vient de la clarté du texte. Il est question que le texte n'ait pas de fragments qui prêteraient à équivoque* »<sup>171</sup>. Pourtant, certains auteurs déterminaient « *l'accessibilité au droit, entre autre, dans sa compréhension par le citoyen d'intelligence moyenne* »<sup>172</sup>. Dans la pratique, il est observé que, dans l'ensemble des pays d'Afrique, les normes fiscales ne remplissent pas l'exigence d'efficacité. Les citoyens, malgré les efforts fournis par le fisc, ne sont pas toujours informés à temps réel, des réformes fiscales. Cette situation non imputable aux contribuables crée une sorte d'incivisme passif. On pourrait, en toute logique, avancer l'hypothèse d'un incivisme par ignorance ou par méconnaissance. À titre de preuve, on peut retenir la numérisation de certaines procédures non accessibles à tous les usagers du fait de l'absence de couverture du réseau ou dû au manque de maîtrise de l'outil informatique et d'internet. On se trouve alors en face d'une numérisation ou informatisation tatillonne des données. Le contribuable, dans la majeure partie des cas, profite de cette ignorance pour ne pas s'acquitter des impôts et des autres taxes. Cette attitude déteint ainsi l'éthique des contribuables satisfaits (à en croire leur attitude) des manquements du fisc. L'autre

<sup>169</sup> Y.A. CHOUALA, « L'économie fiscale des transitions africaines. Éléments pour une sociologie des luttes sociopolitiques autour de l'impôt », in *Polis/R.C.S.P/C.P.S.R.* Vol. 16, Numéros 1 & 2, 2009, p. 21.

<sup>170</sup> N.O. ESSO, *Conflits urbains et démocratisation au Cameroun : l'insoumission fiscale à Douala*, Mémoire de Maîtrise en Sociologie, Université de Yaoundé I, 1996, 99p, cité par Y.A. CHOUALA, « L'économie fiscale des transitions africaines... », *ibid.*

<sup>171</sup> P.E. ABANE ENGOLO, « La notion de qualité du droit », in *RADSP*, Vol I, n°1.- jan.- juin 2013, p. 92.

<sup>172</sup> J. CHEVALLIER, *L'État de droit, problèmes politiques et sociaux*, Paris, La documentation française, n°898, 2004, p.39.



raison tient également à la complexité de certaines mesures fiscales surtout liées à la télédéclaration.

L'on enregistre ensuite, l'inactivité ou la négligence des services de l'administration fiscale dans certaines parties du territoire. Le principe soutenu est celui de la déclaration libre et volontaire de son activité auprès de l'administration fiscale en vue de s'acquitter de ses impôts. C'est donc via le civisme fiscal que le citoyen participe aux charges publiques. L'exception voudrait, lorsque l'usager ou le bénéficiaire des services publics n'a pas souscrit volontairement à ses obligations fiscales, que l'administration fiscale l'oblige à agir en procédant à un recouvrement forcé. L'exercice de cette prérogative attribuée au fisc s'avère parfois abandonné dans certaines parties du territoire avec pour cause, la négligence du fisc. Il arrive, en effet, de constater que le fisc soit négligeant en manquant à l'objectif de ratisser, dans la phase de recouvrement forcé, l'ensemble du territoire, du fait du sous-effectif de ses agents. La question des effectifs des agents ou employés est aussi transversale. Autant les employeurs du secteur privé y sont regardant, autant les États recherchent en tout temps la maîtrise de leur masse salariale. En 2017, parlant des effectifs de la fonction publique française, Emilien RUIZ se posait la question de savoir s'il y avait trop de fonctionnaires en France<sup>173</sup>. Dans sa démarche, RUIZ démontre que les effectifs ne peuvent diminuer sans toucher au périmètre d'intervention de l'État. L'argumentaire souvent avancé est que les fonctionnaires seraient payés à ne rien faire, preuve qu'il y en aurait en excès. La réalité africaine est que les États sont, pour la majorité, les premiers pourvoyeurs d'emplois. Malgré cette réalité, il arrive justement que le personnel de l'État soit en infériorité numérique. Les raisons peuvent être diverses : le statut, le poids des salaires ou encore l'hypothèse liée au type de fonction ou encore à la qualification attendue et plus récemment, l'absentéisme<sup>174</sup>. S'il peut être reproché aux contribuables de profiter de la carence de l'administration pour se dédouaner de leurs charges fiscales, en revanche, l'infériorité numérique des agents publics ne saurait par contre leur être imputée. La corrélation entre le manque de personnel et l'éthique des contribuables qui, au lieu de respecter les exigences de la loi fiscale, se contentent de l'inaction du fisc est établie. Ce défaut de personnel rend inefficace l'action des administrations publiques fiscales qui n'arrivent pas à agir dans le respect des délais prescrits en matière de recouvrement des créances ayant pour épée de Damoclès la prescription<sup>175</sup>. Sans hésiter, le contribuable profite illégalement de cette inactivité du fisc dans sa localité pour échapper à l'impôt.

---

<sup>173</sup> É. RUIZ, « Y a-t-il trop de fonctionnaires en France? », *Idées reçues sur le travail*, 2023, pp. 53-61. Lire dans le même ordre d'idée, L. ROUBAN, « Le nombre des fonctionnaires : le débat autour du fonctionnarisme (1877-1914) », in *RFAP*, 2010/3, n°135, pp. 583-599.

<sup>174</sup> Parlant de l'absentéisme et de l'exil des camerounais face au manque de perspectives, DW nous apprend, dans sa publication du 01 mars 2024, que plus de 6.000 enseignants, médecins et infirmiers ont quitté leur emploi dans la fonction publique ces derniers mois au Cameroun pour émigrer. Suivre <https://www.dw.com>, consulté le 23 mars 2024. Dans la lutte contre l'absentéisme et l'abandon de poste, le Ministre camerounais de l'Enseignement Secondaire invitait, dans un communiqué radio n°70/23/MINESEC/SG/DRH/SDP/SFCP du 30 mai 2023, toute personne ayant connaissance des enseignants absents à leurs postes de travail à les dénoncer sous anonymat à l'adresse [www.minesecdrh.cm](http://www.minesecdrh.cm).

<sup>175</sup> Il est important de relever que lorsque la prescription est acquise, celle-ci éteint l'obligation fiscale du redevable, qui en est ainsi libéré. Néanmoins, le comptable reste personnellement et pécuniairement responsable de l'impôt non recouvré. Lire nécessairement, B. RICOU, « La prescription de l'action en recouvrement », in *Droit des procédures fiscales*, 2022, 277-280 ; L. BOISSET et H. EHRHART, « La mobilisation fiscale dans les pays de la



L'autre raison évoquée, et non des moindres, est l'insécurité territoriale. En effet, la situation sécuritaire dans certaines parties du territoire des Etats rend quasi impossible l'action du fisc. Celui-ci se résigne, dans ce cas, à espérer ou en appel au civisme fiscal des contribuables vivant dans ces zones à risque, où l'insécurité est galopante et les recettes fiscales en décroissance. Non seulement l'insécurité freine les investissements, piliers des recettes fiscales, mais aussi, empêche le fisc de procéder au recouvrement des impôts. Le lien entre sécurité et recettes fiscales est alors établi. Le constat qui en découle est que les institutions des pays en situation d'insécurité « ... sont déficientes (...) parce qu'ils doivent faire face à une situation précaire, sinon délabrée, en matière de sécurité et de gouvernance »<sup>176</sup>. L'absence de sécurité conduit inéluctablement à la baisse des recettes fiscales. La région du Nord-Ouest au Cameroun nous offre un exemple patent. En effet, à en croire le Magazine *Investir au Cameroun*, la Direction Générale des Impôts attend, pour le mois de mai 2024, de cette région un recouvrement des recettes d'une valeur de 18,7 millions de FCFA. Ces recettes seraient, pour ce magazine, « la plus petite cagnotte »<sup>177</sup>; raison tenant de la crise socio-politique qui y sévit depuis 2016. Il faut néanmoins relever que les populations vivant dans les zones à insécurité faible profitent également de cette situation pour ne pas souscrire à leur devoir de civisme.

Enfin, la complexité de certaines procédures fiscales<sup>178</sup> et les exonérations ou privilèges fiscaux accordés à certains membres du gouvernement<sup>179</sup> poussent certains contribuables à croire à l'injustice sociale, cause de leur résistance aux normes fiscales. Le juge du Fonds Monétaire International (FMI) affirmait déjà que « la complexité du système fiscal résulte, en partie, des innombrables exonérations fiscales et traitements fiscaux exceptionnels prévus par le Code Général des Impôts et régimes spéciaux »<sup>180</sup>.

Au demeurant, le civisme fiscal promu et voulu est abandonné au profit de l'incivisme fiscal défendu et dénoncé. Qu'il soit actif ou passif, l'incivisme fiscal rame à contre-courant contre l'amélioration des recettes fiscales et le développement des sociétés africaines notamment ceux de l'Afrique Centrale. De plus, les États africains, peu enclins à la créativité de nouvelles niches de ressources autres que les ressources naturelles, semblent dorénavant

---

zone franc : principaux enseignement sur longue période », in *Techniques financières et développement*, 2014/2 n°115, pp. 15-28.

<sup>176</sup> P. JACQUEMOT et M. RAFFINOT, « La mobilisation fiscale en Afrique », in *Revue d'Economie Financière*, 2018/3, n°131, pp. 243-263.

<sup>177</sup> <https://www.investiraucameroun.com>, consulté le 13 mai 2024 à 20 heures 32 minutes.

<sup>178</sup> Pour ne retenir que l'exemple tiré de la télé déclaration avec le peu de couverture d'internet, les échéances multiples faisant qu'il soit difficile pour les contribuables de retenir les délais de paiement des impôts et autres taxes, P. ALAKA ALAKA, *L'impôt au Cameroun. Contribution à l'étude d'un dysfonctionnement administratif, préc.*

<sup>179</sup> À propos des exemptions fiscales, la Directive CEMAC n°01/04-UEAC-117 U-CM-12 portant révision de l'Acte n°3/77-UEAC-177 instituant l'impôt unique sur le revenu des personnes physiques, du 29 juillet 2004, énonce en article 8 que « sont affranchis de l'impôt sur le revenu des personnes physiques les agents diplomatiques, les consuls et agents consulaires de nationalité étrangère, mais seulement dans la mesure où les pays qu'ils représentent concèdent des avantages analogues aux agents diplomatiques et consulaires des Etats de la Communauté ». Le personnel diplomatique camerounais bénéficie également de certaines exonérations. Concernant le cas du Cameroun, lire le *prévis de fiscalité camerounaise* produit par la Direction Générale des Impôts du Ministère des Finances publié en 2010.

<sup>180</sup> Suivre le lien, <https://magazedelafrique.com>, consulté le 03 avril 2024 à 07 heures 28 minutes.



faire des recettes fiscales leurs véritables cibles. À cette fin, un accent particulier devra être porté sur le civisme fiscal mais surtout, sur les causes de son déclin.

### Conclusion

En définitive, par civisme fiscal, on a tenté de mettre en exergue le lien direct qui subsiste entre la participation citoyenne aux charges publiques et le développement tant recherché par les gouvernants des pays africains notamment de l'Afrique Centrale. Le choix de cette aire géographique se justifie par leur appartenance à la Zone franc<sup>181</sup> ainsi qu'à la francophonie. Si quelques nuances ont pu être relevées de part et d'autre, une sorte d'harmonisation se dégage quant à la formulation du civisme fiscal dans l'*instrumentum* d'une part et, dans son édulcoration dans les différents ordres juridiques d'autre part. Au regard de son importance pour l'amélioration des recettes fiscales, et par voie de conséquence, le développement des États indiqués, il est impérieux pour les pouvoirs publics, de changer de paradigmes en renforçant l'éducation des contribuables dont le niveau d'instruction semble conditionne celui du civisme fiscal mais surtout, en insistant sur la lutte contre les pratiques déviantes comme les détournements des deniers publics et la corruption. La finalité étant d'instaurer une vraie transparence, gage de la bonne gouvernance dans la gestion des biens publics. Enfin de compte, le contribuable, en principe premier bénéficiaire des services publics, verra la nécessité du civisme fiscal pour la satisfaction, par les gouvernants, des besoins d'intérêt général. Quoique demeurent interpellatives les préoccupations relatives aux accords coloniaux et autres contraintes externes liées à la globalisation dans l'enlisement des efforts fournis tant par les contribuables que par les administrations fiscales concernant l'optimisation des recettes fiscales.

---

<sup>181</sup> L. BOISSET et H. EHRHART, « La mobilisation fiscale dans les pays de la Zone franc : principaux enseignements sur longue période », in *service de la Zone franc et du financement du développement, Banque de France, TFD 115*, juin 2014, pp. 15-28.