



Titre de l'article : Le recouvrement forcé de l'impôt contre les personnes publiques en droit fiscal camerounais

Noms et Prénoms : MAOH MAOH Maurice

Grade : Assistant

Université de rattachement : Université d'Ebolowa/ Faculté des Sciences Juridiques et Politiques

Tél : +237 651 09 97 29

E-mail : maohmaohmaurice706@gmail.com



LE RECOUVREMENT FORCE DE L'IMPOT CONTRE LES PERSONNES PUBLIQUES EN DROIT FISCAL CAMEROUNAIS

Par

MAOH MAOH Maurice

Ph.D en Droit Public

Assistant à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques

Université d'Ebolowa (Cameroun)

Email : maohmaohmaurice706@gmail.com

Résumé

Au Cameroun, les personnes publiques contribuable sont souvent contraintes au paiement de leurs dettes d'impôt par la mise en œuvre du recouvrement forcé. Si une telle pratique peut a priori paraître légitime dans son fondement, elle devient sujet à caution une fois dirigée contre un sujet de droit en situation d'exorbitance. Le recours à l'exécution forcée contre elles apparaît aux yeux du chercheur comme un acte insolite digne d'être questionné. A travers la mobilisation de la méthode juridique avec une emphase sur la dogmatique, le régime applicable aux personnes publiques en matière de recouvrement forcé de l'impôt a été scruté pour parvenir aux résultats de la présente recherche. En effet, le recouvrement forcé est en principe neutralisé par les privilèges particuliers de la personne publique. Toutefois, le recouvrement forcé des impôts dont elles sont redevables est rendu possible par le recours aux succédané de voies d'exécution malgré leur précarité.

MOTS CLES : *Recouvrement forcé, neutralisé, envisageable*

ABSTRACT

In Cameroon, public entities often face forced tax collection measures. Such a practice may give a great deal of trouble to public authorities according to their missions of satisfying the general interest. The usage of forced execution against public entities has been questioned. An analysis of the question from a legal perspective reveals that we are in the presence of a regime that reconciles the specificity of public entities and the optimisation of tax revenue. Therefore, forced tax collection measures are neutralized by the special privileges of those entities. Exceptionnaly, by mobilizing substitutes measures, public entities can be forced to pay their taxes.

Key-words : forced recovery, neutralized, possible



Introduction

En matière fiscale, tout redevable qui ne se conforme pas de sa propre initiative à l'obligation de payer, peut y être contraint à travers la mise en branle de la procédure de recouvrement forcé de l'impôt¹. Si dans son fondement, la mise en œuvre des mesures de poursuite par le fisc ne pose aucun problème en soi, il n'en demeure pas moins vrai qu'elle peut être sujet à caution une fois engagée contre certains contribuables. C'est le cas de la personne publique. Contrairement aux autres sujets fiscaux, la personne morale de droit public est dévouée à une mission d'intérêt général et placée sur un piédestal dans les rapports juridiques².

Eu égard à ce statut exceptionnel, le recouvrement forcé de l'impôt contre une personne publique parce que contraignant pour cette dernière est perçue par Paul AMSELEK comme une pratique contre-nature. Pour l'auteur, « *il serait aberrant et pour ainsi dire contre nature que l'Etat, qui a le monopole de la force publique, use de celle-ci contre lui-même, mais il serait aussi aberrant qu'il en use à l'égard des autres personnes publiques. D'une manière générale, des voies de contrainte contre une personne publique seraient incompatibles avec sa dignité même de personne publique et la parcelle de puissance et d'intérêt public dont elle est toujours dépositaire, quels que soient son statut et ses missions* »³. Au-delà de cette position doctrinale, l'on peut ajouter que la personne publique en tant qu'entité en situation d'exorbitance est particulièrement protégée par le principe d'insaisissabilité de ses biens. Bien plus, en droit public financier camerounais, il n'existe pas une séparation entre les ressources de l'Etat central et celles de ses démembrements en vertu du principe de l'unité de caisse et de trésorerie. M. NJOYA OUMAROU écrit d'ailleurs à ce sujet que « *selon le principe de l'unité de trésorerie, les fonds libres de l'Etat et des organismes publics autres que l'Etat appelés correspondants du trésor, sont mis en commun et constituent une masse financière indistincte. Ils sont tous destinés de manière indiscriminée à la couverture de l'ensemble des dépenses de ces personnes publiques* »⁴.

Cependant le droit fiscal camerounais semble minorer cette spécificité et opte pour une assimilation des personnes publiques aux sujets ordinaires de droit. Dans leur lettre, tant le Code

¹ En effet, les créances fiscales sont munies d'un privilège général de recouvrement en sorte que, l'administration en dressant un simple état de recouvrement se crée un titre exécutoire.

² Charles Debbash, « Le droit administratif, droit dérogatoire au droit commun ? », *Mélanges en l'honneur de René Chapus*, 1992, p.128.

³ Paul Amselek, « Les établissements publics sans comptable public et le principe de l'insaisissabilité des biens des personnes publiques », *JCP*, 1986 n° 31.

⁴ Oumarou Njoya, « Le principe de l'unité de trésorerie en droit public camerounais », *RASJ*, Numéro spécial/ 2014, p.163.



Général des Impôts que le Livre des Procédures Fiscales ne font aucune différence de traitement entre le contribuable personne publique et la personne privée. En conséquence, l'on enregistre régulièrement des cas de recouvrement forcé de l'impôt contre certaines personnes morales de droit public. Dès lors, l'on est en droit de se demander si en droit camerounais, la personne publique une fois sous l'emprise de la norme fiscale se trouve dépouillée de son identité. Dans la mesure où elle jouit d'une position privilégiée dans les rapports juridiques et qu'elle est dévouée à la satisfaction de l'intérêt général, il y a lieu de se demander si l'application des normes fiscale à la personne publique peut ignorer sa spécificité. Fort de ce qui précède, il s'avère fondamental d'engager une réflexion sur le recouvrement forcé de l'impôt contre les personnes publiques en droit fiscal camerounais. Comme préalable à cette entreprise, une judicieuse clarification des termes composant l'intitulé du thème de réflexion s'impose d'elle-même.

Le recouvrement forcé de l'impôt est « *une voie d'exécution destinée à contraindre le redevable à exécuter son obligation de payer, engagée par l'administration fiscale en vertu d'un titre exécutoire émis à l'égard d'un redevable défaillant* »⁵. En d'autres termes, le recouvrement forcé de l'impôt peut être appréhendé comme une procédure légale visant la réalisation de la prescription mise à la charge du redevable, qui ne se conforme pas, de sa propre initiative à l'obligation de payer⁶. En effet, les autorités publiques sont conscientes du fait que l'impôt est, avec le service militaire, l'une des contraintes sociales les plus difficiles à accepter pour les citoyens qui dans l'immense majorité le perçoivent comme une spoliation⁷. Pour donc éviter que son paiement ne dépende du bon vouloir de chaque citoyen, le droit positif a muni les créances fiscales « *d'un privilège général de recouvrement qui est une des manifestations de la procédure exécutive* »⁸ en sorte que « *l'administration en dressant un simple état de recouvrement se crée un titre exécutoire* »⁹ pour se faire justice elle-même. Le recouvrement forcé de l'impôt peut se faire soit par des mécanismes de droit commun¹⁰, soit à travers la mise

⁵ Marie Masclat De Barbarin, *Le contentieux du recouvrement*, Bibliothèque de droit public, tome 243, 2004, p.39.

⁶ Marc Pelletier, *Les normes du droit fiscal*, Paris, Dalloz, 2008, p.373.

⁷ Lire le rapport présenté par M. EGRET au conseil économique et social français sur *L'amélioration des rapports entre l'Administration et les contribuables, et en particulier les non-salariés*. J.O. Avis et rapports du conseil économique et social, 6 février 1979, p.182

⁸ Maurice Hauriou, *Précis de droit administratif et de droit public*, Paris, Sirey, 12e éd., 1933, reprint. Dalloz, Coll. Bibliothèque Dalloz, 2002, XVII, pp. 968-969.

⁹ *Idem*.

¹⁰ Voir les articles L60 à L68 du LPF.



en œuvre des mesures particulières de poursuites¹¹. Chaque fois que l'administration mobilise l'un de ces mécanismes pour recouvrer les impôts dus par un contribuable, l'on est en présence d'un recouvrement forcé d'impôt.

Le recouvrement forcé en matière fiscale est une conséquence logique de la nature de l'impôt car, de par sa définition, il est appréhendé comme « *un prélèvement à caractère obligatoire et sans contrepartie, perçu au profit d'une collectivité publique* »¹². Cela voudrait dire que « *l'impôt doit être établi et recouvré de manière unilatérale par l'administration, si bien que d'une part, l'impôt est obligatoire, et que d'autre part, l'administration dispose de prérogatives de puissance publique exorbitantes qui lui permettent d'espérer recouvrer l'impôt mieux que tout autre créancier* »¹³. Ce caractère obligatoire est aujourd'hui très ancien. A l'ère de l'Europe médiévale, les seigneurs sous le couvert de l'impôt s'approprièrent le patrimoine ou une partie de celui-ci sans le consentement de leurs sujets. A cette époque, la philosophie de l'impôt est fondée sur la pensée selon laquelle, « *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'Etat* »¹⁴.

Cette logique de la fiscalité sera exportée en Afrique à travers la colonisation. M. Mathurin MBOUNOU-NGOPO rapporte que le recouvrement de l'impôt de capitation en Afrique Equatoriale Française était « *entièrement fondé sur la force : emprisonnement, séquestration, confiscation, travaux forcés, villages terrorisés par les milices appelés « tirailleurs sénégalais* »¹⁵. De plus, dans certains cas la technique de la prise d'otages était privilégiée. En effet, les percepteurs coloniaux capturaient les femmes et les enfants des villages afin d'obliger les hommes à payer le montant de l'impôt. Ils ne les libéraient qu'après paiement¹⁶. Ces méthodes brutales de recouvrement de l'impôt seront peu à peu abandonnées avec la montée en puissance des droits de l'Homme au lendemain de la deuxième guerre mondiale. Cependant, la faculté de mobiliser la force publique pour recouvrer l'impôt va

¹¹ Voir les articles L71 et suivants du LPF

¹² Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, *Droit fiscal général*, p.2, cité par Jean Luc ALBERT, Daniel Richer, Jean Luc Pierre (Sous la Dir. de), *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, Paris, Coll. Ellipses 2007, p 281.

¹³ Alexandre Maitrot de la Motte (A), « La notion d'impôt. Le droit fiscal à la recherche de son objet », in Guillaume Tusseau, *Les notions juridiques*, Paris, Economica, 2009, p.105.

¹⁴ Thierry Lambert, *Théorie de l'impôt*, Paris, L'Harmattan, 1995, p 10.

¹⁵ Mathurin MBOUNOU-NGOPO, *La fiscalité face à l'impératif du développement de la République Centrafricaine*, Thèse de Doctorat en droit Public, Aix-Marseille Université, 08 mars 2019, p.47.

¹⁶ Mathurin MBOUNOU-NGOPO, *La fiscalité face à l'impératif du développement de la République Centrafricaine op.cit.*, p.48.



survivre. De nos jours, le recouvrement forcé de l'impôt se décline en un ensemble d'opérations dont l'objet est d'obtenir le versement des impôts par les contribuables dans les caisses du trésor public. C'est ce dernier sens qu'il convient de retenir dans le cadre du présent travail.

Les personnes publiques quant à elles sont des sujets de droit placés en situation d'exorbitance¹⁷. Mis à part l'Etat qui est dépositaire du pouvoir fiscal originaire, les personnes publiques camerounaises peuvent être réparties en deux groupes. On a d'une part, les personnes publiques territoriales que sont la commune¹⁸ et la région¹⁹. D'autre part, on a les personnes publiques spécialisées. Il s'agit de l'établissement public²⁰, du groupement d'intérêt public²¹, des groupements mixtes²² et des organismes publics indépendants²³. Toutes ces personnes publiques ont en commun avec l'Etat la mission de satisfaction de l'intérêt général qui leur est dévolue et la protection particulière qui leur est garantie face à leurs créanciers à travers l'insaisissabilité de leurs biens. Dans le cadre du présent article, le contenu de la notion de personne publique sera restrictif. Compte tenu du fait que le pouvoir fiscal de recouvrement forcé de l'impôt est dévolu l'Etat, la personne publique ici renverra aux entités publiques infra-

¹⁷ Etudes réunies par Fabrice Melleray, *L'exorbitance du droit administratif en question* (s), collection de la Faculté de droit et des sciences sociales de Poitiers, LGDJ 2004, 312p

¹⁸ La commune est la collectivité territoriale décentralisée de base. Elle est créée par décret du Président de la République qui fixe sa dénomination, son ressort territorial et son chef-lieu. Dans la vision du législateur camerounais, « la commune a une mission de développement local et d'amélioration du cadre et des conditions de vie de ses habitants » (Ar t. 147 de la loi N°2019/024 du 24 décembre 2019 portant code général des collectivités territoriales décentralisées).

¹⁹ La région est une collectivité territoriale décentralisée constituée de plusieurs départements. Comme la commune, elle est créée par un décret du Président de la République qui fixe sa dénomination, son ressort territorial et son chef-lieu. Aux termes de l'article 259 (2) de la loi N°2019/024 du 24 décembre 2019, la région est investie d'une mission générale de progrès économique et social. A ce titre elle contribue au développement harmonieux, équilibré, solidaire et durable du territoire.

²⁰ Le conseil d'Etat français définit l'établissement public comme « une personne morale de droit public assurant une mission spéciale et disposant pour cela d'une certaine autonomie administrative et financière » (CE, les établissements publics nationaux : catégories et spécificités, cité par Gérard Pekassa Ndam, « Les établissements publics indépendants : une innovation fondamentale du droit administratif camerounais » *RASJ*, 2001, pp.153-178.).

²¹ Il s'agit d'une personne morale de droit public constituée entre l'Etat ou une collectivité territoriale décentralisée et d'autres personnes morales de droit public ou de droit privé, pour exercer ensemble des activités ayant un caractère de mission de service public dans un domaine bien déterminé (art. 2 (1) de la loi N°2010/023 du 21 décembre 2010 fixant le statut du groupement d'intérêt public).

²² Aux termes de l'article 102(1) de la loi N°2019/024 du 24 décembre 2019 portant code général des collectivités territoriales décentralisées, « le groupement mixte est une personne morale de droit public. Il est autorisé et supprimé par décret présidentiel ».

²³ Les organismes publics indépendants sont des institutions publiques créées pour assurer la régulation et le bon fonctionnement d'un secteur précis dans lequel le gouvernement ne veut pas trop intervenir directement. Ils sont généralement chargés d'accomplir des fonctions relatives aux libertés fondamentales ou aux activités économiques.



étatiques. Il s'agit pour être plus précis de la région, la commune, l'établissement public, le groupement mixte et de l'organisme public indépendant.

La réflexion sur le recouvrement forcé de l'impôt contre les personnes publiques intervient dans un contexte marqué par la mise en branle de plus en plus récurrente de cette procédure contre les personnes morales de droit public. Elle a par exemple été actionnée contre l'Hôpital Gynéco Obstétrique et Pédiatrique de Yaoundé (HGOPY) en 2019. Pour contraindre cet établissement public hospitalier à payer sa dette d'impôt, une procédure d'avis à tiers détenteur avait été initiée par la Direction Générale des Impôts au préjudice de ses comptes domiciliés à la *Standard Chartered Bank Cameroon*. Par cette procédure, l'administration fiscale enjoignait à la banque de cantonner le solde disponible en compte de ladite personne publique pour payer le montant de six cent quarante millions neuf cent soixante-onze mille trois cent quatre-vingt-un (640.971.381) FCFA, représentant le montant des impôts dus et non payés. Elle a conduit à la saisie de la somme de neuf million trente et un mille huit cent trente-neuf (9.031.839) FCFA, au préjudice de cet établissement hospitalier²⁴. Cet exemple, même isolé dévoile la logique qui gouverne l'application de la norme fiscale aux personnes publiques en droit camerounais, laquelle fait le choix de l'assimiler aux contribuables ordinaires.

En effet, depuis la réforme fiscale 1994²⁵ l'optimisation des recettes fiscales fait partie des objectifs que se fixe le gouvernement camerounais à chaque exercice budgétaire. C'est d'ailleurs l'une des mesures phares du programme de sortie de crise des pays de la zone CEMAC, soutenue au Cameroun par la Facilité Elargie de Crédit (FEC)²⁶. Cette logique se traduit par l'objectif de mobilisation optimale de la recette fiscale qui apparaît chaque année dans la circulaire du Ministre des Finances relative à l'exécution du budget. Cet objectif motive assurément les agents du fisc à rechercher la matière imposable indépendamment du sujet fiscal en présence. Cependant, l'autre réalité est que la personne publique jouit d'une position privilégiée dans les rapports juridiques. Parce qu'elle est dévouée à la satisfaction de l'intérêt général, elle ne peut être un contribuable comme les autres. Au regard de ces deux enjeux, l'on est en droit de se poser la question suivante : *comment peut-on appréhender le recouvrement forcé de l'impôt contre une personne publique en droit fiscal camerounais ?*

²⁴ Correspondance N°CM/SBM/Ldpt& Cosec/11-19/Y, archives Hôpital Gynéco Obstétrique et pédiatrique de Yaoundé

²⁵ Le gouvernement camerounais a par décision N°3389/MINFI du 03 novembre 1994 mis sur pieds une commission de réforme fiscale dans l'optique de réfléchir à la dynamisation de la fiscalité.

²⁶ Voir Note d'orientation N°4 du Centre d'Analyse et de Recherche sur les politiques économiques et sociales : *Facilité élargie de crédit : Le Cameroun de nouveau à la recherche d'un équilibre budgétaire*. P.9.



En mobilisant la méthode juridique, sous le prisme du positivisme juridique²⁷ à travers ses deux principales déclinaisons que sont l'analyse des textes juridiques et de la jurisprudence, l'on peut avancer l'hypothèse d'un *recouvrement conciliant la spécificité juridique des personnes publiques et l'impératif de mobilisation optimale de la recette fiscale*. qui se décline en une application nuancée des mécanismes de recouvrement forcé de l'impôt aux personnes publiques. En effet, le recouvrement forcé de l'impôt contre les personnes publiques exclut les mesures ordinaires de recouvrement forcé (I) cependant, il est des mécanismes exceptionnels qui le rendent possible (II).

I- Une cause censément perdue

Le recouvrement forcé de l'impôt contre les personnes publiques est en règle générale une entreprise vouée à l'échec. De fait, la personne publique ainsi qu'il apparaît dans les précédents développements est une entité juridique hors du commun. Comme conséquence de ce statut, son entrée en scène postule toujours l'application des règles juridiques particulières²⁸ qui n'ont pas d'équivalent dans les relations juridiques privées²⁹. Elle se trouve par ce statut à l'abri de la saisie fiscale (A) et de la procédure d'avis à tiers détenteur (B).

A- L'inefficacité de la saisie fiscale

Le caractère inopérant du recouvrement forcé de l'impôt contre les personnes publiques tient en premier lieu à l'inefficacité des poursuites de droit commun contre ces entités. L'article L 55 du Livre des Procédures Fiscales (LPF)³⁰ prévoit un ensemble de mesures pour briser la résistance de tout contribuable qui paie ses impôts. Parmi ces différentes mesures, se trouve en bonne place, la saisie fiscale³¹. Seulement, les biens appartenant aux personnes publiques

²⁷ A titre de rappel, le positivisme désigne un mode d'approche du droit, c'est-à-dire la volonté de construire une science du droit sur le modèle des sciences empiriques. Une science qui se doit, comme toute science, d'être distincte de son objet et qui se borne à le décrire. Le professeur TROPER résume mieux cette méthode lorsqu'il écrit que « *la science du droit rend compte du droit en vigueur, c'est-à-dire d'un ordre juridique efficace en gros et d'une manière générale, composé de normes objectivement valables à l'aide de propositions de droit* ». (Michel Troper, *Pour une théorie juridique de l'Etat, P.U.F., 1994, p.41.*). Pour respecter les exigences de cette méthode, le juriste doit se comporter comme « *l'observateur qui sans accepter ou rejeter les règles, en rend seulement compte ; celui qui fait œuvre de dogmatique juridique, dans la mesure où son rôle consiste à énoncer des propositions vraies relatives au droit réellement en vigueur* ». (Alf Ross, « Le concept de droit selon Hart », Introduction à l'empirisme juridique, LGDJ, Paris, 2004, cité par Eric Millard, « *Point de vue interne et science du droit : un point de vue empiriste* », Revue interdisciplinaire d'études juridiques, 2007/2, Vol.59. pp 69-70.)

²⁸ Christophe Rade, « Exorbitance du droit administratif. Regard d'un privatiste », *Etudes réunies par F. Melleray*, LGDJ, 2004, pp.46-47.

²⁹ Jean Bernard Auby, « A propos de la notion d'exorbitance du droit administratif » *études réunies par Fabrice Melleray*, LGDJ, Paris, 2004, p.20.

³⁰ « *Les poursuites de droit commun comprennent trois degrés, la mise en demeure valant commandement de payer, la saisie et la vente. Ces trois degrés constituent des poursuites judiciaires...* »

³¹ Elle est définie comme une voie de droit, sur le patrimoine, un moyen d'action offert par la loi au créancier sur les biens du débiteur afin d'assurer la conservation et le cas échéant la réalisation de son gage (Gérard Cornu, Association Henri CAPITANT, *Vocabulaire juridique*, Quadrige/PUF 2009, p.840.)



camerounaises sont rendus indisponibles par le droit OHADA (2) qui constitue la norme référentielle de la conduite des saisies fiscales (1).

1- L'obligation de conformité de la saisie fiscale aux prescriptions du droit OHADA

Aux termes de l'article L60 du LPF, « *la saisie est pratiquée dans les conditions prescrites par l'Acte uniforme OHADA portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution* ». Au regard de ces dispositions, la validité de la saisie fiscale est conditionnée en droit camerounais par le respect des prescriptions de l'Acte Uniforme OHADA portant organisation de Procédures Simplifiées de Recouvrement et Voies d'Exécution. En effet, Pour être valide, toute saisie doit respecter à la fois les conditions de fond et de forme qui fondent sa légalité³². Dans le jargon juridique, « *la validité dénote une relation de conformité formelle et matérielle (ou substantielle) entre une certaine norme et les normes et métanormes qui lui sont formellement et matériellement supérieures* »³³. Dès lors, le fait que le législateur fiscal à travers l'article L60 du LPF ait assujéti la conduite de la saisie fiscale au respect du droit OHADA, crée une corrélation entre la validité de ladite saisie et le respect des dispositions de l'Acte Uniforme portant organisation des Procédures Simplifiées de Recouvrement et Voies d'Exécution (AUPSRVE). L'AUPSRVE constitue donc la norme référentielle en matière de saisie fiscale dont le non-respect dans l'application donne lieu à une sanction d'« *inconformité* »³⁴. Cette soumission à l'autorité des normes OHADA en matière de recouvrement forcé de l'impôt est une preuve que le législateur fiscal camerounais n'a pas édicté une exception en matière de saisie fiscale. Au soutien d'une telle conclusion, il y a le principe de l'interprétation stricte des textes fiscaux.

³² Nicaise Magloire Ngavanga, *L'incidence du contentieux de la nullité sur la sécurité juridique du contribuable en droit fiscal camerounais*, Thèse de Doctorat /Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II, 2019, p.123.

³³ Riccardo Guastini, « Jugements de validités », in *L'architecture du droit, Mélanges Troper*, Paris, Economica, 2006, p.453.

³⁴ Lazare NKAMENI, *Droit OHADA et droits constitutionnels des Etats parties : contribution à l'analyse sous le prisme de la pratique camerounaise*, Thèse de Doctorat/ Ph.D en Droit Public, Université de Yaoundé 2, 2015, p.51. Dans le contexte OHADA, cette lecture a été faite par la Cour Commune de Justice et d'Arbitrage (CCJA) de l'OHADA dans son avis consultatif du 30 avril 2001 dans lequel elle précise que, « *en vertu de la supranationalité qu'il consacre, l'article 10 du traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique qui prévoit l'applicabilité directe et obligatoire des Actes uniformes dans les Etats-parties nonobstant toute disposition contraire de droit interne, antérieure ou postérieure, contient bien une règle relative à l'abrogation du droit interne par les actes uniformes. (...) Sauf dérogations prévues par les actes uniformes eux-mêmes, l'effet abrogatoire de l'article 10 du traité relatif à l'OHADA concerne l'abrogation ou l'interdiction de l'adoption de toute disposition d'un texte législatif ou règlement de droit interne présent ou à venir ayant le même objet que les dispositions des actes uniformes et étant contraires à celle-ci* ».



Le principe de l'interprétation stricte des textes fiscaux pose deux principales exigences pour toute personne devant appliquer la norme fiscale. Il s'agit de l'application littérale des textes fiscaux d'une part et la prohibition de l'extension par analogie des textes fiscaux d'autre part. L'application littérale de la norme fiscale a été posée par le juge dans l'affaire *Société immobilière des assureurs du Cameroun* en ces termes : « *considérant que la thèse de l'Etat qui aboutit pour admettre ou non l'exemption, à distinguer suivant que la société civile immobilière comprend parmi ses membres une ou plusieurs sociétés de capitaux introduit, une distinction que le législateur n'a pas faite; que le principe de l'application littérale des dispositions claires et précises qui domine en matière fiscale commande de rejeter pareille thèse* »³⁵. Ce principe suppose une application des normes selon la lettre de la loi³⁶. En clair, l'application littérale des textes fiscaux prescrit qu'il ne soit donné à un texte fiscal une portée plus large ou plus étroite que ne le permet leur contenu formel³⁷. Par cette prescription, le principe de l'interprétation stricte des textes fiscaux pose au moins trois recommandations. Premièrement, interdiction est faite à toute personne devant appliquer une norme fiscale de distinguer là où la loi ne distingue pas. Cette interdiction est fondée par la maxime latine « *Ubi lex non distinguit, nec non distinguere debemus* »³⁸. Deuxièmement, l'interprète de la règle fiscale doit prendre en compte les termes interprétés dans leur conception fiscale. Enfin, l'interprétation stricte des textes généraux s'applique aussi aux dispositions dérogatoires. En définitive, face à la loi fiscale, il ne faut s'en tenir qu'à ce que dit le texte.

En ce qui concerne la deuxième exigence, elle postule que les textes fiscaux étant d'interprétation stricte, interdiction est faite d'étendre leur application par analogie. En d'autres termes, l'argument par analogie est proscrit en matière fiscale. Il s'agit d'une technique d'interprétation « *qui repose sur l'idée d'égalité juridique en vertu de laquelle les mêmes situations de fait doivent conduire aux mêmes traitements en droit* »³⁹. En clair, la prohibition de l'extension par analogie impose de ne pas étendre les dispositions de la loi fiscale aux situations qui ne sont pas prévues par le texte. Cette interdiction a même été réaffirmée par la jurisprudence. En France, la Chambre Civile de la Cour de Cassation pose qu'« *il n'est pas permis de raisonner d'un cas prévu à un cas imprévu et de décider alors par analogie*. Car,

³⁵ Arrêt N°146 CFJ/CAY du 23 Mars 1971, Société Immobilière des Assureurs Réunis c/Etat du Cameroun oriental

³⁶ Sedena Akono Omgba (S.), *L'apport du juge administratif au droit fiscal au Cameroun*, Thèse de Doctorat en Droit Public, Université de Yaoundé 2, 2012, p.188.

³⁷ Philippe Marchessou, *L'interprétation des textes fiscaux*, Paris Economica, 1980, p.141.

³⁸ Là où la loi ne distingue pas, nous ne devons pas distinguer.

³⁹ Jean Marie Tchakoua, *Introduction générale au droit camerounais*, Yaoundé, Presses de l'UCAC, 2008, p.128.



dans les lois fiscales comme dans les lois pénales, ce qui n'est pas prévu, ce qui n'est pas ordonné ou n'est pas défendu est permis et peut être exigé ou défendu»⁴⁰. Au Cameroun, c'est le juge administratif qui s'est prononcé sur la question. Comme le juge français, il interdit l'extension par analogie. Dans l'affaire *Claude Halle c/ Etat du Cameroun*, il pose clairement que « l'on ne saurait, sous prétexte d'analogie ou d'équivalence entre impôt progressif et surtaxe progressive ajouter dans la lecture du texte sus visé les mots « *impôts général sur le revenu à ceux de surtaxe progressive* » ni leur substituer par la pensée les mots « *impôts progressifs sur le revenu net global* »⁴¹. Au demeurant, l'interprétation strict des textes fiscaux interdit l'application de la norme fiscale sur la base des assimilations en cas de silence de la loi fiscale. Au regard de ce qui précède, il n'y a pas de raisons qu'une personne publique face l'objet d'une saisie aussi longtemps que la loi fiscale soumettra cette pratique aux conditions prescrites par le droit OHADA. Ce corps de règles consacre l'exclusion des biens publics de l'assiette de la saisie.

2- L'exclusion des biens de la personne publique de l'assiette des saisies en droit OHADA

L'inefficacité de la saisie fiscale face à la personne publique tient à l'indisponibilité des biens publics en droit OHADA⁴². Cette indisponibilité tire son fondement de l'immunité d'exécution conférée aux personnes publiques par le droit OHADA dont le corollaire est l'insaisissabilité des biens publics.

L'AUPSRVE consacre le principe de l'immunité d'exécution⁴³ au profit de l'Etat et ses démembrements. A la lecture de son article 30 alinéa 1, « *l'exécution forcée et les mesures conservatoires ne sont pas applicables aux personnes qui bénéficient d'une immunité d'exécution* ». D'emblée, la disposition sus citée ne semble pas claire au sujet du bénéficiaire de l'immunité consacrée. Ce laconisme a nourri diverses interprétations au sein de la doctrine, certaines étant aujourd'hui contestables à l'instar de celle du M. Sylvain Sorel KUATE TAMEGHE qui écrit qu'« *ont été expressément mentionnés à l'article 30, al. 1, les personnes morales de droit public et les entreprises publiques* »⁴⁴. En effet, depuis le 26 avril 2018, la

⁴⁰ Cass, Civ.4 décembre 1981. Sirey 1819-1821 ; Cass, Réq. 26 décembre 1829, Sirey 825 1825-27. 1-491.

⁴¹ Arrêt N° 212, T.E du 28 Septembre 1962, *Claude Halle c / Etat du Cameroun*.

⁴² Les biens appartenant aux personnes morales de droit public ne peuvent servir de gage pour le recouvrement forcé leurs dettes.

⁴³ Les immunités d'exécution peuvent être définies comme un privilège personnel que la loi accorde à certains débiteurs pour les soustraire à toute mesure d'exécution.

⁴⁴ Sylvain Sorel KUATE TAMEGHE, *La protection du débiteur dans les procédures individuelles d'exécution*, Paris, L'Harmattan, 2004, p. 344.



Cour Commune de Justice et d'Arbitrage (CCJA) de l'OHADA a dans l'affaire *Mbulu Museco c/ Grands Hotels du Congo S.A* admis que les voies d'exécution peuvent bien être exercées contre une entreprise publique sur ses biens propres. Si l'immunité d'exécution consacrée par le législateur OHADA devrait être nuancée lorsque l'entité mise en cause est une entreprise publique, il faut au contraire relever qu'elle s'applique sans réserve aux personnes publiques. Le juge communautaire a eu à lever cette équivoque dans l'affaire *TOGO TELECOM* en affirmant que « *l'article 30 de l'Acte uniforme susvisé pose, audit alinéa 1er, le principe général de l'immunité d'exécution des personnes morales de droit public...* »⁴⁵.

Il faut cependant préciser que le principe de l'immunité d'exécution existe bien avant sa consécration par le droit OHADA. Au Cameroun, l'ordonnance n°74/02 du 06 juillet 1974 fixant le régime domanial qui disposait déjà plus d'une décennie avant L'AUPSRVE que « *les biens du domaine public sont (...) insaisissables(...)* Ils sont insusceptibles d'appropriation privée »⁴⁶. On peut encore remonter plus loin dans l'histoire du droit public français et se rendre compte que le principe existait déjà en droit français dès l'époque de la révolution. La volonté de soustraire les personnes morales de droit public aux voies d'exécution de droit commun est d'abord perceptible dans l'article 13 de la loi des 16 et 24 août 1790 qui interdit aux juges de « *troubler de quelque manière que ce soit les dispositions des corps administratifs* ». Cette volonté sera reprise par la loi des 22 novembre et 1^{er} décembre 1790 sur la domanialité publique, le décret du 22 août 1791, l'article 9 des instructions ministérielles du 17 messidor an VIII et l'arrêté du 19 ventôse an X. Ce principe sera donc reconnu à l'Etat français dès 1819 par la Cour de Cassation française à l'occasion de l'affaire *Enregistrement c/Jousseli*⁴⁷, les collectivités territoriales françaises vont en bénéficier dès 1938 toujours à la suite d'une décision de la Cour de Cassation⁴⁸, les établissements publics quant à eux en bénéficiaient déjà dès la fin du 19^e siècle à la suite d'une décision du Tribunal des Conflits⁴⁹. Comme on peut le constater, la protection des personnes publiques contre les voies d'exécution est un vieux principe en droit public. Elle a pour déclinaison, l'insaisissabilité des biens publics.

L'exclusion des biens publics de l'assiette de la saisie est incarnée par le principe d'insaisissabilité desdits biens. Ce principe dans son essence consiste à mettre les biens de la

⁴⁵ CCJA, Arrêt N°043/2005 du 07 juillet 2005, Aziablévi YOVO et autres c/ TOGO TELECOM.

⁴⁶ Art 2 al 2 de l'ordonnance n°74/02 du 06 juillet 1974 fixant le régime domanial

⁴⁷ Cass., 31 mars 1819, *Enregistrement c/Jousseli*.

⁴⁸ Arrêt de 1938 (Req., 15 février 1938, D., 1938, I, 126).

⁴⁹ T. C., 9 déc. 1899, *Association Syndicale du canal de Gignac*, Rec. Leb., 731, S., 1900, 3, 49, note Hauriou, Gr. Ar., p. 28.



personne publique hors d'atteinte de ses créanciers en interdisant qu'ils soient sous le coup des voies d'exécution. Il interdit également leur emploi comme gage pour les créanciers de la personne publique. Concernant la première interdiction, il faut dire que les biens publics se démarquent du principe de droit commun posé par l'article 2092 du code civil qui dispose que « *quiconque s'est obligé personnellement, est tenu de remplir son engagement sur tous ses biens mobiliers et immobiliers, présents et à venir* ». En effet, les biens appartenant aux personnes publiques ne peuvent être saisis par leurs créanciers pour les contraindre au paiement de leurs dettes. Cette interdiction est posée par une vieille jurisprudence du tribunal des conflits dans l'affaire *Association Syndicale du Canal de Gignac* : « *considérant que (...) lesdites associations présentent les caractères essentiels d'établissements publics, vis-à-vis desquels ne peuvent être suivies les voies d'exécution instituées par le Code de procédure civile pour le recouvrement des créances sur des particuliers* »⁵⁰.

La seconde interdiction quant à elle proscrit l'utilisation des biens publics comme gage pour garantir les dettes de la personne publique. Une telle entreprise est sanctionnée par la nullité du gage en question et comme le note le M. René CHAPUS, il résulte de cette nullité que « le cocontractant de l'administration est tenu à restitution même s'il a été de bonne foi, c'est-à-dire même s'il n'a pas su qu'il achetait ou échangeait un bien inaliénable. Quant à l'administration, elle devra restituer à son cocontractant de bonne foi le prix qu'il avait versé ou le bien qu'il avait échangé. Elle sera de plus tenue de le dédommager du préjudice que l'annulation de l'opération a pu lui causer »⁵¹. En clair, l'insaisissabilité des biens publics signifie l'interdiction des procédures de saisie-attribution, de saisie vente, de saisie immobilière, de saisie de droits incorporels ou saisie-conservatoire, l'impossibilité pour les personnes publiques de constituer des sûretés réelles sur leurs biens, notamment l'hypothèque ou encore les nantissements, l'interdiction des procédures collectives, comme le redressement ou la liquidation judiciaires⁵². Si l'on s'en tient aux développements qui précèdent, il n'y a pas de raison qu'une personne publique soit dépossédée de son bien par le mécanisme du recouvrement forcé. Surtout que d'après une analyse de Paul AMSELEK qui sied parfaitement au système juridique camerounais, la protection que confère le principe d'insaisissabilité

⁵⁰ Tribunal des conflits, 9 décembre 1899, Association syndicale du canal de Gignac.

⁵¹ René Chapus, *Droit administratif général*, T. 2, 15^{ème} éd., Paris, Montchrestien, 2001, p. 425 et s.

⁵² Caroline Chamard-Heim, « Les propriétés publiques », in Pascal GONOD, Fabrice Melleray, Philippe Yolka (dir), *Traité de droit administratif*, Paris, Dalloz, 2011, Tome 2, p.331.



«concerne, sans distinction, tous les biens appartenant aux personnes publiques, qu'il s'agisse de biens matériels, de deniers ou encore les biens du domaine public ou du domaine privé »⁵³.

Au regard de ce qui précède, l'immunité d'exécution dont bénéficie la personne publique est une immunité personnelle et non réelle. Par voie de conséquence, l'insaisissabilité qu'elle confère tient à la personne et non à la nature des biens⁵⁴. Dès lors, le créancier de la personne publique n'a en réalité aucune brèche pouvant lui permettre de l'obliger à exécuter ses obligations. Son action est vouée à l'échec quelle que soit la nature de son titre exécutoire. M. KOLONGELE EBERANDE, écrit d'ailleurs que l'immunité en question « joue quelle que soit la saisie, quels que soient les biens (meubles ou immeubles) et quel que soit le titre exécutoire, même s'il s'agit d'un jugement de condamnation prononcé par un juge administratif ou judiciaire ». Pour lui, « l'interdiction de pratiquer les voies d'exécution contre ces personnes publiques concerne la totalité des biens leur appartenant, même exerçant une activité industrielle et commerciale, qu'il s'agisse de biens matériels, de créances, de droits incorporels, dans la mesure où ils sont nécessaires à la continuité des activités de service public »⁵⁵. Au demeurant, malgré les garanties qu'elle offre en matière de recouvrement de l'impôt, la saisie fiscale s'avère inefficace face à l'immunité d'exécution de la personne publique. Il ne s'agit cependant pas de la seule mesure de poursuite fiscale qui connaît le même sort face à la personne publique contribuable. L'avis à tiers détenteur subit également l'effet sclérosant de la protection particulière de la personne publique.

B- Le non succès de l'Avis à tiers détenteur

Outre la saisie fiscale, le fisc peut mettre en branle la procédure d'avis à tiers détenteur (ATD) pour briser la résistance d'un contribuable qui ne paie pas ses impôts. Cette mesure particulière de poursuites est consacrée par l'article L 71 du LPF. M. Stéphane REZEK la définit néanmoins comme « une voie d'exécution permettant à l'administration fiscale, titulaire d'une créance fiscale ou douanière privilégiée, certaine, liquide et exigible à l'encontre d'un redevable et néanmoins impayée, de poursuivre le recouvrement forcé de celle-ci par la saisie d'une créance de somme d'argent que le redevable détient à l'encontre d'un tiers »⁵⁶. Dans son

⁵³ Paul Amssek, « Les établissements publics sans comptable public et le principe de l'insaisissabilité des biens des personnes publiques », *op.cit.*, I 3236.

⁵⁴ VINCENT, *voies d'exécution*, 14ème éd, n°21 bis.

⁵⁵ Désiré Cashmir Kolongele Eberande (D-C), « Immunité d'exécution, obstacle à l'exécution forcée en droit OHADA contre les entreprises et personnes publiques ? », *op.cit.* p.23.

⁵⁶ Stéphane Rezek, *La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur*, Paris, Ed. Litec, 2001, p.15. A sa suite, M. Coulibaly Adama Sel écrit que l'ATD est « une mesure d'exécution déjudiciarisée, spécifique aux créances fiscales privilégiées et se définit d'une part, par son effet d'attribution immédiate et d'autre part par son formalisme réduit, simple, rapide, permettant de saisir au profit du trésor des sommes d'argent, des créances à



principe, l'avis à tiers détenteur est une procédure plus efficace que la simple saisie⁵⁷. Cependant, cette efficacité se trouve butée à l'impossibilité de pratiquer des saisies dans le compte unique du trésor d'une part (1) et aux sujétions exorbitantes de la personne publique en cas d'existence de comptes dans les banques commerciales d'autre part (2).

1- L'impossibilité d'adresser un avis à tiers détenteur au comptable du trésor

La procédure d'avis à tiers détenteur généralement utilisée par le fisc pour briser la résistance des contribuables récalcitrants ne prospère pas face à la personne publique contribuable. La raison de cet insuccès est l'impossibilité de saisir le comptable du trésor par cette procédure. Deux principales raisons justifient cet état de choses.

La première raison tient au fait que les personnes publiques ne détiennent pas de fonds en dehors du circuit du trésor. L'obligation pour les personnes publiques de loger leurs fonds dans le trésor est fixée en zone CEMAC par l'article 67 de la Directive n°01/11-UEAC-190-CM-22 relative aux lois de finances qui dispose que « *les ressources publiques sont toutes, quels qu'en soient la nature et l'attributaire, encaissées et gérées par des comptables publics nommés par le Ministre chargé des Finances et placés sous son autorité. Elles sont versées et conservées dans un compte unique ouvert au nom du Trésor à la Banque des Etats de l'Afrique Centrale* ». Elle a été réceptionnée en droit camerounais par l'article 52 de la loi de 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques prévoit que « *sauf disposition expresse d'une loi de finances, les établissements publics de l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics sont tenus de déposer toutes leurs disponibilités auprès de l'Etat* ». Dans la même veine, le règlement général de la comptabilité publique ajoute que « *les fonds détenus par les comptables sont gérés selon le principe de l'unité de caisse* »⁵⁸. « *L'unité de trésorerie est le principe selon lequel le Trésor Public a un seul compte courant ouvert à la Banque Centrale, dans lequel toutes les ressources détenues par l'ensemble des comptables publics sont déposées au nom de l'Etat, et duquel tous les décaissements sont effectués* »⁵⁹. Au demeurant, l'institution du compte unique du trésor induit que les organismes publics ne peuvent disposer des comptes bancaires échappant au contrôle du trésor⁶⁰.

termes ou conditionnelles que le redevable possède à l'encontre des tiers » (COULIBALY (A-S.) « La réévaluation de l'avis à tiers détenteur : un enjeu d'équilibre entre les droits du contribuable et la sauvegarde des privilèges du trésor public », *Revue Internationale de Droit et Science Politique*, Vol 2, N°8, août 2022, p.111.)

⁵⁷ L'article L 72 du LPF précise à son sujet qu'il a pour effet d'affecter dès réception, les sommes dont le versement est demandé, au paiement des impositions.

⁵⁸ Article 83 du décret n°2020/375 du 07 juillet 2020 portant règlement général de la comptabilité publique.

⁵⁹ Article 83 (2) du décret n°2020/375.

⁶⁰ Oumarou Njoya, « Le principe de l'unité de trésorerie en droit public camerounais », *op.cit.*, pp. 157-212.



Le compte unique du trésor est une innovation de la réforme intervenue à l'occasion de la loi n°2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat. Avant cette loi, les opérations de trésorerie de l'Etat n'étaient pas centralisées. M. SAMA Paul SAMJE rapporte que jusqu'en 2007, « *les comptables publics de l'Etat avaient plus de 37 comptes recensés au niveau de la Banque centrale avec des titulaires différents, les comptables publics de l'Etat placés auprès des Etablissements Publics comptaient plus de 400 comptes des ressources publiques recensés à fin 2007 (...) En ce qui concerne les Collectivités Territoriales Décentralisées, près de 500 comptes recensés alimentés par les subventions versées par l'Etat* »⁶¹. Ce fonctionnement ayant montré ses limites à l'instar de l'accumulation des dépôts oisifs dans les banques commerciales au détriment du Trésor, les pouvoirs publics ont opté pour le Compte Unique du Trésor. Dans un contexte où les fonds des personnes publiques ne peuvent être trouvés en dehors du circuit du trésor, l'avis à tiers détenteur devient sans objet. Surabondamment, en se fondant sur le principe de l'interprétation stricte des textes fiscaux développés dans les précédents développements, l'institution de la procédure de contrainte extérieure constitue une preuve que le législateur n'a pas envisagé qu'un avis à tiers détenteur puisse être adressé à un comptable public.

L'impossibilité de saisir un comptable du trésor par un avis à tiers détenteur tient en sus à l'insaisissabilité des fonds appartenant au trésor public. Ce principe est posé par l'article 87 du décret n°2020/375 du 07 juillet 2020 portant règlement général de la comptabilité publique d'après lequel, « *les fonds appartenant au Trésor public sont insaisissables* ». Il y a donc une incompatibilité entre cette protection et la procédure d'avis à tiers détenteur. Dans son principe, cette mesure particulière de poursuite aboutit à une saisie attribution⁶² au profit de l'administration fiscale. Avec l'interdiction de pratiquer des saisies dans le compte unique du trésor, l'avis à tiers détenteur se trouve inefficace devant la personne publique. Comme le relève fort opportunément le Doyen Maurice KAMTO, « *il y a comme une sacralisation de la chose publique dans la doctrine du droit public moderne qui vient sans doute de ce que cette chose publique est conçue comme la chose de tous, donc du peuple tout entier* »⁶³. L'insuccès de la procédure à tiers détenteur trouve sa seconde justification dans les sujétions particulières des personnes publiques.

⁶¹ Paul Sama Samje, « Le compte unique du trésor au Cameroun », *RAFiP* n°8, second semestre 2020, p. 382.

⁶² La saisie-attribution est une procédure civile d'exécution forcée qui permet à un créancier muni d'un titre exécutoire constatant une créance liquide et exigible, de saisir entre les mains d'un tiers (tiers saisi) la créance de son débiteur (débiteur saisi).

⁶³ Maurice Kamto, « La chose publique », *RASJ*, Vol.2, N°1, 2001, p.11.



2- L'inopportunité de l'avis à tiers détenteur en cas d'ouverture de comptes dans les banques commerciales

L'obligation faite aux personnes publiques de conserver leurs fonds disponibles dans le compte unique du trésor connaît une limite. En effet, l'article 67 de la Directive n°01/11-UEAC-190-CM-22 relative aux lois de finances laisse une possibilité aux administrations publiques d'ouvrir des comptes dans les banques commerciales. Au dernier paragraphe de son premier alinéa, il est clairement disposé qu'« *aucun compte ne peut être ouvert par une administration publique dans une banque commerciale sauf dans les cas et dans les conditions déterminées par décret pris sur rapport du Ministre chargé des finances* ». A la suite de ce texte, l'article 79 (4) de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques revient sur cette exception de manière plus explicite en précisant que : « *aucun compte ne peut être ouvert par une administration publique dans une banque commerciale sauf autorisation expresse du Ministre chargé des finances dans les cas et dans les conditions déterminées par décret pris sur son rapport* ». Sur le fondement de ces dispositions, il n'est pas exclu qu'une personne publique soit titulaire d'un compte dans une banque commerciale, c'est-à-dire en dehors du circuit du trésor. Malheureusement, la loi n'a pas pris soin de citer les cas dans lesquels ces comptes peuvent être ouverts ;

Logiquement, l'avis à tiers détenteur devrait prospérer dans une telle hypothèse. Même en présence d'un compte ouvert dans une banque commerciale, cette procédure s'avère inopportune au regard des sujétions spéciales qui pèsent les personnes publiques. Deux principales sujétions sont à l'origine de cet insuccès. Il s'agit d'une part de l'exigence de continuité du service public et l'impératif de discipline budgétaire.

La continuité du service public est l'un des principes identifiés par Louis Rolland au XXe siècle⁶⁴. Ce principe, comme les autres, concourt à la « *sauvegarde de l'intérêt général dans ces deux aspects. L'intérêt de la collectivité et la satisfaction des besoins individuels que les activités privées ne peuvent suffire à assurer* »⁶⁵. La continuité du service public « *implique que tout service doive fonctionner de manière régulière, sans interruptions autres que celles prévues par la réglementation en vigueur et en fonction des besoins et des attentes des usagers* »⁶⁶. Depuis la fin de la première moitié du XXe siècle, le juge qu'il soit civil ou administratif

⁶⁴Fabrice Melleray, « Retour sur les lois de Rolland », *Mélanges en l'honneur de Jean-François Lachaume*, Paris, Dalloz, 2007, p.710.

⁶⁵ Jean Rivero et Marcel Waline, *Droit administratif*, 19^e éd. Paris, Dalloz, 2002, p.459.

⁶⁶ Lia Caponetti et Barbara Sak, « Comment définir le service public à travers ses différentes facettes, missions et principes ? » *Workingpaper CIRIEC N° 2016/06*, p.14.



justifie l'insaisissabilité des biens publics par le fait que cette mesure permet de garantir la continuité des services publics. Pour s'en convaincre, on peut convoquer le jugement du Tribunal civil de la Seine du 18 octobre 1933 dans lequel le juge pose clairement qu'«*Attendu (...) qu'il importe en effet que le fonctionnement de ces établissements, chargés des services publics dans l'intérêt général, ne puisse être paralysé ou entravé pour satisfaire les intérêts privés si respectables qu'ils soient*»⁶⁷. La Cour de Cassation française dans un arrêt du 07 février 1938 va confirmer cette position jurisprudentielle en jugeant qu'une saisie-arrêt ne saurait «*frapper d'indisponibilité aux mains des comptables qui détiennent les fonds d'une commune et priver celle-ci des ressources sans lesquelles les services municipaux ne pourraient fonctionner*». De même, le Conseil d'Etat français dans le cadre de sa formation consultative a dès 1948 émis des avis allant dans ce sens⁶⁸.

Outre le juge, plusieurs auteurs établissent dans leurs écrits l'existence d'un lien entre l'insaisissabilité des biens publics et le principe de continuité du service public. Pour ces auteurs, l'insaisissabilité n'est qu'une conséquence de l'exigence de continuité. C'est ainsi que M. JACQUIGNON justifie l'insaisissabilité des biens appartenant aux EPICS⁶⁹ par le fait qu'il s'agit des collectivités chargées de la gestion d'un service public auquel s'impose la loi de continuité⁷⁰. De même, M. BARTHELEMY, critiquant l'arrêt BRGM soutient néanmoins que l'insaisissabilité doit être fondée sur les seuls biens nécessaires à assurer la continuité du service public⁷¹. Cette solution pose cependant un problème d'opérationnalisation dans la mesure où il n'existe pas d'indicateurs permettant de faire le *distingo* entre les biens nécessaires à la continuité du service public et les autres. Dans la même veine, MM. GAUDEMET et DERUY établissent eux aussi un lien entre l'insaisissabilité et la continuité du service public dans leur proposition de réforme du décret du 31 juillet 1992 instituant de nouvelles règles relatives aux procédures civiles d'exécution en y ajoutant un article 38-1 ainsi rédigé : «*les biens meubles ou immeubles corporels ou incorporels appartenant à des personnes publiques et nécessaires à la continuité d'une activité de service public ne peuvent pas faire l'objet d'une mesure*

⁶⁷ Marcel Waline, *Note sous l'arrêt Tribunal civil de la Seine, 18 Octobre 1933, Office national du tourisme c/Société Hôtel d'Albe, D*, 1934, II, p 65 et ss.

⁶⁸ CE avis, Section des travaux publics, 16 mars 1948, cité par Louis Jacquignon, préc. note n° 6. Voir également CE avis, 6 février 1979, n°323971.

⁶⁹ Etablissements Publics Industriel et Commercial.

⁷⁰ Louis Jacquignon, « L'exécution forcée sur les biens des autorités et services publics », *AJDA* 1958, I, p.71.

⁷¹ Christophe Barthelemy, « La garantie implicite, gratuite et illimitée de l'état aux établissements publics : mythe ou réalité », *CJEG*, n°613 – Octobre 2004, p. 423 et ss.



d'exécution forcée ou d'une saisie conservatoire »⁷². Au regard de ce qui précède, l'insaisissabilité des biens publics apparaît comme l'une des conséquences de l'exigence de continuité du service public, en sorte que la violation de la première entraîne irrémédiablement le mépris de la continuité. Pour cause, une personne publique ne peut efficacement accomplir les missions qui lui sont dévolues si elle est dépouillée de ses biens. Comme le relève fort opportunément M. LALUMIERE, « *l'attribution de la personnalité juridique et des compétences qui en découlent devient une pure fiction si les moyens financiers ne sont pas mis à la libre disposition des collectivités* »⁷³. Au demeurant, le recouvrement forcé de l'impôt contre les personnes publiques est en soi incompatible avec l'exigence de continuité du service public qui est mise à la charge de ces entités. Il est également contraire à la discipline budgétaire qui leur est imposée.

L'avis à tiers détenteur dans un compte bancaire appartenant à une personne publique peut être une entrave à la discipline budgétaire imposée à ces entités. La discipline budgétaire comme le relève M. Arsène NYANGOE « *est une expression qui peine à être définie de manière précise* »⁷⁴. En effet, le contenu de la notion de discipline budgétaire est fonction de l'encadrement juridique en vigueur. Néanmoins, M. Vincent DUSSART après un effort définitionnel enseigne que la discipline budgétaire « *a pour objet d'assurer une évolution ordonnée, par grandes catégories, de dépenses [...] dans la limite de ses ressources propres* »⁷⁵. Dit autrement, la discipline budgétaire consiste pour les autorités chargées de l'exécution du budget d'éviter les déficits excessifs. Cette exigence est consacrée dans la sous-région CEMAC par l'article 55 de la convention de l'UEAC qui stipule que « (...) *les Etats membres s'interdisent tout déficit excessif*⁷⁶. Ils s'astreignent à respecter une discipline budgétaire

⁷² Laurent Deruy et Yves Gaudemet, « *Les travaux de législation privée, le rapport de l'Institut de gestion déléguée* », LPA, 23 juillet 2004, n° 147, p. 9 ; Voir aussi, GAUDEMET (Y.), « *La réforme du droit des propriétés publiques : une contribution* », CJEG, 2004, n° 608, p.163 et ss.

⁷³ Pierre Lalumiere, *Les finances publiques*, Cité par François Labie, « *Finances locales et autonomie financière* ». in Philippe Tronquoy, (dir.), *Décentralisation, Etat et territoires, Cahiers français*, n°318, Paris, La documentation française, Janvier-Février 2004, p. 80.

⁷⁴ Guy-Arsene Nyangoe, *Le financement des budgets des personnes publiques par les titres publics dans les Etats francophone d'Afrique*, Thèse de Doctorat Ph./D. en Droit public, Université de Yaoundé II, 2019, p. 53.

⁷⁵ Vincent Dussart, *Finances publiques*, Paris, Larcier, 10^{ème} éd. 2008, p. 277

⁷⁶ Les auteurs de la convention ont par la suite pris soins de définir la notion de déficit excessif. Dans la suite du dispositif de l'article 55 précité il est précisé qu'« *un déficit budgétaire est qualifié d'excessif notamment lorsqu'il n'est pas compatible avec les objectifs de la politique monétaire, en particulier en ce qui concerne son financement et le taux de couverture extérieure de l'émission monétaire. Le déficit peut aussi être qualifié d'excessif lorsqu'un des critères de convergence suivants n'est pas respecté :*

- *Le solde primaire budgétaire positif ;*

- *Une variation négative ou nulle du stock d'arriérés intérieurs et extérieurs ;*

- *Une variation annuelle en pourcentage de la masse salariale de la fonction publique égale ou inférieure à la variation en pourcentage des recettes budgétaires* ». La loi de 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres



(...) ». Le fait d'adresser un avis à tiers détenteur contre une personne publique serait de nature à saper l'orthodoxie en matière d'exécution et de contrôle des dépenses et recettes publiques. Le Professeur AMSELEK au sujet de l'établissement public écrit à ce sujet que « *Si un créancier pouvait saisir les biens d'un établissement, les faire vendre et se payer sur le prix le montant de sa créance, il y aurait par là une dépense et une recette effectuées en marge des prévisions budgétaires arrêtées par les organes de gestion et approuvées par l'autorité de tutelle, en marge aussi des procédures d'exécution et de contrôle des dépenses et des recettes de cet établissement* »⁷⁷. Au regard de ce qui précède, la discipline budgétaire ne s'accommode pas de l'exécution forcée en raison de l'entorse qu'elle fait aux prévisions budgétaires. La seule possibilité pour le fisc de contraindre ces sujets de droit hors du commun est de recourir aux succédanés.

II- Une solution fatalement palliative

Le recouvrement forcé de l'impôt n'est pas totalement inopérant face à la personne publique contribuable. En effet, en droit fiscal camerounais, il existe une procédure qui permet au fisc de contourner l'insaisissabilité des biens publics. Il s'agit de la mesure de contrainte extérieure (A) et des succédanés opérationnels en matière fiscale (B).

A- L'éventualité de la Contrainte extérieure

S'il est indéniable que la personne publique même sous l'empire du droit fiscal demeure une entité juridique hors du commun⁷⁸, l'on ne doit cependant pas penser qu'il n'existe aucun mécanisme permettant de l'astreindre à se libérer de ses obligations fiscales. A la vérité, la protection particulière de la personne publique en matière fiscale n'est pas absolue. Elle peut être contournée par la procédure de contrainte extérieure. Cette mesure particulière opère un transfert du pouvoir de poursuite (1). Il s'agit cependant d'un moyen précaire (2).

1- Le transfert du pouvoir de poursuite et de recouvrement de l'impôt

entités publiques ne s'écarte pas de la conception arrêtée par la convention lorsqu'elle réaffirme en son article 9 que « *la politique budgétaire doit éviter tout déficit excessif. Elle repose sur les objectifs de déficit garantissant à moyen et à long terme, la soutenabilité des finances publiques prévue à l'alinéa 1 ci-dessus* ».

⁷⁷Paul Amselek, « Les établissements publics sans comptable public et le principe de l'insaisissabilité des biens des personnes publiques », *JCP*, 1986 n° 31.

⁷⁸Charles Debbasch, « Finances publiques et droit administratif », Mélanges offerts à M. le Doyen Louis Trotabas, LGDJ, Paris, 1970 p.113.



La contrainte extérieure se présente comme un transfert du pouvoir de poursuite et recouvrement de l'impôt. Elle est classée dans la catégorie des actes de poursuite en droit fiscal. Selon la définition dégagée par M. MASCLET de BARBARIN, l'acte de poursuite « *constitue une voie d'exécution du recouvrement de l'impôt destinée à contraindre le redevable à exécuter son obligation de payer, engagée par l'administration fiscale en vertu d'un titre exécutoire émis à l'égard d'un redevable défaillant* »⁷⁹. Il ne s'agit cependant pas d'une mesure de poursuite ordinaire. La contrainte extérieure est une mesure particulière de poursuite. Logiquement, elle n'est mise en œuvre que lorsque les mesures de poursuite de droit commun pour une quelconque raison s'avèrent inopérantes.

Comme l'avis à tiers détenteur, la contrainte extérieure constitue « *un moyen expéditif de saisir les créances du contribuable* »⁸⁰. Dans son principe, il s'agit d'une mesure encline à produire les résultats escomptés par le fisc. Elle se caractérise par la grande souplesse de sa mise en œuvre. Contrairement aux actes de poursuite de droit commun qui sont placés sous le contrôle direct du juge judiciaire, la contrainte extérieure n'est soumise à aucun ordre préalable du juge. Toutefois, si la contrainte extérieure se rapproche de l'avis à tiers détenteur en ce qui concerne la saisie des créances du contribuable par le fisc, elle s'en démarque en ce sens qu'avec l'avis à tiers détenteur le receveur des impôts agit directement, tandis qu'en matière de contrainte extérieure, il transfère son pouvoir de poursuite de recouvrement à un comptable du trésor public.

En principe, le recouvrement des impôts, droits et taxes est confié aux Receveurs des Impôts territorialement compétents⁸¹. Pareillement, ces derniers ont le pouvoir de poursuivre les contribuables récalcitrants qui ne veulent pas se libérer de leurs dettes fiscales. Il s'agit là de la procédure normale. Toutefois, lorsque les agents du fisc font face à la résistance de certains contribuables, ils peuvent recourir à la procédure de contrainte extérieure. Cette procédure n'est cependant pas conduite par le receveur des impôts en personne. Elle est conduite pour le compte de ce dernier par un comptable du trésor public lorsque les collectivités territoriales décentralisées ou les établissements publics administratifs redevables au fisc disposent de créances ou de subventions domiciliées chez ledit comptable. Au regard de ce qui vient d'être dit, la contrainte extérieure peut être appréhendée comme un transfert du pouvoir de poursuite et de recouvrement de l'impôt. Les différentes circulaires du Ministre des Finances portant

⁷⁹ Marie Masclet de Barbarin, *Le contentieux du recouvrement*, Paris, LGDJ, Bibliothèque de droit public, Tome 243, 2004, p.39.

⁸⁰ Maurice COZIAN, « L'avis à tiers détenteur en matière de privilège du trésor » *RTD*. N°2. 1967 p.66.

⁸¹ Art. L.51 al.1 du LPF.



exécution du budget retiennent également cette qualification. En substance, elle appréhende la contrainte extérieure comme « *un transfert du pouvoir de poursuite et de recouvrement reconnu au Receveur des Impôts à un comptable public ou à un autre Receveur des Impôts chargé de recouvrer les droits dus* »⁸². En droit, le transfert s'appréhende comme une opération juridique de transmission d'un droit, d'une obligation ou d'une fonction⁸³. La contrainte extérieure constitue un transfert dans la mesure où elle fait intervenir deux agents différents de l'exécution du budget. D'une part, il y a le receveur des impôts territorialement compétent, et d'autre part un autre comptable public ou un autre receveur des impôts. Sur son fondement, le receveur des impôts territorialement compétent « *donne mandat au Comptable du Trésor Public assignataire d'affecter, dès réception, les sommes dont le versement est ainsi demandé au paiement des dettes fiscales dues* »⁸⁴. En tant que mesure particulière de poursuite, la contrainte extérieure ne peut prospérer que dans un cadre bien déterminé.

D'après les dispositions du Code Général des Impôts, la contrainte extérieure est exercée lorsque les redevables, notamment les collectivités territoriales décentralisées ou les établissements publics administratifs sont titulaires de créances ou de subventions domiciliées chez les comptables du trésor public⁸⁵. En effet l'ordre du Ministre des finances est que : « *tous les Comptables Publics, dès réception de la contrainte extérieure émise par le Receveur des Impôts, procèdent immédiatement à la saisie des créances fiscales et à leur reversement dans les caisses du Trésor Public* »⁸⁶. A l'analyse, la contrainte extérieure se constitue en une véritable saisie des créances des redevables pour assurer au fisc de recouvrer les impôts dus. A cet effet, elle peut être établie par le receveur des impôts assignataire à l'adresse : « *de tous les postes comptables du Trésor et particulièrement la Paierie Générale du Trésor pour saisie et transfert des subventions ou des recettes affectées aux CTD, EPA ou à toutes autres entreprises ; du FEICOM à travers l'Agent Comptable pour saisie et transfert des quotes-parts destinées aux CTD; de tous les Receveurs des Impôts pour le recouvrement sur les contribuables délocalisés* »⁸⁷. Ces derniers ont l'obligation de donner une suite favorable à l'assignation du receveur des impôts qui les saisit sous peine d'engager leur responsabilité pécuniaire et personnelle. Toutefois, la contrainte extérieure ne s'exerce pas sur les

⁸²Art. 55 de la circulaire portant exécution du budget pour l'exercice 2016.

⁸³Voir, *Vocabulaire juridique*.

⁸⁴Art. 75 du LPF.

⁸⁵Art 74 du LPF.

⁸⁶ Art 57 de la circulaire portant exécution du budget de l'Etat pour l'exercice 2016.

⁸⁷ *Ibid.* art 56.



contribuables qui ne sont pas créanciers de l'Etat et, il s'agit pour être clair d'une mesure précaire.

2- Une solution précaire

La contrainte extérieure en tant que mesure de poursuite destinée à contraindre les personnes publiques infra-étatiques à s'acquitter de leurs obligations fiscales présente des bémols. Comme on l'a vu dans les précédents développements elle ne peut être exercée que contre les contribuables qui sont créanciers de l'Etat. Or, outre les appuis financiers que les personnes publiques infra-étatiques attendent, elles ne disposent très souvent que de très peu de créances auprès de l'Etat. En clair, l'efficacité de la contrainte extérieure repose sur le fait que ces personnes dépendent des appuis financiers de l'Etat. Cela veut dire que si les collectivités territoriales décentralisées et les établissements publics devenaient totalement autonomes du point de vue financier, il sera impossible pour le fisc de saisir les subventions et dotations qui leurs sont destinées pour régler leur dette fiscale. Au regard de ce qui précède, la contrainte extérieure apparaît comme une voie d'exécution vouée à l'efficacité relative. Le risque étant que la personne publique continue de se dérober de son obligation de paiement de l'impôt. Il devient alors urgent que le législateur fiscal s'inspire des mécanismes de protection des créanciers des débiteurs publics développés ailleurs et les réceptionne. Il pourra à cet effet s'inspirer soit du modèle américain qui consacre l'atténuation de l'insaisissabilité des biens publics utilisés à des fins commerciales ou des modèles français et belge qui consacrent l'exécution forcée des décisions de justice exécutoires contre les personnes publiques.

En effet, dans les systèmes anglo-saxon, particulièrement aux Etats Unis d'Amérique, l'immunité des organismes publics est régie par un texte spécial, il s'agit de l'Immunity Act de 1976. Ce texte dans sa section 1610 habilite tout créancier d'une personne publique à procéder au recouvrement forcé de sa créance. Cependant, la loi fait une distinction selon que le bien sur lequel le recouvrement forcé est pratiqué appartient à l'Etat ou à une de ses émanations. Lorsque le débiteur de mauvaise foi est l'Etat, le créancier peut mettre en œuvre une exécution forcée sur ses biens utilisés à des fins commerciales. L'exécution forcée est au aussi possible contre une émanation de l'Etat lors que la dette est née à la suite d'une activité commerciale de nature à permettre la levée de l'immunité.

De même, en droit français, la possibilité est donnée aux créanciers des personnes publiques d'exécuter les décisions de justices passées en force de chose jugée et condamnant



une personne publique au paiement d'une somme d'argent⁸⁸. La loi précise même que cette exécution doit intervenir dans un délai de deux mois à compter de la notification de la décision à l'autorité chargée de son exécution⁸⁹. Bien plus la jurisprudence autorise également le créancier des collectivités publiques à saisir et vendre les biens desdites collectivités qui ne sont pas indispensables au bon fonctionnement du service public⁹⁰. Pour les dettes opposables à l'Etat lui-même, le créancier peut saisir un comptable public à charge de procéder au paiement sur simple présentation de la décision notifiée. Ce dernier encourt en cas de refus de s'exécuter une amende infligée par la Cour de Discipline Budgétaire et Financière⁹¹. Au demeurant, la contrainte extérieure qui constitue le seul mécanisme de contrainte de la personne publique contribuable en droit camerounais peut être renforcée pour permettre une mobilisation optimale de la recette fiscale.

B- Le recours aux succédanés de voies d'exécution

Le recouvrement forcé des impôts dus par les personnes publiques peut également se faire par le recours aux succédanés des voies d'exécution. Dans ce cas, la poursuite peut être orientée vers la personne chargée de représenter la collectivité publique à travers la procédure de solidarité de paiement (1). Dans la même veine, le fisc peut aussi recourir à d'autres mesures de contrainte dans l'optique d'obliger les organes dirigeants à payer les impôts dus par la personne publique défailante.

1- La solidarité de paiement

La solidarité de paiement se présente en droit fiscal camerounais comme le deuxième mécanisme permettant de contraindre les personnes publiques récalcitrantes à payer leurs impôts. Aux termes de l'article L86 du LPF, « *l'Avis de Mise en Recouvrement régulièrement établi est exécutoire non seulement à l'encontre du contribuable qui y est inscrit, mais à l'encontre de ses représentants ou ayants droit* ». En rendant possible les poursuites contre tout représentant d'un contribuable, cette disposition étend de manière implicite l'applicabilité de la solidarité de paiement aux représentants des personnes morales de droit public. En effet, la personne publique est avant tout une personne morale, c'est-à-dire un être moral, collectif, impersonnel auquel la loi reconnaît les mêmes droits civils exercés par les citoyens⁹². Or, la

⁸⁸ Art. 911-9 du Code français de justice administrative.

⁸⁹ Art L. 911-9 et R. 911-1 du Code de justice administrative.

⁹⁰ CE, 18 nov. 2005, *aff. Sté. Fermière de Campoloro*, AJDA 2006, 137, Chron. LANDAIS et LENICA, JCP 2006, II, 10044, note De MOUSTIER et BEATRIX.

⁹¹ Nicolas Cayrol, *Droit de l'exécution*, éd. LGDJ, Lextenso, Paris 2013, p. 40 s.

⁹² Arnel-Habib Sandio Kamga, *L'établissement public en droit administratif camerounais*, Thèse de Doctorat Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II-SOA, 2014, P. 39.



première marque de la personnalité morale de la personne publique est la création par l'ordre juridique des organes chargés d'agir en son nom et pour son compte. Il s'agit de la technique de représentation. La personne morale n'étant pas faite de chair et de sang comme les êtres humains, elle n'a pas une vie physique comme ces derniers, c'est grâce à la représentation qu'elle vit. Pour agir dans le commerce juridique, elle a besoin que sa volonté soit exprimée par des organes. En d'autres termes, les organes veulent pour la personne, et celle-ci ne peut rien vouloir sans eux⁹³. Ces organes sont au nombre de deux : il s'agit de l'organe de gestion et de l'organe délibérant. L'organe de gestion est diversement constitué. Sa dénomination varie selon le type de personne publique. Cet organe prend la dénomination de pouvoir exécutif⁹⁴ lorsqu'il s'agit de l'Etat. En ce qui concerne la région, il s'agit du président de l'exécutif régional et pour la commune, c'est l'exécutif communal (le maire et ses adjoints). Lesdites dénominations varient également d'une personne publique spécialisée à une autre.

Pour la plupart des établissements publics administratifs, l'organe de gestion est constitué par le Directeur Général et/ou son adjoint. Pour d'autres types d'établissements publics à l'instar de la MIRAP⁹⁵, c'est l'administrateur et/ou son adjoint qui font office d'organe de gestion. Dans les Universités d'Etat l'organe de gestion est constitué par le Recteur et ses adjoints ou le Vice-Chancellor et ses adjoints. L'organe délibérant tout comme l'organe de gestion change de dénomination en fonction des personnes. L'organe délibérant de l'Etat est le parlement, celui de la région est le conseil régional et le conseil municipal en tient lieu au niveau de la commune. En ce qui concerne les personnes publiques spécialisées, c'est généralement le conseil d'administration qui fait office d'organe délibérant. En clair, la personne publique en elle-même est une entité immatérielle en sorte que c'est par ses organes qu'elle prend part active dans la vie juridique. De ces différents organes, c'est l'organe exécutif qui représente la personne publique dans les actes de la vie civile et en justice⁹⁶. C'est vraisemblablement cet organe qui peut être contraint par la procédure de solidarité de paiement.

La solidarité n'est pas une procédure de recouvrement forcé au sens propre du terme. Il s'agit cependant d'une garantie permettant à l'administration fiscale de se prémunir des manœuvres de fuite devant l'impôt orchestrées par les instances dirigeantes des personnes

⁹³ Maurice Hauriou, *Précis de droit constitutionnel*, Rec. Sirey, 2^eéd. Paris, 1929, p. 210.

⁹⁴ Le pouvoir exécutif d'après la constitution du 18 Janvier 1996 est composé du président de la République et du gouvernement.

⁹⁵ Mission de Régulation des Approvisionnements des Produits de grande consommation.

⁹⁶ Voir à titre d'exemple, les articles 38 de la loi n°2017/010 du 12 juillet 2017 portant statut général des établissements publics ; 206 et 359 de la loi N°2019/024 du 24 décembre 2019 portant code général des collectivités territoriales décentralisées.



morales. Le législateur est on ne peut plus clair pour ce qui est des sociétés lorsqu'il dispose que : « *lorsque le recouvrement de certains impôts, droits, taxes et pénalités dus par les sociétés a été totalement compromis, ou lorsque l'insolvabilité de celles-ci a été organisée par des manœuvres frauduleuses des personnes qui exercent en droit ou en fait, directement ou indirectement la direction effective de ces sociétés, ces personnes sont tenues solidairement responsables du paiement de ces impositions et pénalités* »⁹⁷. Au-delà des sociétés qui sont directement visées par cette disposition, il ressort que la solidarité de paiement permet de transcender l'écran de la personnalité morale en matière de recouvrement de l'impôt. Il s'agit pour être clair d'une action que le fisc peut mobiliser pour poursuivre les dirigeants d'une personne morale qui sont responsables de ses manquements vis-à-vis de l'administration fiscale. Au regard de ce qui précède, la solidarité de paiement est un succédané de recouvrement forcé de l'impôt qui agit non contre la personne publique elle-même, mais contre ses instances dirigeantes, ceci dans l'optique d'aboutir au paiement des impôts dus.

Au demeurant, les privilèges particuliers de la personne publique ne la mettent pas totalement à l'abri du recouvrement forcé de l'impôt. Le droit fiscal camerounais a consacré des mécanismes permettant de contourner cette difficulté. Ces succédanés demeurent cependant précaires et garantissent pas un succès automatique desdites mesures comme c'est le cas avec les contribuables ordinaires. Dès lors, le législateur fiscal gagnerait à consacrer un régime qui permettrait de recouvrer l'impôt dû même en dehors de la contrainte extérieure et la solidarité de paiement.

2- Le blocage des comptes bancaires

En dehors de la solidarité de paiement, l'administration fiscale peut faire pression sur les organes dirigeants de la personne publique dans l'optique les contraindre à honorer leur obligation de paiement. Pour ce faire, elle peut recourir soit à la procédure de blocage des comptes bancaires, soit à l'exclusion des procédures spécifiques.

Le blocage des comptes bancaires est une mesure de recouvrement forcé de l'impôt par laquelle le receveur des impôts territorialement compétent, immobilise les comptes bancaires d'un redevable défaillant, après une mise en demeure, pour le contraindre de régler sa dette fiscale⁹⁸. Cette mesure de contrainte s'est souvent avérée efficace pour le fisc. En effet, M. ATECK A DJAM rapporte que « *les entreprises ne supportent pas très longtemps la paralysie*

⁹⁷ Article L88 du LPF.

⁹⁸ Art L76 du LPF.



de leurs activités, occasionnée par ce blocage ; elles engagent par conséquent des négociations avec l'administration pour l'apurement de leur dette fiscale en sollicitant, le cas échéant, un moratoire. De son côté, l'administration ne procède le plus souvent à la levée de la mesure que lorsqu'il y a eu un début de paiement de la part du redevable des impôts »⁹⁹.

Il faut cependant relever que la mesure de blocage de compte bancaire ne concerne pas a priori les personnes publiques en raison du principe de l'unité de caisses. En effet, en droit financier camerounais, « *le Trésor Public exerce le monopole sur le recouvrement de toutes les recettes, le paiement de toutes les dépenses et la totalité de la trésorerie de l'Etat, des Collectivités Territoriales Décentralisées et des autres personnes morales de droit public* »¹⁰⁰. Cela voudrait dire la banque des entités publiques c'est en principe le trésor public. Toutefois, l'institution du compte unique du trésor n'exclut pas la possibilité pour les personnes publiques d'ouvrir des comptes courants dans les banques commerciales. En effet, aux termes de l'article 86 (2) du décret n°2020/375 du 07 juillet 2020 portant règlement général de la comptabilité publique, « (...) *Le Ministre des finances autoriser l'ouverture des comptes sur le territoire national dans les banques commerciales situées dans les localités non desservies par les agences de la banque centrale ; à l'étranger dans des institutions financières agréées par le Ministre Chargé des finances* ». En dehors de ce texte à portée générale, d'autres textes camerounais posent clairement la possibilité pour certaines personnes publiques d'ouvrir des comptes bancaires dans une banque commerciale. Il en est ainsi de la loi n°2023/007 du 23 juillet 2023 portant orientation de l'enseignement supérieur au Cameroun qui dispose en son article 111 que « *les institutions publiques d'enseignement supérieur peuvent ouvrir des comptes de dépôt auprès des institutions bancaires, après autorisation expresse du Ministre chargé des finances* ». Au regard de ce qui précède, l'hypothèse qu'une personne publique soit titulaire d'un compte dans une banque commerciale n'est pas totalement improbable. Il peut donc arriver que le fisc une fois au fait de cette information recourt à la mesure de blocage de compte pour recouvrer les impôts dus.

Conclusion

Le principe du recouvrement forcé de l'impôt contre tout contribuable récalcitrant ne connaît théoriquement pas de limites face à la personne publique. Toutefois, compte tenu de la situation d'exorbitance de cette entité juridique, la quasi-totalité des mesures fiscales de poursuite sont inopérantes face à l'immunité d'exécution qui lui est reconnue. Néanmoins, le

⁹⁹ Félix ATECK A DJAM, *Droit du contentieux fiscal camerounais, op.cit.*, p.184.

¹⁰⁰ Art 68 al 1 de la loi portant régime financier de l'Etat.



législateur fiscal a institué la contrainte extérieure ainsi que d'autres succédanés de voies d'exécution permettant au fisc de briser la résistance de la personne publique contribuable récalcitrante. Ces mesures regorgent malheureusement des bémols qui entachent leur efficacité à long terme. Il importe pour le législateur fiscal de s'inspirer des évolutions observées en droit étranger en matière de relativisation de l'immunité d'exécution des personnes publiques. Il suivra par la même occasion la doctrine qui soutient que l'immunité d'exécution de la personne publique constitue une atteinte à la sécurité juridique de ses créanciers¹⁰¹. Au demeurant, si l'on ne peut disconvenir que « *le droit fiscal, tout autonome qu'il est, ne peut ignorer l'intérêt général qui s'attache aux missions des collectivités publiques* »¹⁰², il n'en demeure pas moins vrai que ces entités sont des contribuables astreints à l'obligation de payer. Il appartient donc dans ce cas au législateur de concilier leur statut particulier à l'impératif de mobilisation optimale de la recette fiscale. Dans cette optique, il serait de bon aloi que des mesures particulières de poursuite destinées à contraindre les personnes publiques contribuable soient consacrées.

¹⁰¹ Anne LEBORGNE, Emmanuel PUTMAN, (dir.) « Rapport introductif », *Acte du Colloque sur Les obstacles à l'exécution forcée : permanence et Evolutions*, Paris, Editions Juridiques et Techniques, 2009, p. 5, n°4.

¹⁰² Jean-Luc Albert, Jean-Luc Pierre, Daniel Richer, *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, *op.cit.*, pp 93-94.