



## LA TRANSACTION DANS LE REGLEMENT DES LITIGES FISCAUX AU BENIN, AU CAMEROUN ET AU GABON.

Par

**Dr. Eugène NZAMBOUNG**

*Ph.D en Droit public*

*Chargé de Cours à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques*

*Université de Yaoundé II (Cameroun)*

\*\*\*\*\*

### **RESUME**

*Transaction et droit fiscal : un oxymore ? A priori tout porte à le croire. Dans son ipsité, l'impôt est commandement, marqueur de la puissance publique. La transaction par contre implique des négociations entre cotransigeants. Comment donc expliquer son introduction dans le droit fiscal des Etats sous étude ? En réalité, il s'agit d'une réponse aux nombreux défis que pose le droit fiscal moderne. Entre difficultés de recouvrement et contestations constantes de l'impôt, la transaction fiscale se hisse en remède. Elle cristallise la contractualisation progressive de l'obligation fiscale. Mais l'usage de ce contrat pour régler les litiges fiscaux dans ces Etats interroge sur sa portée dans la protection des intérêts du contribuable et de l'administration fiscale. Dès lors, on peut légitimement se demander quel est l'apport de la transaction dans le règlement des litiges fiscaux au Bénin, au Cameroun et au Gabon ? A travers l'analyse des textes et des pratiques fiscales dans ces Etats, l'hypothèse d'un apport mitigé de la transaction fiscale est retenue. Si elle est par essence un outil de négociation de la justice fiscale, elle relativise néanmoins de ce fait même la sécurité fiscale. Il est donc nécessaire de rationaliser la mise en œuvre de cette institution libérale du droit fiscal.*

**Mots-Clés :** *Transaction fiscale - Justice fiscale - Sécurité juridique - Performance fiscale.*

### **ABSTRACT**

*Transaction and tax law: an oxymoron? A priori everything leads us to believe it. In its selfhood, the tax is a command, a marker of public power. The transaction, on the other hand, involves negotiations between co-transigents. How can we explain its introduction into the tax law of the States under study? In reality, it is a response to the many challenges posed by modern tax law. Between collection difficulties and constant tax disputes, the tax transaction is emerging as a remedy. It thus crystallizes the progressive contractualization of the tax obligation. But the use of this contract to settle tax disputes in these States calls into question its scope in protecting the interests of the taxpayer and the tax administration. Therefore, we can legitimately ask what contribution does the transaction make to the settlement of tax disputes in Benin, Cameroon and Gabon ? Through the analysis of tax texts and practices in these States, the hypothesis of a mixed contribution of the tax transaction is retained. If it is in essence a tool for negotiating tax justice, it nevertheless formalizes tax insecurity. It is therefore necessary to rationalize the implementation of this liberal institution of tax law.*

**Keywords:** *Tax transaction - Tax justice - Legal certainty - Tax performance.*



## Introduction

Transaction et droit fiscal: un oxymore ? *A priori*, tout porte à le croire. Si la transaction est un accord de volontés, l'impôt dans son essence incarne la souveraineté<sup>1</sup>. Il est rituellement admis que le pouvoir de lever l'impôt sur son territoire<sup>2</sup> est un attribut de la souveraineté de l'Etat<sup>3</sup>. Ce principe fondamental se décline en la souveraineté fiscale<sup>4</sup> qui exprime la compétence pour le parlement de créer les impositions et taxes et de fixer leur régime<sup>5</sup>. Prérogative de puissance publique par excellence<sup>6</sup>, l'établissement et le recouvrement de l'impôt relèvent de l'impératif juridique<sup>7</sup>. Le substantif « *impôt* » et le verbe « *imposer* » expriment d'ailleurs la contrainte qui s'abat sur le contribuable<sup>8</sup>. Il s'ensuit une subordination originelle<sup>9</sup> du contribuable à l'administration fiscale. En apparence inébranlable, cette perception classique a toutefois toujours été fragile. Dès les origines, le consensualisme<sup>10</sup> est présent en matière fiscale par le truchement du principe du consentement fiscal<sup>11</sup>. Il infère l'acceptation de l'impôt par les destinataires et entérine au moins psychologiquement l'idée de volontarisme et d'adhésion des contribuables à l'obligation fiscale. Fertilisée par le triomphe du libéralisme<sup>12</sup> et la marche inexorable vers un « *ordre juridique conventionnel* »<sup>13</sup>, cette idéologie a généré dans les Etats modernes dont ceux d'Afrique subsaharienne francophone, le

<sup>1</sup> Jacques BUISSON, « Impôt et souveraineté », *APD*, n° 46, 2002, p. 28.

<sup>2</sup> Yakouba OUEDRAOGO, « Pouvoir d'imposition et territoire dans les Etats de l'UEMOA », *Afrilex*, 2021, pp. 1-32 ; Alexandre MAITROT de la MOTTE, *Souveraineté fiscale et construction communautaire. Recherche sur les impôts directs*, Paris, LGDJ, 2005, pp. 3 et s.; François ABENG MESSI, *Le territoire et l'impôt en droit fiscal camerounais*, Thèse de Doctorat/Ph.D en Droit Public, Université de Yaoundé II, 2015, pp. 8 et s.

<sup>3</sup> Edgard ALLIX, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, Paris, Librairie Arthur Rousseau, 1921, 4<sup>e</sup> éd., p. 360.

<sup>4</sup> Aaron LOGMO MBELEK, « La souveraineté fiscale des Etats africains au Sud du Sahara (face aux enjeux du développement, l'exemple de Cameroun) », *EDJA*, n°78, 2008, pp. 39-54 ; Guy GEST, « Considérations générales sur la notion de souveraineté fiscale », in Gérard COHEN-JONATHAN (dir.), *Mélanges Paul AMSELEK*, Bruxelles, Bruylant, 2005, pp. 33 et s.

<sup>5</sup> Les Constitutions disposent que la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions. A titre d'exemples, voir art. 26 al. 2 de la constitution Camerounaise de 1996, art. 101 de la Constitution burkinabè du 02 juin 1991. Elles reprennent la formule de l'article 34 de la Constitution française du 04 octobre 1958.

<sup>6</sup> Florian MAUGARD, « Tolérance et droit fiscal », in Xavier BIOY, Benjamin LAVERGNE, Marc SZTULMAN (dir.), *Tolérance et droit*, Toulouse, Presses de l'Université de Toulouse 1 Capitole, 2013, p. 64.

<sup>7</sup> René CAPITANT, *Introduction à l'étude de l'illicite : l'impératif juridique*, Paris, Dalloz, 1928, p. 239.

<sup>8</sup> Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *Droit fiscal général*, Paris, Dalloz, 2017, 11<sup>e</sup> éd., p. 2.

<sup>9</sup> Pierre-Joseph PROUDHON, *Théorie de l'impôt. Texte commenté et présenté par Thierry LAMBERT*, Paris, L'Harmattan, 2000, p. 9.

<sup>10</sup> Gaëtan Thierry FOU MENA, « Le consensualisme : une exception à l'exorbitance du droit fiscal en Afrique noire francophone ? Réflexion à la lumière de l'exemple camerounais », in NDËYE MADJIGUËNE DIAGNE et EL HADJI OMAR DIOP (contributions réunies par), *Droit administratif : convergence ou divergence des disciplines juridiques ? Mélanges en l'honneur de Demba SY*, Tome 1, Toulouse, Presses de l'Université de Toulouse 1 Capitole, 2020, pp. 506-527 ; Gaëtan Thierry FOU MENA « Le consensualisme en matière fiscale au Cameroun », *RADP*, Vol. VI, n° 11, 2017, pp. 117-135.

<sup>11</sup> André BARILARI, « Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie », *Regards croisés sur l'économie*, n°1, 2007, p. 28 ; Michel BOUVIER, *L'impôt sans le citoyen ? Le consentement à l'impôt : Un enjeu crucial pour la démocratie*, Paris, LGDJ, 2019, p. 18.

<sup>12</sup> Robert MBALLA OWONA, « L'arbitrage dans le contentieux des contrats de partenariat public-privé en Afrique sub-saharienne francophone : l'exemple du TOGO », *RRJ*, 2018-4, p. 1779.

<sup>13</sup> André HOLLEAUX, « Vers un ordre juridique conventionnel », *Bulletin de l'Institut International d'Administration publique*, n° 32, 1974, pp. 667-691.



développement des modes alternatifs de règlements des litiges<sup>14</sup> fiscaux. Parmi ceux-ci, la transaction fiscale, cristallise le mieux cette invasion du contrat dans la sphère fiscale<sup>15</sup>.

Génétiqument, le mot transaction vient du latin « *transactio* », lequel dérive du verbe « *transigere* » qui signifie « *mener à bonne fin, régler l'affaire, mettre un terme à un différend* »<sup>16</sup>. Présente dans l'antiquité<sup>17</sup>, la transaction est ensuite marginalisée jusqu'à sa consécration par Code civil français de 1804<sup>18</sup>. A partir de là, l'esprit de la transaction innerve toutes les matières juridiques. En droit pénal, elle permet l'extinction de l'action publique par une administration publique qui renonce à l'exercice des poursuites en contraignant le délinquant à verser une certaine somme d'argent<sup>19</sup>. En droit administratif, elle renvoie à une « *convention par laquelle les parties, dont l'une au moins est une personne morale de droit public, terminent un litige né ou préviennent une contestation à naître* »<sup>20</sup>. En droit international, il s'agit d' « *un accord entre sujets de droit international dont l'objet est de renoncer l'un et l'autre à tout ou partie de leurs prétentions* »<sup>21</sup>. De ces définitions, se dégagent les critères de la transaction déjà posé par le Code civil. Ceux-ci sont repris invariablement dans les codes civils des Etats<sup>22</sup> sous étude qui définissent la transaction comme « *le contrat par lequel les parties à un litige (déjà porté devant un tribunal ou seulement né entre elles) y mettent fin à l'amiable en se faisant des concessions réciproques* »<sup>23</sup>. Cette définition reprise par le vocabulaire juridique<sup>24</sup>, est largement partagée

---

<sup>14</sup> Le vocable mode alternatif de règlement des litiges est la traduction française de la formule anglo-saxonne – québécoise - *alternativ dispute resolution* apparue dans les années 1990. Concept flou, la notion est souvent employée alternativement avec d'autres expressions comme Mode Alternatif de Règlement des Conflits (MARC), Mode Alternatif de Règlement des Différends (MARD). Si les concepts sont divers, la synonymie est évidente. Ces modes constituent tous une alternative à la justice étatique ou à la justice permanente. Mais, en l'absence d'une critériologie de ces modes, la notion est difficilement praticable. La diversité des formules retenues par la doctrine et l'absence de consensus sur la notion consolide cette opinion. Lire Eric Marcel NGANGO YOUNBI, « Les modes alternatifs de résolution des litiges administratifs en Afrique noire francophone », *RIDE*, n°4, 2019, p. 450 ; Jean-Louis CORREA, « La médiation et la conciliation en droit sénégalais : libres propos sur un texte réglementaire », *Bulletin de droit économique*, n° 2, 2017, p. 1 ; Anne-Laure PONSARD, *La transaction administrative*, Thèse pour le Doctorat en Droit Public, Université de Paris-Ouest Nanterre la Défense, 2015, p. 3.

<sup>15</sup> Audrey ROSA, « La contractualisation et le contribuable », *RFDA*, 2018, pp. 236-240.

<sup>16</sup> Oumé KENDJIRO, *La transaction en droit romain et dans l'ancien droit français*, Paris, Larose et Forcel, 1889, p. 1.

<sup>17</sup> On la retrouve dans le Code de Justinien (Livre II, Titre IV, « *De transactionibus* ») et dans le Digeste (Livre II, Titre XV, « *De transactionibus* »). A cette époque, les romains éprouaient déjà le besoin de régler leurs différends à l'amiable, afin d'éviter les désastres de la loi du talion reposant sur la vengeance qui était non seulement un droit mais un devoir. Lire Claude ABOUCAYA, « Essai sur l'histoire de la transaction en droit romain », *Revue historique de droit français et étranger*, Quatrième série, Vol. 36, 1959, p. 276.

<sup>18</sup> Titre XV « Des transactions », Articles 2044 et suivants.

<sup>19</sup> Bertrand ONGUENE, *La transaction en matière pénale*, Thèse de doctorat/Ph.D en droit privé, Université de Yaoundé II, 2020, 536 p.

<sup>20</sup> Jean-Marie AUBY, « La transaction en matière administrative », *AJDA*, 1956, p. 1.

<sup>21</sup> Jean SALMON, *Dictionnaire de droit international public*, Bruxelles, Bruylant/AUF, 2001, p. 1097.

<sup>22</sup> Il faut noter qu'au Cameroun l'article 2044 du code civil définit la transaction comme « *un contrat par lequel les parties terminent une contestation née, ou préviennent une contestation à naître* »<sup>22</sup>. Cette définition est remise en cause par la doctrine majoritaire car elle la considère comme incomplète et précise qu'il n'existe pas de transaction sans concessions réciproques. Cette critique doctrinale a inspiré la jurisprudence qui a complété la définition textuelle en reprenant les termes posés par le code civil français et des autres Etats africains francophones.

<sup>23</sup> Art. 2044.

<sup>24</sup> Gérard CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique, op.cit.*, p. 2179.



par la doctrine<sup>25</sup>. Alternative à la justice étatique<sup>26</sup>, la transaction se singularise toutefois des autres modes alternatifs de règlement des litiges. Contrairement à ces derniers, la transaction fait « l'économie du passage à la triade : il ne comporte pas le recours à un tiers départiteur »<sup>27</sup>. L'intervention d'un tiers se résume à une mission technique d'éclairage ou d'assistance. Il ne peut s'agir pour lui d'assumer une fonction de juge ou de facilitateur dans la résolution du litige. Comme l'arbitrage<sup>28</sup>, la transaction permet de trancher les litiges par un acte revêtu de l'autorité de la chose transigée. Mais à la différence de l'arbitrage qui mobilise une procédure juridictionnelle, la transaction est un acte contractuel<sup>29</sup> qui permet d'éteindre les litiges<sup>30</sup>. Elle renferme donc une double nature contractuelle et processuelle<sup>31</sup>. C'est ce qui la distingue de la médiation et de la conciliation, deux procédés extra-judiciaires de résolution des litiges qui se présentent davantage comme des outils de négociation<sup>32</sup>. De ces précisions, la transaction peut être définie avec le Professeur Serge DAEL comme « une convention qui a pour objet de mettre fin à une contestation née ou en gestation par des concessions réciproques »<sup>33</sup>. Partant, la transaction fiscale est le contrat signé<sup>34</sup> entre l'administration fiscale et le contribuable pour éteindre le litige fiscal par la réalisation de concessions réciproques. Relativement à leur nature juridique et en l'absence de détermination législative, une frange de la doctrine publiciste, considère de manière étonnante les transactions conclues par les personnes publiques comme des contrats en principe de nature civile, parce que leur existence et leur régime sont aménagés

<sup>25</sup> Wendinkonté Sylvie ZONGO, « La nature juridique de la transaction en droit burkinabè », *Afrilex*, 2022, pp. 2-5 ; Thomas CLAY, « Transaction et autres contrats relatifs aux litiges », in Blandine MALLET-BRICOUT et Cyril NOURISSAT (dir.), *La transaction dans toutes ses dimensions*, Paris, Dalloz, 2006, p. 16 ; Alain ONDOUA, « Le règlement non juridictionnel des litiges dans le domaine des contrats publics d'affaires au Cameroun », in *L'effectivité du droit. De l'aptitude du droit objectif à la satisfaction de l'intérêt particulier. Mélanges en l'honneur du Professeur François ANOUKAHA*, Paris, L'Harmattan, 2021, p. 871 ; Hugues RABAULT, « La transaction en droit fiscal : quelques doutes sur la constitutionnalité de l'article 251 du Livre des Procédures Fiscales », *Les Petites Affiches*, n° 84, 2014, pp. 7-12 ; Jean-Marie AUBY, « La transaction en matière administrative », *AJDA*, 1956, p. 1.

<sup>26</sup> Nadine BAKAM, « Les modes alternatifs de règlement des différends dans l'espace OHADA : vers une nouvelle avancée ? », *Cahiers de l'arbitrage*, n°3, 2017, pp. 499 et s.

<sup>27</sup> Jean CARBONNIER, *Droit civil*, Paris, PUF, 2002, 27<sup>e</sup> éd., p.160.

<sup>28</sup> L'arbitrage est règlementé par l'Acte uniforme OHADA du 23 novembre 2017 relatif au droit de l'arbitrage. Il s'agit d'un processus par lequel les parties demandent à un tiers de trancher un litige qui les oppose. Lire Narcisse AKA, Alain FENEON, Jean Marie TCHAKOUA, *Le nouveau droit de l'arbitrage et de la médiation en Afrique (OHADA), Commentaire de l'Acte Uniforme relatif au droit de l'arbitrage, du règlement d'arbitrage de la CCJA et de l'Acte Uniforme relatif à la médiation du 23 novembre 2017*, Paris, LGDJ, 2018, 374 p.

<sup>29</sup> Il ne constitue pas un droit pour le contribuable mais doit être le produit d'un accord de volontés entre le fisc et le contribuable comme l'a souligné le conseil constitutionnel français (DCC français, n° 2013-679 DC, 4 décembre 2013).

<sup>30</sup> Philippe MALAURIE, Laurent AYNES et Pierre-Yves GAUTIER, *Droit des contrats spéciaux*, Paris, LGDJ, 2016, 5<sup>e</sup> éd., p. 630.

<sup>31</sup> « (...) C'est le processus de formation de la transaction qui est caractéristique de sa nature contractuelle, tandis que le régime de son efficacité exprime davantage sa nature juridictionnelle », Wendinkonté Sylvie ZONGO, « La nature juridique de la transaction en droit burkinabè », *op.cit.*, pp.7-8.

<sup>32</sup> La médiation est règlementée par le législateur OHADA à travers l'Acte uniforme relatif à la médiation du 23 novembre 2017. Selon l'article 1<sup>er</sup> de cet Acte uniforme, elle désigne tout processus, quelle que soit son appellation, dans lequel les parties demandent à un tiers de les aider à parvenir à un règlement amiable d'un litige, d'un rapport conflictuel ou d'un désaccord découlant d'un rapport juridique, contractuel ou autre ou lié à un tel rapport, impliquant des personnes physiques ou morales, y compris des entités publiques ou des Etats.

<sup>33</sup> Serge DAEL, *Contentieux administratif*, Paris, PUF, 2010, 3<sup>e</sup> éd., p. 324.

<sup>34</sup> Christophe DE LA MARDIERE, « La transaction, regard fiscal », in Blandine MALLET-BRICOUT et Cyril NOURISSAT (dir.), *La transaction dans toutes ses dimensions, op.cit.*, p. 170.



par le Code civil<sup>35</sup>. *A contrario*, d'autres plumes soutiennent que les transactions présentent un caractère administratif quand elles mettent fin à un litige relevant du juge administratif ou règlent des différends ressortissant de la compétence de celui-ci<sup>36</sup>. La jurisprudence administrative conforte cette ultime opinion en observant que les transactions qui mettent en œuvre des prérogatives de puissance publique ou qui font participer le cocontractant à une mission de service public, sont incidemment des contrats administratifs<sup>37</sup>. C'est dire que du point de vue de sa nature juridique, la transaction fiscale est un contrat public<sup>38</sup> spécial par son objet, le règlement des litiges fiscaux<sup>39</sup>. Par la notion de règlement l'on entend la résolution d'un problème ou d'un conflit par la loi<sup>40</sup>. Le règlement renvoie à la solution du litige et se singularise de la résolution. « *La résolution est une technique de droit des contrats qui se définit comme l'annulation en principe rétroactive d'un contrat synallagmatique en raison de l'inexécution de ce contrat. En revanche, le règlement porte en lui les modes alternatifs de règlement des différends* »<sup>41</sup>. Du latin « *litigium* », dérivé de « *litis* » qui signifie procès et « *agere* » qui signifie conduire, le litige est un différend, un désaccord, un conflit considéré comme pouvant faire l'objet d'une transaction, d'un compromis, d'un arbitrage, indépendamment de tous recours à la justice étatique<sup>42</sup>. Partant, « *conflit, différend et litige* » sont des notions voisines<sup>43</sup>. Toutefois, il est admis que le conflit est une notion plus large que celle de litige. Notion extra-juridique, le conflit se rapporte aux difficultés relationnelles de toute nature. Or, le litige infère une opposition de prétentions juridiques entre les parties. Le différend pour sa part renferme une connotation contentieuse et dénote la soumission d'un litige à un organe juridictionnel<sup>44</sup>. Aussi, l'adjonction du qualificatif fiscal renseigne sur la nature du litige. Du latin « *fiscus* », « *le panier où l'on mettait l'argent* »<sup>45</sup>, « *corbeille destinée à recueillir les prélèvements obligatoires* », l'adjectif « *fiscal* » désigne « *ce qui se rapporte à l'impôt, à la fiscalité* »<sup>46</sup> ou qui marque « *l'appartenance au fisc de ce qu'il qualifie* »<sup>47</sup>.

De ces clarifications, l'étude, entend le litige fiscal comme toute opposition ou contradiction de vues sur l'interprétation, la lettre et l'esprit de la norme fiscale entre

---

<sup>35</sup> Jean-Marie AUBY, « La transaction en matière administrative », *op.cit.*, p. 1

<sup>36</sup> Remi ROUQUETTE, *Petit traité du procès administratif, contentieux administratif, juridictions générales et spéciales*, *op.cit.*, p. 2156.

<sup>37</sup> TC 18 juin 2007, Société Briançon Bus, *Droit Administratif*, 2007, p. 156.

<sup>38</sup> Alain ONDOUA, « Le règlement non juridictionnel des litiges dans le domaine des contrats publics d'affaires au Cameroun », *op.cit.*, p. 871 ; Guylain CLAMOUR, « Esquisse d'une théorie générale des contrats publics », in *Contrats publics. Mélanges en l'honneur du professeur Michel GUIBAL*, vol. II, Université de Montpellier, 2006, pp. 637-689 ; Jacques BIAKAN, *Précis de contentieux des contrats publics au Cameroun. Contribution à l'étude des contrats publics*, Paris, L'Harmattan, 2017, 162 p.

<sup>39</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Le règlement des litiges fiscaux par l'administration en France », *RFFP*, n°132, 2015, pp.110-111.

<sup>40</sup> Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, *op.cit.*, p.1864.

<sup>41</sup> Jean Philippe TRICOIT, *La médiation et les modes amiables de règlement des différends*, Paris, Gualino, 2019, p. 27.

<sup>42</sup> Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, *op.cit.*, p.1322.

<sup>43</sup> Jean Philippe TRICOIT, *La médiation et les modes amiables de règlement des différends*, *op.cit.*, pp. 28-29.

<sup>44</sup> *Idem*.

<sup>45</sup> Jean-Luc ALBERT, Jean-Luc PIEERE et Daniel RICHER (dir.), *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, Paris, Ellipses, 2007, p.253.

<sup>46</sup> Jacques GROSCLAUDE, Philippe MARCHESSOU, Bruno TRESCHER, *Droit fiscal général*, Paris, Dalloz, 2019, 12<sup>ème</sup> éd., p. 3.

<sup>47</sup> *Idem*.



l'administration fiscale et le contribuable. Le domaine retenu de ces litiges est restrictif et porte uniquement sur les différends opposant l'administration fiscale au contribuable. Le raisonnement analogique avec la transaction douanière<sup>48</sup> et la transaction dans les autres matières juridiques permettra toutefois de structurer l'analyse afin de saisir la spécificité en droit fiscal du mécanisme dont l'introduction dans cette matière aura été laborieuse.

En France, consacrée dans le code civil en 1804, l'ouverture de la transaction à la matière fiscale sera laborieuse puisqu'aux termes du code, « *on ne peut déroger, par des conventions particulières, aux lois qui intéressent l'ordre public et les bonnes mœurs* »<sup>49</sup>. L'impôt étant toujours d'ordre public, le Conseil d'Etat proscrit la transaction fiscale en 1932<sup>50</sup>. Mais cette interdiction ne put prospérer. Par une validation législative, la transaction fiscale fut réhabilitée par le décret-loi du 24 juillet 1934. Il prescrivait en son article 12 que les contrats conclus entre l'administration fiscale et le contribuable ont autorité de la chose jugée. Cette réhabilitation sera transposée dans le Livre des Procédures Fiscales (LPF) qui dispose depuis lors que « *l'administration peut accorder à la demande du contribuable(...) par voie de transaction, une atténuation d'amende fiscale, ou de majoration d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives* »<sup>51</sup>.

Cette trajectoire hexagonale est quelque peu symétrique à celle des Etats d'Afrique francophone. Dans l'Afrique précoloniale, la justice fiscale<sup>52</sup> se caractérise par deux traits fondamentaux, le collectivisme et l'informalisme<sup>53</sup>. En absence d'un juge « *bouche de la loi* » au sens de MONTESQUIEU<sup>54</sup>, le règlement des litiges s'effectue d'accord parties à la suite de débats contradictoires devant un arbre grand et mythique appelé l'Arbre à Palabre<sup>55</sup>. Il s'agit d'une logo-thérapie qui a pour but de briser le cercle infernal de la violence afin de rétablir l'harmonie et la paix par la réalisation des concessions réciproques<sup>56</sup>. C'est le sens de l'aphorisme d'Honoré de BALZAC d'après lequel « *un mauvais arrangement vaut mieux qu'un bon procès* »<sup>57</sup>. La formalisation de la justice au contact de la civilisation occidentale, n'empêche pas l'émergence des modes alternatifs de règlement des litiges fiscaux. Sous la domination coloniale déjà, les prémices du règlement transactionnel des litiges fiscaux sont

<sup>48</sup> Micheline LEKANE, « Le règlement des litiges par voie transactionnelle en matière douanière », *RRJP*, n°3, 2023, pp. 96-125.

<sup>49</sup> Cette interdiction tire son origine du droit administratif français de l'Ancien Régime (Edit de Saint Germain-en-Laye, 1641, Edit de Fontainebleau, 1661), et du droit révolutionnaire (lois des 16 et 24 août 1790 sur l'organisation judiciaire ; décret du 16 fructidor an III). L'interdiction se justifie d'une part par le monopole étatique de la justice, corollaire de sa souveraineté interne. Ce qui implique, pour l'Etat et ses démembrements, l'impossibilité de se soumettre à la justice privée. D'autre part, l'interdiction se justifie par le but d'intérêt général assigné à l'Etat, qui impose son abstention dans les relations d'affaires.

<sup>50</sup> CE, 05 février 1932, Demoiselle Jacquot, Recueil Lebon, p. 153.

<sup>51</sup> Art. L 247 du LPF. Le règlement transactionnel est également consacré en matière douanière à l'article 350 du Code des Douanes.

<sup>52</sup> Ismaila MBOUEMBOUO, *La fiscalité des personnes physiques en Afrique avant les indépendances (1850-1960)*, Thèse de doctorat/Ph.D en Théorie du droit et pluralisme juridique, Université de Yaoundé II, 2024, 368 p.

<sup>53</sup> Eric Marcel NGANGO YOUNBI, « Les modes alternatifs de résolution des litiges administratifs en Afrique noire francophone », *op.cit.*, p. 468.

<sup>54</sup> André CABANIS, « Le juge selon Montesquieu », in *Mélanges en hommage à André Cabanis*, Toulouse, Presses de l'Université Toulouse Capitole, 2015, pp. 445-460.

<sup>55</sup> Fweley DIANGITUKWA, « La lointaine origine de la gouvernance en Afrique : l'arbre à palabres », *Gouvernance*, vol. 11, n°1, 2014, pp. 6-7.

<sup>56</sup> *Ibid.*, p. 7.

<sup>57</sup> Honoré de BALZAC, *La comédie humaine*, Paris, Gallimard, 1977, p. 730.



perceptibles dans les régimes financiers applicables aux colonies<sup>58</sup>. Ce mode de règlement des litiges des administrations publiques est reconduit après l'accession à la souveraineté internationale<sup>59</sup>. C'est dans ce sillage que la transaction fiscale sera progressivement admise dans certains Etats. Parmi les pionniers, le Cameroun<sup>60</sup> formalise la transaction fiscale pour l'atténuation des amendes et des pénalités dans la refonte de son Code Général des Impôts (CGI) en 2002<sup>61</sup> avant de l'étendre aux droits principaux en 2014<sup>62</sup>. D'autres Etats, lui emboitent le pas au point où on assiste aujourd'hui à la consécration de la transaction fiscale dans la plupart des Etats de l'Afrique subsaharienne francophone. L'adoption de ce mécanisme dans ces Etats se justifie dans un contexte où leurs ambitions de développement rencontrent de nombreux obstacles dont l'un des plus importants est la disponibilité des financements. C'est pourquoi l'étude s'attelle à étudier la transaction fiscale dans les Etats du Bénin, du Cameroun et du Gabon. Outre le critère historique de convergence de leurs systèmes fiscaux hérités de l'hexagone après la colonisation, le choix de ces Etats est aussi motivé par les critères géographique, juridique et économique. Au plan géographique, ces Etats appartiennent à des espaces d'intégration distincts<sup>63</sup>. Au plan juridique, ils condensent la variété des modèles de transaction fiscale rencontrée en Afrique subsaharienne francophone<sup>64</sup>. Au plan économique enfin, ils présentent en commun le triste visage des finances publiques en crise, fragilisées par la crise sanitaire à corona virus<sup>65</sup> et les crises sécuritaires et internationales récurrentes.

De ces précisions, l'intérêt de l'étude est perceptible sur les plans théorique et pratique. Du point de vue théorique, la présente réflexion met en exergue le mouvement général et irréversible de réforme de l'Etat africain et de son droit décliné en l'usage de la technique contractuelle comme mode d'action publique<sup>66</sup>. En matière fiscale, la contractualisation de la relation administration fiscale-contribuable<sup>67</sup> participe de ce mouvement général de « *privatisation* » des rapports entre l'administration et ses sujets, véritable rupture avec les droits

<sup>58</sup> Voir par exemple l'article 216 alinéa 6 du décret du 30 décembre 1912 sur le régime financier des Colonies (J.O. A.E.F. 1913, p. 222) pour les Etats membres de l'Afrique Equatoriale Française (AEF).

<sup>59</sup> C'est le cas du juge administratif camerounais qui fixe aux premières heures post indépendances le principe de la possibilité pour l'Administration publique de *transiger* dans certains domaines Cour suprême, *Augustin Lucien Cantan c. Etat du Cameroun oriental*, arrêt du 30 septembre 1969.

<sup>60</sup> Yves Victor TSALA et Abdoulaye MAL BOUBA, « Le contrat de transaction fiscale en droit camerounais », *RAFIP*, n°15, 1<sup>er</sup> semestre 2024, pp. 213-248.

<sup>61</sup> Art. L 125 al. 1 de la Loi n° 2002/003 du 19 avril 2002 portant Code Général des Impôts.

<sup>62</sup> L'article L125 de la loi n° 2013/017 du 16 décembre 2013 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2014 dispose que « *Sur proposition du Directeur Général des Impôts, le Ministre chargé des finances peut autoriser, dans le cadre d'une transaction, une modération totale ou partielle des impositions (...)* ».

<sup>63</sup> Deux Etats appartiennent à la CEMAC (le Cameroun et le Gabon), alors que le Bénin relève de l'UEMOA.

<sup>64</sup> La transaction fiscale s'étend aux droits et pénalités au Cameroun alors qu'elle porte uniquement sur les amendes et les pénalités au Bénin et au Gabon.

<sup>65</sup> Gérard Martin PEKASSA NDAM et Patrick NGANGUE NEMALEU, « Les finances publiques camerounaises à l'épreuve de la crise sanitaire à coronavirus », *Le NEMRO, Revue trimestrielle de droit économique*, n°18, 2020, pp. 49-74 ; Errol TONI, André Claver ADAHI, « Les finances publiques au service de la lutte contre la Covid-19 en Afrique de l'ouest », *GFP*, n°6, 2020, pp. 104-112 ; Théophile NGUIMFACK VOUFO, « Covid-19 et finances publiques : quelle politique budgétaire de riposte à la pandémie au Cameroun ? », *Le NEMRO*, n°18, *op.cit.*, pp. 474-487 ; Alain Symphorien NDZANA BILOA, « La crise économique post Covid-19 : une opportunité pour une transition fiscale des pays africains », *RAFIP*, n°8, Second semestre 2020, pp. 301-321.

<sup>66</sup> Jacques CHEVALLIER, *L'Etat post-moderne*, Paris, LGDJ, 2017, p. 178 ; voir aussi Michelle CUMYN, « La contractualisation de l'action publique : contrat juridique ou contrat social ? », *Les Cahiers de droit*, n°47, 2006, pp. 677-701.

<sup>67</sup> Audrey ROSA, « La contractualisation et le contribuable », *op.cit.*, pp. 236-240.



africains post indépendance davantage structurés autour de l'autoritarisme<sup>68</sup>. Signe incontestable de la libéralisation des services publics<sup>69</sup>, la transaction fiscale interpelle toutefois au plan pratique sur l'existence d'un équilibre<sup>70</sup> entre les droits du contribuable<sup>71</sup> et l'intérêt financier de l'Etat<sup>72</sup>. Il s'agit d'une part d'apprécier la protection des droits du contribuable<sup>73</sup> dans la mise en œuvre des procédures transactionnelles. Il s'agit d'autre part de sécuriser les créances fiscales dans ce règlement. A rebours des scandales fiscaux répétitifs dans les litiges fiscaux transigés à l'instar de l'affaire « Compagnie industrielle et commerciale des Mines de HUAZHOU et Directeur général des Impôts »<sup>74</sup> au Gabon, il est utile de questionner l'apport et l'efficacité de la transaction fiscale dans la résolution des litiges fiscaux.

Sous ces considérations, il émerge au cœur de l'étude la préoccupation fondamentale suivante : *quel est l'apport de la transaction dans le règlement des litiges fiscaux au Bénin, au Cameroun et au Gabon ?* La logique de cette question est de cerner la portée de la transaction fiscale dans les Etats suscités. Par l'interprétation des textes et l'analyse des pratiques fiscales, combinée à la lecture intégrative<sup>75</sup> des orientations des systèmes fiscaux de ces Etats sur la transaction fiscale, il sera soutenu l'apport mitigé de la transaction fiscale dans ces Etats. D'une part, la transaction fiscale transforme le règlement des litiges fiscaux. Elle représente une mutation fondamentale dans l'activité de juger l'impôt en faisant de l'administration fiscale et du contribuable les auteurs d'une justice fiscale négociée (I). D'autre part, et fatalement, la transaction fiscale conduit à la relativisation de la sécurité fiscale (II).

### **I. La justice fiscale négociée**

---

<sup>68</sup> Augustin KONTCHOU KOUOMEGNI, « Le droit public camerounais, instrument de construction de l'unité nationale », *RJPIC*, n°4, 1979, p. 417 ; Jean-Baptiste FOTSING, *Le pouvoir fiscal en Afrique : essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique noire francophone*, Paris, LGDJ, 1995, p. 293.

<sup>69</sup> Gérard Martin PEKASSA NDAM, « La consolidation de l'idéologie libérale dans le domaine des services publics au Cameroun » in Magloire ONDOA et Patrick Edgard ABANE ENGOLO (dir.), *Les fondements du droit administratif camerounais*, Paris, L'Harmattan, 2016, pp. 165-189.

<sup>70</sup> Sarah MAYER, *Etude des obstacles à l'équité et à l'efficacité du système fiscal français*, Thèse de doctorat en droit, Université de Paris II, Panthéon-Assas, 2016, 398 p.

<sup>71</sup> Stève Thiery BILOUNGA, « Les droits du contribuable au Cameroun », *GFP*, n°1, 2018, pp.109-118.

<sup>72</sup> Frédéric ALHAMA, *L'intérêt financier dans l'action des personnes publiques*, Thèse pour le Doctorat en Droit Public, Université de Paris I, Panthéon-Sorbonne, 2011, 1064 p.

<sup>73</sup> Roland ATANGA FONGUE, *Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel : le cas du Cameroun*, Paris, L'Harmattan, 2007, pp. 31 et s.

<sup>74</sup> Dans cette affaire révélée par le journal « La cigale enchantée » en 2022, la Compagnie industrielle et commerciale des Mines de HUAZHOU, dont le siège est situé à KALIKAK, débitrice à la suite d'un contrôle fiscal de droits et pénalités d'un montant de 4 milliards 806 millions 104 mille 858 FCF va bénéficier d'une transaction fiscale signée avec le Directeur général des Impôts ramenant sa dette fiscale à 900 millions de FCFA, soit un abandon de recettes fiscales de près de 4 milliards de FCFA. Cette transaction suscitera des réactions et contestations vives au sein même de son administration pour les nombreuses irrégularités relevées ce qui conduira à son arrestation et conduira à son limogeage puis son placement le 19 octobre 2023, sous mandat de dépôt à la prison de Libreville. Cf. Valérie BITOLI, « Accord transactionnel et dénonciations : comment le DG des impôts a bradé plus de 4milliards de FCFA », in <https://www.topinfosgabon.com> consulté le 11 Juillet 2024 à 02h 18min.

<sup>75</sup> Elisabeth ZOLLER, « La méthode comparative en droit public », in *Le droit à l'épreuve des siècles et des frontières. Mélanges en l'honneur du Professeur Bertrand ANCEL*, Paris/Madrid, LGDJ/Iprolex, 2018, pp. 1571 et 1575.



La notion de justice fiscale<sup>76</sup> est d'appréhension difficile. « *Faux concept* » pour certains<sup>77</sup>, elle ne semble pas selon le Professeur Michel BOUVIER être rapportée à un référent objectif<sup>78</sup>. De la diversité des conceptions doctrinales, deux déclinaisons de la notion peuvent être retenues. La première, formelle, procédurale ou contentieuse, renvoie à la réalité institutionnelle de la justice<sup>79</sup>. La seconde substantielle, matérielle ou idéologique, fonde la justice fiscale sur l'égalité au cœur du système fiscal<sup>80</sup>. Comme justice fiscale négociée, la transaction fiscale décline l'approche institutionnelle de la justice dans les Etats en cause par la détermination contractuelle de la créance fiscale exigible (A) et le règlement contractuel du litige fiscal (B).

### **A. La détermination contractuelle de la créance fiscale exigible**

La transaction fiscale a pour objet la détermination consensuelle de la créance fiscale exigible<sup>81</sup>. La créance fiscale retenue dans la transaction est élaborée conventionnellement par le fisc et le contribuable (2). Mais au préalable, l'administration doit renoncer au recouvrement forcé<sup>82</sup> de la créance fiscale initiale (1).

#### ***1. La renonciation de l'administration fiscale au recouvrement forcé de la créance fiscale originelle***

Le terme renonciation découle du latin « *renuntiare* » qui signifie renoncer. Il s'entend de l'acte de disposition par lequel une personne - abandonnant volontairement un droit déjà né dans son patrimoine - éteint ce droit ou s'interdit de faire valoir un moyen de défense ou d'action<sup>83</sup>. La créance fiscale par contre, est l'argent public issu des impôts et destiné à réaliser des missions d'intérêt général<sup>84</sup>. Qu'est ce qui permet au fisc de renoncer au recouvrement forcé des impôts dans le cadre d'une transaction fiscale pourrait-on légitimement se demander. En effet, dans la transaction fiscale comme dans tout contrat public, les intérêts partisans sont contradictoires. Partant, la validité de la transaction fiscale subodore le respect de certaines exigences dont celle de la licéité de son objet. Les collectivités publiques ne sauraient transiger sur l'exercice de leurs attributions ou sur des matières intéressant l'ordre public et les bonnes mœurs, sauf dispenses textuelles expresses. Contrairement à la personne privée qui dispose de la faculté de renoncer à ses droits sous la réserve de l'ordre public et des bonnes mœurs, la personne publique ne peut en principe concéder des droits dont l'exercice lui est imposé par l'intérêt général. Or, si la créance fiscale constitue un droit par sa nature, elle n'est pas pour

<sup>76</sup> Loïc PHILLIP, « Justice fiscale », in Gilbert ORSONI (dir.), *Finances publiques, Dictionnaire encyclopédique*, Paris, Economica, 2017, 2<sup>e</sup> éd., pp. 570-571.

<sup>77</sup> Laure AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, Paris, LGDJ, 2000, p. 412.

<sup>78</sup> Michel BOUVIER, « Justice fiscale, un enjeu éthique et philosophique », *RFFP*, n°112, 2010, Voir éditorial.

<sup>79</sup> Audrey ROSA, « L'intérêt relatif des juristes pour la justice fiscale », in Emmanuel De CROUY-CHANEL, Cédric GLINEUR, Céline HUSSON-ROCHCONGAR, *La justice fiscale (Xe-XXIe siècle)*, Bruxelles, Bruylant, 2021, p. 3.

<sup>80</sup> *Ibid.*, p. 4.

<sup>81</sup> Gaëtan Thierry FOUMENA, « Le consensualisme en matière fiscale au Cameroun », *op.cit.*, p. 25.

<sup>82</sup> Abdoulaye HAMADOU, « Le recouvrement de l'impôt et la protection du contribuable au Niger », in Nicaise MEDE (dir.), *Les nouveaux chantiers des finances publiques en Afrique. Mélanges en l'honneur de Michel BOUVIER*, Dakar, L'Harmattan-Sénégal, 2019, pp. 461-486.

<sup>83</sup> Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, *op.cit.*, p.1889.

<sup>84</sup> Yves Arsène AMOUMBA NGBWA, « La circulation de l'obligation fiscale en droit camerounais », *RAFiP*, n°14, 2<sup>nd</sup> semestre 2023, p. 242.



autant disponible pour le fisc. La possibilité pour le fisc de renoncer à la perception de la créance fiscale se fonde donc dans l'objet même de la transaction.

En fait, la transaction fiscale est l'expression d'un double renoncement<sup>85</sup>. En contrepartie de la renonciation de l'administration à percevoir l'entière de la créance initiale, le contribuable doit renoncer à toute procédure contentieuse en cours ou à venir y relatives<sup>86</sup>. La transaction fiscale se matérialise donc par l'existence de concessions réciproques entre les deux parties. Mais, cette double renonciation est spéciale. Il s'agit en amont pour l'administration fiscale de renoncer au recouvrement forcé de la créance fiscale<sup>87</sup>. En effet, la perception des impôts est une obligation<sup>88</sup> et non une faculté pour le fisc. Contrairement à une opinion doctrinale répandue<sup>89</sup>, les autorisations budgétaires engagent et lient les acteurs d'exécution du budget<sup>90</sup>. En vertu des principes de nécessité<sup>91</sup> et de légalité<sup>92</sup>, le recouvrement de l'impôt s'appréhende comme une sujétion exorbitante de droit commun pour les agents du fisc dans le respect de leurs compétences<sup>93</sup>. Pour ce faire, l'obligation fiscale est assortie d'une sanction impliquant en tant que de besoin la force publique pour en assurer le respect<sup>94</sup>. Après la fixation législative des modalités de prélèvement fiscal, l'administration fiscale procède à son recouvrement au besoin par des voies de recouvrement forcé<sup>95</sup>. Elle est tenue de prendre toutes les mesures nécessaires pour le recouvrement des recettes fiscales et bénéficie dans ce cadre de

---

<sup>85</sup> Vincent DUSSART, « Le renoncement en droit fiscal formel », in Nathalie JACQUINOT (dir.), *Le renoncement en droit public*, Toulouse, Presses de l'Université de Toulouse capitole, 2021, p. 119.

<sup>86</sup> *Idem*.

<sup>87</sup> Le recouvrement de l'impôt renvoie à « l'ensemble des actes juridiques et des opérations matérielles visant à obtenir le paiement de l'imposition, une fois celle-ci établie, c'est-à-dire assise et liquidée ». Abdoulaye HAMADOU, « Le recouvrement de l'impôt et la protection du contribuable au Niger », *op.cit.*, pp. 461-486 ; Philippe MANGA, « Le recouvrement forcé de l'impôt et la prescription de garantie au profit du contribuable », *RJPIIC*, 1993, p. 422.

<sup>88</sup> Gérard Martin PEKASSA NDAM, « L'obligation déclarative en droit fiscal camerounais », in François ANOUKAHA, Alain Didier OLINGA (dir.), *L'obligation, Etudes offertes au Professeur Paul Gérard POUGOUE*, Yaoundé, L'Harmattan-Cameroun, 2015, p. 794.

<sup>89</sup> Paul-Marie GAUDEMET et Joël MOLINIER, *Finances publiques, Tome 1 budget/trésor*, Paris, Montchrestien, 1996, 7<sup>ème</sup> éd., pp. 227, 278 et 345.

<sup>90</sup> Robert MBALLA OWONA, « Emergence de la gestion financière axée sur les résultats et reconnaissance d'une obligation d'exécution intégrale des budgets des administrations publiques en droit CEMAC », *Afrilex*, 2016, p. 11 ; Mesnil Errol TONI, *L'autorisation budgétaire dans le droit financier ouest-africain francophone*, Thèse pour le Doctorat en Droit Public, Université Jean Moulin-Lyon 3 et Université d'Abomey-Calavi, 2015, p. 203.

<sup>91</sup> Ce principe tire ses origines des articles 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen du 26 août 1789 en France qui dispose que « pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration. Une contribution commune est indispensable ».

<sup>92</sup> Patrick NGANGUE NEMALEU, *Le principe de légalité de l'impôt en droit fiscal*, *op.cit.*, pp. 410 et s.

<sup>93</sup> Du latin *competere* qui signifie appartenir, convenir à, la compétence est la sujétion initiale à laquelle sont soumises originellement les personnes publiques. Valérie DUFAU, *Les sujétions exorbitantes du droit commun en droit administratif. L'administration sous la contrainte*, Paris, L'Harmattan, 2000, p. 361. Comme l'écrivait Jean RIVERO, « la capacité que le droit privé a reconnu aux particuliers est pour lui une faculté pure. Il est le seul maître de s'en servir ou de n'en point user, de l'exercer lui-même ou de charger un autre du soin de l'exercer pour lui. A l'égard de sa capacité, sa volonté est libre. Pour l'agent public à l'inverse, la compétence définit une obligation ; à l'égard de sa compétence, il n'est pas libre ; renoncer à l'exercer, la déléguer à l'autre lui sont également interdits ». Jean RIVERO, « Existe-t-il un critère du droit administratif », *RDP*, n°2, 1953, p. 287.

<sup>94</sup> Bernard CASTAGNEDE, « Nature et caractères du droit fiscal », *RDF*, 2007, p. 3.

<sup>95</sup> Au Cameroun, elle peut procéder à des mesures de poursuites particulières notamment celles prévues aux articles L 71 et suivants du CGI du LPF.



nombreux moyens de contraintes<sup>96</sup>. Le comptable public en charge du recouvrement de l'impôt se trouve dans une obligation juridique pouvant engager sa responsabilité pécuniaire et personnelle et sans préjudice de sa responsabilité disciplinaire<sup>97</sup>. Mais, par le fait de la transaction fiscale, le fisc est amené à renoncer temporairement à la perception intégrale des recettes fiscales.

Ces précisions permettent d'établir le *distinguo* entre la possibilité de conclure une transaction fiscale et le pouvoir de remise gracieuse du fisc. Certes, la transaction et la remise gracieuse font intervenir le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale. Pour qu'il y ait transaction fiscale, le fisc doit consentir à l'allègement de la charge fiscale du contribuable. « *La transaction en droit fiscal est apparentée à une remise « gracieuse », c'est-à-dire qu'elle implique l'idée d'indulgence de l'administration fiscale* »<sup>98</sup>. Mais, la transaction se distingue de la remise gracieuse dans sa nature et sa portée. Contrairement à la position du professeur Marc PELLETIER qui assimile la transaction à une hypothèse moderne de remise gracieuse<sup>99</sup>, il faut indiquer que la transaction fiscale diffère en amont de la remise gracieuse car elle ne constitue pas un acte unilatéral de renonciation à la créance fiscale<sup>100</sup>. Elle nécessite l'accord du contribuable qui peut refuser lorsqu'il a la certitude que les impositions à sa charge pourront être annulées par le juge. De même, si le contribuable émet des réserves quant à la proposition de transaction, le fisc peut lui faire une nouvelle offre<sup>101</sup>.

Davantage, la transaction fiscale se réalise en principe dans le cadre d'impositions contestées. Le fisc n'a pas la certitude de leur régularité, sa position est fragile. De ce fait, la renonciation à la créance fiscale réalisée dans le cadre d'une transaction fiscale se distingue de celle réalisée dans le cadre d'une remise gracieuse. Dans le premier cas, la renonciation au recouvrement de la créance fiscale est une norme qui modifie la norme initiale provisoirement jusqu'à l'exécution de la transaction par le contribuable. Dans le second cas, la norme relative à la remise gracieuse prive d'application la norme fiscale initiale de manière définitive. Il s'agit d'une norme faisant obstacle à la norme d'imposition<sup>102</sup>. Comme le relève le Professeur Marc PELLETIER, la norme par laquelle l'administration octroie une remise gracieuse ne se substitue pas à la norme d'imposition et n'affecte pas, par elle-même, son existence. En conséquence, la remise gracieuse ne constitue pas une abrogation de la norme d'imposition<sup>103</sup>. Elle entraîne uniquement l'interdiction de concrétiser la norme d'imposition au travers d'actes de poursuites

---

<sup>96</sup> On peut mentionner l'avis à tiers détenteur, la contrainte extérieure, le blocage des comptes bancaires et la fermeture de l'établissement. Cf. Articles L 55 du et L 71 du LPF du CGI édition 2024.

<sup>97</sup> Voir par exemple les articles L106 et L107 du LPF camerounais. Lire aussi Vincent DUSSART, « Le renoncement en droit fiscal formel », *op.cit.*, p. 111.

<sup>98</sup> Hugues RABAULT, « La transaction en droit fiscal : quelques doutes sur la constitutionnalité de l'article 251 du Livre des Procédures Fiscales », *op.cit.*, p. 9.

<sup>99</sup> Marc PELLETIER, *Les normes du droit fiscal*, *op.cit.*, p. 381, Pour lui, « *les remises peuvent être accordées unilatéralement par l'administration. Cette situation correspond à l'hypothèse classique de la renonciation et la disparition de ces normes est régie par les règles relatives aux actes individuels créateurs de droit. D'autre part, les remises peuvent être accordées dans le cadre d'une transaction conclue entre le redevable et les services chargés de la créance* ».

<sup>100</sup> Vincent DUSSART, « Le renoncement en droit fiscal formel », *op.cit.*, p. 119.

<sup>101</sup> *Idem.*

<sup>102</sup> Marc PELLETIER, *Les normes du droit fiscal*, *op.cit.*, p. 379.

<sup>103</sup> *Ibid.*, p. 380.



sans la faire disparaître formellement<sup>104</sup>. Or, la transaction fiscale entraîne la disparition de la norme d'imposition initiale puisque la créance fiscale retenue et exigible est déterminée conventionnellement par les parties.

## **2. L'élaboration conventionnelle de la créance fiscale nouvelle**

Après la renonciation par le fisc au recouvrement de la créance fiscale initialement due par le contribuable, il faut ensuite déterminer la nouvelle créance fiscale qui fera l'objet du protocole transactionnel. Pour ce faire, l'administration fiscale doit procéder à la modulation de la créance fiscale primitive par sa modération partielle ou totale. Cette modulation n'est possible que dans le respect d'une procédure précise. Pour bénéficier de la transaction, la créance fiscale retenue doit être valide. Le Maître de Vienne enseignait fort bien dans sa théorie pure que les normes créées par l'acte contractuel doivent être valides pour entrer en vigueur<sup>105</sup>. La transaction fiscale impose pour sa validité de tenir compte des conditions générales de validité d'un contrat, mais aussi d'autres spécifiques à sa nature. Il faut se référer à la théorie générale des contrats publics et aux législations fiscales des Etats sous étude pour déceler ces conditions.

Premièrement, pour être valide, l'acte transactionnel doit marquer l'assentiment des parties. Si le contribuable transige lui-même ou par les soins de ses représentants légaux, du point de vue de l'administration fiscale, seule l'autorité compétente est fondée à conclure la transaction. La doctrine éclaire à propos que « *pour être valable, la transaction doit être accordée par une décision de l'autorité compétente (...); cette approbation correspond à l'engagement final de l'administration et se matérialise par l'apposition de la signature administrative en bas du contrat. Au sein de l'administration, la décision est prise selon l'importance des sommes en causes* »<sup>106</sup>. Ainsi, au Cameroun, le ministre des finances accorde la transaction sur proposition du DGI. Au Gabon, la proposition de transaction en matière de pénalités relève : du directeur provincial des impôts ou du directeur des grandes entreprises dans la limite de 10.000.000 FCFA ; du DGI dans la limite de 500.000.000 Fcfa; du Ministre chargé des finances dans tous les autres cas.

Deuxièmement, il faut la formulation d'une offre de transaction. La lecture éclairée des dispositions procédurales fiscales des Etats sous étude révèle que l'offre de transaction peut émaner de l'administration fiscale ou du contribuable. A propos le LPF camerounais dispose que « *sur proposition du directeur général des impôts le ministre chargé des finances peut autoriser dans le cadre des transactions une modération totale ou partielle des impôts (...)* »<sup>107</sup>. A contrario, le Code Général des Impôts béninois dispose que « *l'administration fiscale peut accorder sur la demande du contribuable par voie de transaction une atténuation d'amendes fiscales ou de pénalités (...)* »<sup>108</sup>. Monsieur Félix ATECK A DJAM clarifie à propos que, si en principe l'initiative de la transaction fiscale appartient à l'administration, rien n'interdit que le contribuable puisse solliciter une transaction dans la mesure où il s'agit d'un contrat liant les

---

<sup>104</sup> *Idem.*

<sup>105</sup> Hans Kelsen, *Théorie pure du droit, op.cit.*, p. 346.

<sup>106</sup> Félix ATECK A DJAM, *Droit du contentieux fiscal camerounais*, Paris, L'Harmattan, 2017, 2<sup>e</sup> éd., p. 388.

<sup>107</sup> Art. L 125. Circulaire n°004/MINFI/DGI/LRI/L du 28 janvier 2015 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi n°2014/026 du 23 décembre 2014 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2015, p.33. D'après cette Circulaire interprétative, « *le ministre des Finances a la compétence exclusive pour autoriser la mise en œuvre des termes d'une transaction* ».

<sup>108</sup> Art. 591 al. 1.



deux parties<sup>109</sup>. Le Professeur Karim Sid AHMED ne dit pas autre chose lorsqu'il affirme que « *la transaction (fiscale) prend comme en droit civil la forme d'une convention qui peut intervenir à l'initiative soit du contribuable, soit de l'administration* »<sup>110</sup>. Lorsque l'initiative de la transaction émane du contribuable, la demande doit respecter certaines formalités. Si les textes des Etats sous étude sont silencieux, il ressort par exemple du LPF ivoirien que les demandes de transaction doivent être accompagnées, selon le cas, d'une copie de l'avis d'imposition ou d'un extrait de rôle<sup>111</sup>. La pratique administrative dans les Etats sous étude va dans le même sens puisque la recevabilité de la demande de transaction est subordonnée à la production des documents complémentaires tels les notifications provisoires et les notifications définitives de redressements<sup>112</sup>, l'original ou la copie de la quittance en cas de paiement partiel, tout document indiquant l'origine, la nature, et le montant des impositions dont l'atténuation est sollicitée par le contribuable, tout autre document ou pièce justifiant la demande et permettant à l'administration d'apprécier son opportunité. Il faut noter que la décision de transiger ou de ne pas transiger de l'administration fiscale doit être notifiée au contribuable. Ainsi au Gabon, la proposition de transaction est notifiée par l'administration au contribuable par lettre recommandée avec avis de réception ou par remise en mains propres<sup>113</sup>. Au Cameroun, le silence de l'administration au terme d'un délai de 15 jours vaut rejet de l'offre de transaction du contribuable.

Troisièmement, après l'auteur de l'offre, se pose la question de savoir à quel moment peut être conclue une transaction fiscale. En l'occurrence, le droit fiscal des Etats d'Afrique noire francophone s'est inspiré du modèle français<sup>114</sup> et adopte le principe de la possibilité de la transaction avant la phase contentieuse et après celle-ci tant que les impositions ne sont pas devenues définitives. Ainsi, comme devant l'administration fiscale, « *le contribuable qui introduit une demande de transaction pendant la phase contentieuse bénéficie d'une suspension de poursuites. L'instruction de la demande de transaction suspend la computation des délais pour la saisine de l'autorité supérieure en matière contentieuse ainsi que les poursuites en recouvrement, ce, pour une période de quinze (15) jours à compter de la réception de la demande de transaction par l'administration fiscale. La décision de l'administration relance les mesures de poursuites et la computation des délais* »<sup>115</sup>. En réalité, la transaction est encouragée dès lors qu'elle peut être conclue à tout moment, tant que l'imposition en cause n'est pas devenue définitive. Ce sera le cas si le délai de recours contentieux n'est pas expiré ou encore si le juge a été saisi, tant que ce dernier n'aura pas rendu de décision définitive. Le but

<sup>109</sup> Félix ATECK A DJAM, *Droit du contentieux fiscal camerounais*, op.cit., p. 388.

<sup>110</sup> Karim SED AHMED, *Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales. Etude comparative. Tome 2. Les droits d'origine procédurale du contribuable*, Paris L'Harmattan, 2007, pp. 43-44 ; Ariane PERIN-DUREAU, *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentaux*, Paris, Dalloz, 2014, 565 p.

<sup>111</sup> Art. 206.

<sup>112</sup> Alain Josué FAUTIER SOUOP, *Redressement fiscal et droits du contribuable : contribution à l'étude des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable au Cameroun*, Thèse de Doctorat/Ph.D de Droit Public, Université de Dschang, 2022, p. 422.

<sup>113</sup> Art. P-1106 du CGI.

<sup>114</sup> En application de l'article L.247 du livre des procédures fiscales « *l'administration peut accorder sur la demande du contribuable (...) par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives* ».

<sup>115</sup> Art. L 125 ter. Du LPF camerounais.



du contrat (surtout pour l'administration) étant d'éviter une action en justice, il n'a plus d'intérêt lorsque le contribuable a laissé expirer le délai pour contester l'impôt ou si la procédure juridictionnelle est parvenue à son terme<sup>116</sup>. Cette règle générale connaît toutefois des exceptions. On peut invoquer le mécanisme de la transaction spéciale au Cameroun. Déjà évoquée en 2014<sup>117</sup> la transaction spéciale est formellement instituée par l'article 16 de la loi de finances de 2019 pour l'exercice 2020<sup>118</sup>, elle ouvrait la possibilité au débiteur des impôts et taxes dont les recours sont en instance contentieuse ou dont les recours sont épuisés d'apurer par voie transactionnelle leurs dettes fiscales pendantes<sup>119</sup>. Dans le même sens, la loi de finances pour l'exercice 2024<sup>120</sup> institue une procédure spéciale de transaction fiscale pour les créances émises avant le 31 décembre 2022 en son article 20<sup>121</sup>.

Quatrièmement, la dernière question posée dans la modulation de la créance fiscale initiale est relative à l'étendue d'une telle modulation. Simplement, de quelle modération peut bénéficier le contribuable dans la transaction fiscale ? Une telle préoccupation n'est pas anodine. Le modèle français duquel s'inspire les Etats sous étude ne rend possible la transaction fiscale que sur les pénalités fiscales; excluant ainsi le principal de la dette<sup>122</sup>. Des plumes males renseignées ont très tôt généralisé ce modèle à tous les Etats africains. Un auteur a pu écrire qu'au Cameroun, « *la transaction ne peut en aucun cas aboutir à une atténuation du principal* »<sup>123</sup>. Or, une lecture minutieuse et lucide des législations fiscales des Etats sous étude, enseigne que la transaction fiscale présente une diversité d'objet. Certains Etats ont opté pour l'atténuation des amendes et pénalités<sup>124</sup>. D'autres, enfin ont étendu l'objet de la transaction à la modération totale ou partielle des droits simples et des pénalités. Le Cameroun est pionnier à ce niveau. Le LPF camerounais dispose à propos que « *sur proposition du directeur général des impôts, le ministre chargé des finances peut autoriser, dans le cadre d'une transaction, une modération totale ou partielle des impositions(...)* »<sup>125</sup>. Cette extension de la transaction à la modération totale ou partielle du principal et des pénalités a séduit d'autres Etats. Ainsi depuis l'exercice 2023, au Burkina Faso, la transaction fiscale porte sur la modération totale ou

<sup>116</sup> Félix ATECK A DJAM, *Droit du contentieux fiscal camerounais*, Paris, L'Harmattan, 2017, 2<sup>e</sup> éd., p. 388.

<sup>117</sup> Aux termes de l'article troisième de la loi n°2014/026 du 23 décembre 2014 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2015, « *les créances fiscales datant d'au moins cinq (05) ans à compter de la date d'émission de l'Avis de mise en recouvrement et pour lesquels les recours administratifs sont épuisés peuvent faire l'objet d'une demande de transaction dans un délai d'un (01) an à compter du 1er janvier 2015 dans les conditions fixées à l'article L125 du Code général des impôts* ». V ; aussi la Circulaire n°001/MINFI/DGI/LC/L du 15 janvier 2014 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi n°/2013/017 du 16 décembre 2013 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2014.

<sup>118</sup> Art. 16 de la loi n°2019/023 du 24 décembre 2019 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2020.

<sup>119</sup> Nicaise Magloire NGAVANGA, « Libres propos sur les innovations fiscales de la loi de finances de la République du Cameroun au titre de l'exercice 2020 », *RAFIP*, n°7, Premier semestre 2020, pp. 295-296.

<sup>120</sup> Article vingtième alinéas 3,4 et 5 de la loi n°2023/019 du 19 décembre 2023 portant Loi de Finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2024.

<sup>121</sup> Article vingtième alinéas 2,3 et 4 de la loi n°2023/019 du 19 décembre 2023 portant Loi de Finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2024.

<sup>122</sup> Art. L 247 du LPF.

<sup>123</sup> Yves Freddy ZOK A MOUBEKE, « La contractualisation de l'impôt au Cameroun », *RADP*, vol VII, n°13, 2018, p.64.

<sup>124</sup> V. art. 591 al. 1 du CGI du Bénin, art. P-1104 du CGI du Gabon.

<sup>125</sup> Art L 125 du LPF.



partielle des droits et pénalités<sup>126</sup>. Ces différentes modérations accordées au contribuable, facilitent donc l'extinction conventionnelle du litige.

### **B. Le règlement conventionnel du litige fiscal**

Il y a plus d'un siècle, une thèse sur la transaction débutait ainsi : « *Le contrat que nous prenons pour objet de cette étude est un de ceux dont l'utilité a, de tout temps, été proclamée et que le législateur a vu avec la plus grande faveur. Son but est la raison même de sa persistance à tous les âges de l'histoire du Droit. Transiger c'est, en effet, résoudre à l'amiable les différends et les procès, c'est éviter, par un échange de concessions librement discutées et librement consenties, les frais, les longueurs et les incertitudes des contestations judiciaires* »<sup>127</sup>. Ces propos expliquent la pertinence de la transaction fiscale qui permet l'évitement du juge fiscal (1) au profit de la solution amiable du litige fiscal (2).

#### **1. L'évitement du juge fiscal**

A la lumière de la législation applicable à la transaction fiscale au Bénin, au Cameroun et au Gabon, elle représente une alternative à la justice fiscale traditionnelle. En effet, la contestation des litiges fiscaux s'effectue ordinairement par l'application des procédures contentieuses fiscales. Contentieux administratif spécialisé, le contentieux fiscal comporte dans ces Etats deux phases, l'une administrative et l'autre juridictionnelle. La phase administrative consiste pour le requérant qui conteste le bien-fondé de l'imposition à saisir l'administration fiscale selon les règles de procédures fiscales établies. Ainsi au Cameroun, le LPF pose que l'administration saisie d'une réclamation contentieuse du contribuable procède au dégrèvement en mettant en œuvre des compétences contentieuses<sup>128</sup>. En cas d'insatisfaction devant cette dernière, le contribuable a la latitude de saisir les juridictions compétentes<sup>129</sup>. Dans la même veine, le LPF béninois dispose que « *Le contribuable qui conteste le bien-fondé d'une imposition et en sollicite la décharge ou la réduction, adresse une réclamation au ministre chargé des finances* »<sup>130</sup>. « *Lorsque la décision du ministre chargé des finances ou son délégué ne donne pas entière satisfaction au contribuable, celui-ci peut porter le litige devant la juridiction compétente dans un délai de deux (2) mois* »<sup>131</sup>. A la lecture de ces dispositions, se dégage le constat de la démultiplication des procédures dans la résolution contentieuse des litiges fiscaux. A cette lourdeur, s'ajoutent des conditions de recevabilité rigides des requêtes formulées par les contribuables. A titre illustratif, le Livre des Procédures Fiscales camerounais intègre parmi les conditions de recevabilité du sursis de paiement lors d'une réclamation préalable devant le ministère des finances, la preuve du paiement de 15% de la partie contestée des impôts<sup>132</sup>. Ce montant passe à 35%<sup>133</sup> devant le juge administratif ce qui amène le contribuable requérant à payer une partie importante des impositions qu'il conteste avant le

<sup>126</sup> Art 640 du CGI. Voir aussi, *Burkina Faso, Loi de finances pour l'exécution du budget de l'Etat, exercice 2023. Les mesures fiscales nouvelles, Résumé en version citoyenne*, p. 17.

<sup>127</sup> Ferdinand LEPELLETIER, *De la transaction en droit romain et en droit français*, Thèse de doctorat en droit, dactylographiée, Faculté de droit de Caen, 1890, p. 1.

<sup>128</sup> V. art. L116 à L119 du LPF.

<sup>129</sup> Art. L126.

<sup>130</sup> Art. 583 al. 1.

<sup>131</sup> Art. 585 al. 1.

<sup>132</sup> Art. L121 al. c du LPF. Au Bénin, toute réclamation devant le ministre des finances doit être accompagnée de la preuve du paiement d'une caution s'élève à 25%, V. art. 584 al. 1c du CGI.

<sup>133</sup> Art. L121 al. c du LPF.



prononcé final de la décision de la juridiction suprême. Bien plus, malgré la célérité habituelle du règlement des contentieux fiscaux par rapport aux autres contentieux en matière administrative, les délais de règlement du litige fiscal demeurent pesants pour le contribuable dont le patrimoine est menacé. De ce qui précède, le contentieux fiscal se révèle un chemin pénible pour le contribuable et le fisc par ses contraintes diverses. Or, celles-ci sont assez incompatibles et malvenues en matière fiscale. L'impôt frappe le patrimoine économique du contribuable<sup>134</sup> et constitue pour l'Etat la source principale de richesse<sup>135</sup>. Leurs litiges doivent être réglés par des procédures tenant compte de ces exigences. Les deux protagonistes préfèrent alors des modes de règlement qui leur permettent d'éviter l'office du juge fiscal et mieux protéger leurs intérêts. Dispositif d'essence contractualiste<sup>136</sup>, la transaction fiscale se dévoile en l'espèce comme la « potion magique » aux besoins du contribuable et de l'administration fiscale.

Par son recours, les parties se réapproprient le litige fiscal. Le juge fiscal<sup>137</sup> est écarté lorsqu'il n'est pas en procès<sup>138</sup> ou en crise<sup>139</sup> au profit d'une justice transactionnelle. La transaction comme mode de règlement alternatif des litiges fiscaux se trouve à l'abri de critiques souvent formulées aux modes alternatifs ou à la justice étatique. La raison est que ce sont les parties elles-mêmes, seules présentes au contrat de transaction durant les négociations notamment, qui définissent leurs engagements. De cette manière, si le règlement du litige n'est pas abandonné aux mains du juge, il l'est encore moins aux mains d'un arbitre, d'un conciliateur ou d'un médiateur<sup>140</sup>. Le choix de ce mode de règlement s'explique toutefois par des motivations différentes pour chacune des parties. L'option de la transaction pour le contribuable est en réalité le résultat d'une analyse économique. Le premier bénéficiaire du recours à la transaction est sa souplesse<sup>141</sup>. Le contrat se révèle une alternative au formalisme judiciaire<sup>142</sup>. La transaction fiscale contraste avec les procédures judiciaires en matière fiscale<sup>143</sup> aux normes strictes et à la procédure formalisée. Le recours à la transaction par le contribuable trouve aussi explication dans les bénéfices procéduraires de la transaction. On peut d'abord évoquer la

---

<sup>134</sup> Impôt et patrimoine du contribuable.

<sup>135</sup> Pierre ALAKA ALAKA, *L'impôt au Cameroun. Contribution à l'étude d'un dysfonctionnement administratif*, Paris, L'Harmattan, 2009, pp. 10 et s.

<sup>136</sup> Marie-Christine ESCLASSAN, « Mieux adapter la contrainte fiscale. L'essor des dispositifs d'essence contractualiste en droit fiscal français », in *Réformes des finances publiques et modernisation de l'Administration, Mélanges en l'honneur de Robert Hertzog*, Paris, Economica, 2011, p. 200.

<sup>137</sup> Janvier FERMOSE, *Le juge fiscal : contribution à l'étude des caractéristiques du juge fiscal en droit camerounais*, Thèse de doctorat/Ph.D en droit public, Université de Ngaoundéré, 2019, 572p ; Nicaise MEDE, « Le juge fiscal en Afrique de l'ouest francophone. Regard sur un moucharabieh juridictionnel », in Nicaise MEDE (Contributions réunies par), *Les nouveaux chantiers de finances publiques en Afrique. Mélanges en l'honneur de Michel BOUVIER*, Dakar, L'Harmattan-Sénégal, pp. 408-409

<sup>138</sup> Jean BOULOUIS, « Procès du juge fiscal », *RSF*, 1957, pp.1931-1957.

<sup>139</sup> Robert HERTZOG, « Le juge fiscal en crise ? », in Robert HERTZOG (dir.), *Le juge fiscal*, Paris, Economica, 1988, pp. 5-41.

<sup>140</sup> Pauline ABBA, « Le contrat de transaction en droit public », *Administration publique*, n°4, 2017, p. 350.

<sup>141</sup> Didier URY, « Le droit souple appliqué à la matière fiscale », *RFFP*, n°135, 2016, pp. 277-285.

<sup>142</sup> Jean-Baptiste PERRIER, *La transaction en matière pénale*, Paris, LGDJ, 2014 ; p. 9 ; Corinne BAYLAC, *Le formalisme du droit fiscal*, Paris, L'Harmattan, 2020, 515 p.

<sup>143</sup> Benjamin RICOU, *Droit des procédures fiscales*, Paris, Ellipses, 2022, pp. 165 et s. ; Martin COLLET, Pierre COLLIN, *Procédures fiscales. Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, Paris, PUF, Thémis droit, 2020, 5<sup>ème</sup> éd., p. 3.



célérité. Qualité essentielle à la bonne administration de la justice<sup>144</sup>, la célérité représente en droit fiscal une garantie de la qualité de la justice, non pas de la qualité substantielle au sens du contenu de la décision, mais de la qualité du processus juridictionnel<sup>145</sup>. Les lenteurs découlant de l'engorgement des prétoires justifient la volonté pour les justiciables d'accélérer le règlement du litige en éludant la voie judiciaire. La transaction fiscale permet donc de résoudre le litige fiscal dans un délai raisonnable par l'évitement du juge fiscal. Enfin, l'option de la transaction exprime la volonté d'atténuer les coûts du procès. L'ampleur des charges et frais financiers appliqués en matière fiscale à toutes les étapes de la procédure devant le juge fiscal contraste avec l'économie des frais<sup>146</sup> par le règlement transactionnel. La transaction s'avère donc un mode de règlement des litiges moins onéreux et partant plus bénéfique pour les contribuables. Non seulement le cocontractant ne pourra plus contester les redressements mais, de plus, il ne saurait invoquer la transaction qu'après avoir payé la nouvelle créance fiscale. S'il n'honore pas le trésor dans le délai imparti, il devra payer l'intégralité des montants initialement mis à sa charge. En transigeant, l'administration prend une assurance sur le recouvrement des sommes en cause<sup>147</sup>. Au regard de ces bénéfices mutuels, la solution amiable du litige fiscal proposée par la transaction s'impose.

## **2. Le règlement amiable du litige fiscal**

L'idée de règlement amiable du litige fiscal par la transaction exprime sa résolution conventionnelle par le contribuable et le fisc. Le litige opposant le contribuable au fisc est réputé éteint sans l'intervention du juge. Le contribuable et l'administration fiscale par leur déclaration de volontés concordantes mettent un terme au litige les opposant sur la créance fiscale exigible. Le litige transigé est réputé éteint comme par un jugement. C'est l'expression du caractère extinctif de la transaction. Cet effet extinctif constitue sans doute la caractéristique la plus remarquable et la plus intéressante de ce contrat spécial, laquelle permet aux parties de déterminer elles-mêmes la fin de leur litige. Il infère que la transaction met un terme au litige, en neutralisant le droit d'action en justice des parties transigeantes. Cette dimension processuelle de la transaction lui est conférée par l'article 2052<sup>148</sup> du Code civil. La décision *inter partes* est désormais opposable au contribuable, à l'administration fiscale et au juge fiscal<sup>149</sup>. On parle de l'autorité de la chose transigée<sup>150</sup>.

---

<sup>144</sup> Janvier FERMOSE, « La bonne administration de la justice fiscale au Cameroun », *Le NEMRO, Revue trimestrielle de droit économique*, Dossier : La bonne administration de la justice en droit camerounais, Hors-série, 2024, pp. 256-281.

<sup>145</sup> Jean-Baptiste PERRIER, *La transaction en matière pénale, op.cit.*, p. 46.

<sup>146</sup> Robert ASSONTSA, « Un virus en pleine expansion contre le droit d'accès à la justice civile au Cameroun : la consignation », *Juridis périodique*, n° 81, 2010, pp. 54 et s.

<sup>147</sup> *Idem*.

<sup>148</sup> Il dispose que les transactions ont « *entre les parties, l'autorité de la chose jugée en dernier ressort* ».

<sup>149</sup> Saisi d'un recours contentieux du contribuable, le juge fiscal sera amené à clore le contentieux lorsqu'une transaction est intervenue puisque la transaction vide le litige fiscal. Le tribunal administratif du Littoral (Cameroun), a ainsi procédé à la clôture du contentieux fiscal opposant le ministère des finances et la société CITIBANK après que ces deux derniers aient conclu une transaction fiscale. V. Jugement n°031/FF/2015/TA/DLA, Société CITIBANK Cameroun S.A. c/ Etat du Cameroun (Ministère des Finances).

<sup>150</sup> Wendinkonté Sylvie ZONGO, « La nature juridique de la transaction en droit burkinabè », *op.cit.*, p. 25.



Partant, lorsqu'une transaction est devenue définitive, aucune procédure ne peut plus être engagée pour remettre en cause la créance fiscale nouvelle<sup>151</sup>. Les parties ne peuvent plus revenir unilatéralement sur sa détermination. Le professeur Marc PELLETIER éclaire à propos que « *la transaction entraîne une irrecevabilité des recours que les parties pourraient former à l'exception de « l'autorité de la chose transigée »*<sup>152</sup>. Ainsi au Bénin, « *lorsqu'une transaction a été conclue, aucune procédure contentieuse ne peut plus être engagée ou reprise par le contribuable pour remettre en cause les pénalités, amendes fiscales et les droits visés dans l'acte de transaction »*<sup>153</sup>. De même au Gabon, « *lorsqu'une transaction est devenue définitive après accomplissement des obligations qu'elle prévoit et approbation de l'autorité compétente, aucune procédure contentieuse ne peut plus être engagée ou reprise pour remettre en cause les pénalités qui ont fait l'objet de la transaction ou les droits eux-mêmes »*<sup>154</sup>.

Il reste à préciser toutefois que l'autorité de la chose transigée, conséquence des concessions réciproques effectuées par les parties transigeantes se spécifie de l'autorité de la chose jugée entachant la décision du juge fiscal. Il s'agit d'une autorité diminuée. Si l'objet de la transaction devient, comme pour la chose jugée, immuable et intangible, la transaction, elle, n'a que la force obligatoire d'un contrat, et non celle d'un jugement. Le litige réglé par la transaction est réputé éteint au même titre que s'il l'avait été par un jugement. Certes, alors que l'autorité de la chose jugée ne devient définitive qu'à la suite de l'exercice des voies de recours, de la renonciation à celles-ci ou encore de l'extinction du délai conditionnant leur mise en œuvre, l'autorité de la chose transigée produit immédiatement ses effets à l'égard des parties et du juge. Mais, pour immédiates qu'elles soient, les conséquences procédurales de la conclusion d'une transaction diffèrent selon qu'un recours a été engagé préalablement ou non. Si un recours contentieux n'a pas été engagé, la transaction entraîne la fin du litige et empêche la formation du procès fiscal. En revanche l'intervention d'une transaction devant la juridiction fiscale et avant tout jugement fait disparaître l'action fiscale, même si des poursuites ont déjà été engagées. C'est pourquoi au Bénin, « *l'administration fiscale ne peut transiger lorsqu'elle envisage de recourir à l'action publique pour les infractions mentionnées au présent code »*<sup>155</sup>. Aussi, « *en cas de non-respect total ou partiel des obligations mises à la charge du contribuable, la transaction devient caduque. L'administration fiscale poursuit alors le recouvrement intégral et immédiat des pénalités, amendes fiscales et des droits légalement exigibles »*<sup>156</sup>. Cette prescription permet de protéger le patrimoine public de l'éventuelle mauvaise foi du contribuable-transigeant.

Il en est de même du principe de la relativité de la chose transigée consacré par le Code civil qui exclut l'application de la transaction aux tiers. Il ressort de ce texte que « *les transactions se renferment dans leur objet : la renonciation qui y est faite à tous droits, actions et prétentions ne s'entend que de ce qui est relatif au différend qui y a donné lieu »*<sup>157</sup>, et « *les transactions ne règlent que les différends qui s'y trouvent compris, soit que les parties aient*

<sup>151</sup> Jean-Louis ROSSIGNOL, « Attention transaction ! Du recours à la transaction lors d'un litige avec l'administration fiscale », *Les Petites Affiches*, n° 34, 2003, p. 6.

<sup>152</sup> Marc PELLETIER, *Les normes du droit fiscal*, op.cit., p. 381.

<sup>153</sup> Art. 591 al. 4 du CGI.

<sup>154</sup> Art. P1107.

<sup>155</sup> Art. 591 al. 6 du CGI.

<sup>156</sup> Art. 591 al. 5 du CGI béninois.

<sup>157</sup> Art.2048.



manifesté leur intention par des expressions spéciales ou générales, soit que l'on reconnaisse cette intention par une suite nécessaire de ce qui est exprimé »<sup>158</sup>. Ainsi, la transaction fiscale ne peut être opposée qu'à ceux qui l'ont conclue -administration fiscale et contribuable-, et non aux tiers. Si « les transactions ont, entre les parties l'autorité de la chose jugée en dernier ressort »<sup>159</sup>, il faut relever que cet effet est relatif puisque « les conventions n'ont d'effet qu'entre les parties contractantes (...)»<sup>160</sup>.

D'un mot, la transaction fiscale consacre la négociation de la justice fiscale. Jadis rendue par le juge fiscal ou par l'administration fiscale dans sa fonction juridictionnelle, la justice fiscale est désormais l'objet de tractations entre le fisc et le contribuable. Cette négociation de la justice fiscale ne manque pas toutefois d'interroger sur le sort des contribuables puisqu'elle fragilise généralement la sécurité fiscale.

## II. La sécurité fiscale relativisée

La sécurité juridique<sup>161</sup> est un enjeu fondamental du droit fiscal. Elle justifie l'institution des principes fiscaux<sup>162</sup> comme rempart contre l'arbitraire fiscal. Mais la sécurité fiscale est régulièrement mise en mal par les impératifs de recouvrement des recettes fiscales. La politique fiscale transactionnelle traduit cette recherche d'équilibre puisque l'insécurité fiscale observée (A) dans la transaction fiscale est généralement justifiée (B).

### A. L'insécurité fiscale observée

La transaction fiscale remet en cause les piliers traditionnels du droit fiscal dans les Etats sous étude. A l'analyse de la procédure transactionnelle, il ressort une accentuation du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale (1) et une atténuation de l'égalité fiscale (2).

#### 1. L'accentuation du pouvoir discrétionnaire du fisc

La transaction fiscale accentue le pouvoir discrétionnaire<sup>163</sup> de l'administration fiscale<sup>164</sup>. Prérogative de puissance publique par excellence, le pouvoir discrétionnaire est rituellement défini par la doctrine<sup>165</sup> à partir des propos de Léon MICHOU pour qui, « il y a pouvoir discrétionnaire toutes les fois qu'une autorité agit librement, sans que la conduite à

---

<sup>158</sup> Art. 2049.

<sup>159</sup> Art. 2052.

<sup>160</sup> Art. 1165.

<sup>161</sup> Emmanuel AWONO ELOUNDOU, « La sécurité fiscale dans les Etats de l'Afrique noire francophone », *RAFIP*, n°9, Premier semestre, 2021, pp. 212-241 ; Janvier FERMOSE, « La sécurité fiscale en droit camerounais », *Revue Panafricaine des Sciences Juridiques et Comparées*, n°21, 2020, pp. 174-193 ; Urbain OKOU, *La sécurité juridique en droit fiscal : étude comparée France- Côte d'Ivoire*, Thèse de Doctorat en Droit Public, Université Paris Descartes, 2014, 746 p.

<sup>162</sup> Olivier NEGRIN, « Les principes en droit fiscal », in Sylvie CAUDAL (dir.), *Les principes en droit*, Paris, Economica, 2008, pp. 235-255.

<sup>163</sup> Jean-Claude VENEZIA, *Le pouvoir discrétionnaire de l'Administration*, Paris, LGDJ, 1959, 175p. HAURIU (André), « Le pouvoir discrétionnaire et sa justification », in *Mélanges Carré de Malberg*, Paris, Sirey, 1933, 634p, p.233-240.

<sup>164</sup> Stéphane BUFFA, *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, Thèse de Doctorat en droit public, Université de Paris 1 Panthéon-Sorbonne, 2011, 491 p. ; Jean-Claude RICCI, *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, Thèse dactylographiée, Université d'Aix-Marseille, 1975, 537 p. ; Patrick NGANGUE NEMALEU, *Le principe de légalité de l'impôt en droit fiscal*, Thèse de Doctorat/Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II, 2019, pp. 410 et s. ; Abdou Aziz Daba KEBE, *La répartition des compétences entre la loi et le règlement en droit fiscal sénégalais*, Thèse de Doctorat de droit public, Université Cheick Anta Diop de Dakar, 2012, pp. 58 et s.

<sup>165</sup> V. par ex. Etienne PICARD, « Le pouvoir discrétionnaire en droit administratif français », *RIDC*, 1989, p. 298 ; René CHAPUS, *Droit administratif général*, Paris, Montchrestien, Tome 1, 2002, p. 1056.



tenir ne lui soit dictée à l'avance par une règle de droit »<sup>166</sup>. Opposé à la compétence liée, il désigne la liberté d'appréciation dont dispose une autorité administrative dans l'exercice de sa compétence. Le pouvoir discrétionnaire lui permet parmi les possibilités offertes par le législateur ou le juge de ne rien décider, d'adopter un acte ou de choisir entre plusieurs décisions<sup>167</sup>. C'est peut-être pourquoi la doctrine<sup>168</sup> a longtemps nié son existence en matière fiscale. Georges VEDEL soutenait par exemple que « *le pouvoir d'imposition met en œuvre une compétence liée : l'administration doit appliquer à une matière imposable qu'elle doit apprécier de façon exacte, une loi d'impôt et il ne lui est pas possible de faire usage d'un pouvoir discrétionnaire dans cet acte essentiel de l'opération fiscale qu'est l'assiette et la liquidation de l'impôt* »<sup>169</sup>. C'est en quelque sorte l'application stricte de la conception de la légalité fiscale prônée par Charles EISENMMANN qui soutient que « *le principe du consentement à l'impôt suppose que l'activité de l'administration fiscale soit toute entière soumise à la volonté législative du souverain, en pratique à celle du Parlement* »<sup>170</sup>. Les Etats africains francophones ont repris ce système de répartition des compétences, qui range le droit fiscal parmi « *ces matières constitutionnelles où le législateur dispose d'une plénitude de compétences* »<sup>171</sup>. Conséquence de la séparation des pouvoirs, cette conception est garantie dans le constitutionnalisme africain<sup>172</sup> par la jurisprudence constitutionnelle<sup>173</sup> et administrative<sup>174</sup>. Cette recherche de la légalité conduit les législations fiscales à instaurer un certain équilibre entre les droits des contribuables et ceux de l'administration en limitant, d'une part, le pouvoir d'appréciation de l'autorité administrative et en élargissant, d'autre part, les garanties octroyées aux contribuables.

Mais cette conception classique est remise en cause par la diversification des hypothèses d'expression du pouvoir discrétionnaire en matière fiscale. Dans les Etats sous étude, la transaction fiscale en fait figure illustre. Elle offre aux administrations fiscales un pouvoir discrétionnaire considérable dans l'appréciation des situations juridiques des contribuables. Cette appréciation s'effectue tant dans les conditions procédurales que dans les conditions

<sup>166</sup> Léon MICHOU, « Etude sur le pouvoir discrétionnaire de l'administration », *RGA*, 1914, p. 9.

<sup>167</sup> Agathe VAN LANG, Geneviève GONDOUIN, Véronique INSERGUET-BRISSET, *Dictionnaire de Droit Administratif*, Paris Sirey, 2015, 7<sup>e</sup> éd, p. 342.

<sup>168</sup> Philippe BERN, « La protection du contribuable contre les changements de doctrines », *RSF*, 1971 p. 770.

<sup>169</sup> Georges VEDEL, *Cours de législation financière*, Paris, les cours de Droit, 1952-1953, p. 596.

<sup>170</sup> Charles EISENMMANN, « Le droit administratif et le principe de légalité », *EDCE*, n°11, 1957, pp. 25-40.

<sup>171</sup> Abdou Aziz Daba KEBE, *La répartition des compétences entre la loi et le règlement en droit fiscal sénégalais*, *op.cit.*, pp. 58 et s.

<sup>172</sup> Les Constitutions disposent que la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions (voir par exemple art. 26 al. 2 de la constitution camerounaise de 1996 et art. 98 de la Constitution béninoise du 11 décembre 1990). Elles reprennent la formule de l'article 34 de la Constitution française du 04 octobre 1958.

<sup>173</sup> Cons. const. ivoirien, Décision n°CI-2014-136/06-01/CC/SG du 06 janvier 2014, Loi organique du 19 décembre 2013 portant Code de transparence dans a gestion des finances publiques et de la loi organique du 19 décembre 2013 relative aux lois de finances ; Cour const. du Bénin, Décision 06-108 du 11 août 2006. Nicaise MEDE, *Les grandes décisions de la Cour constitutionnelle du Bénin*, Dakar, L'Harmattan-Sénégal, 2020, 646p ; Djibrihina OUEDRAOGO, « L'annulation par la Cour constitutionnelle du rejet du budget 2014 par l'Assemblée nationale : essai d'analyse d'une décision controversée », *RAFiP*, n°1, 2015, pp. 186-221.

<sup>174</sup> Cour suprême du Mali, Arrêt n°384 du 06 décembre 2013, Chambre des Notaires du Mali c/Directeur National des Domaines et du Cadastre ; Jean RIVERO, « Le juge administratif : gardien de la légalité administrative ou gardien administratif de la légalité », in *Mélanges offerts à Marcel Waline, Le juge et le droit public*, Paris, LGDJ, Tome II, 1974, pp.701-717.



substantielles de la transaction. Dans les conditions procédurales, le fisc exerce son pouvoir discrétionnaire en décidant de transiger et en formulant une proposition de transaction fiscale chiffrée. Dans ces étapes, l'administration fiscale est entièrement libre dans le choix de sa décision. L'offre de transaction ne peut faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir<sup>175</sup>. Le refus de transiger est tout aussi libre. L'administration peut à tout moment refuser de valider une transaction émise par des services extérieurs. Sur le fond, elle dispose d'un pouvoir d'appréciation du quantum des modérations des droits et pénalités. Le Professeur Thierry LAMBERT note à propos que « *la transaction s'oppose à l'exercice par la juridiction contentieuse de toutes questions relatives au bien-fondé des droits et pénalités visés à la convention* »<sup>176</sup>. Cette impossibilité pour le juge de réexaminer les droits et pénalités visés dans la transaction s'explique par la liberté donnée au fisc par le législateur en disposant qu'elle « *peut autoriser* »<sup>177</sup>, ou « *peut proposer* »<sup>178</sup>, une modération totale ou partielle des droits et pénalités. En clair, la transaction fiscale relève du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale car elle implique une appréciation subjective et une marge de manœuvre dans la prise de décision. L'administration n'est pas obligée de conclure une transaction et dispose de la liberté de fixer les termes de l'accord en fonction de la situation du contribuable. Cette discrétion est essentielle pour lui permettre de s'adapter aux circonstances de chaque cas, tout en poursuivant ses objectifs de gestion efficace des finances publiques et de maintien de la discipline fiscale.

Mais cette liberté des administrations fiscales peut inquiéter. Si le pouvoir discrétionnaire n'est pas un pouvoir arbitraire, il peut néanmoins, favoriser des abus et laisser percevoir l'administration fiscale « *comme le pot de fer qui peut aisément écraser le pot de terre qu'est le contribuable* »<sup>179</sup>. L'absence de critères précis pour accorder ou refuser une transaction peut laisser planer un doute sur la manière dont l'administration décide de traiter certaines situations. A propos, en examinant le circuit de conclusion des transactions fiscales au Cameroun, le FMI relève que le pouvoir d'appréciation accordé au ministre des finances dans la transaction fiscale ne fait pas partie des bonnes pratiques fiscales parce qu'elle favorise davantage la corruption<sup>180</sup>. Pour le Fonds, « *les règles actuelles confèrent au ministre un pouvoir discrétionnaire excessif lui permettant d'intervenir au niveau transactionnel dans l'administration fiscale et douanière* »<sup>181</sup>.

Pour lutter contre les effets pervers du pouvoir discrétionnaire du fisc, certaines législations africaines ont entrepris de reformer le circuit décisionnel dans la conclusion des

---

<sup>175</sup> CE, 04mars 2009, Société RPS.

<sup>176</sup> Thierry LAMBERT, « La transaction fiscale : une pratique autant qu'un droit », *BF*, n°5, 1999, p. 275.

<sup>177</sup> Art. L 121 du LPF Camerounais.

<sup>178</sup> Art. P. 1104 du CGI Gabonais.

<sup>179</sup> Jacques BUISSON, « La sécurité fiscale de l'administration vis-à-vis du contribuable », in Jacques BUISSON (dir.), *La sécurité fiscale*, Paris, L'Harmattan, 2011, p. 180.

<sup>180</sup> FMI, Rapport d'assistance technique, Cameroun, Diagnostic de la Gouvernance et de la Corruption, 2023, p. 97.

<sup>181</sup> *Ibid.*, p. 14. Pour lutter contre les effets pervers de ce pouvoir discrétionnaire, le Fonds prescrivait, à titre de recommandation prioritaire n°12, la publication dès 2024 de toutes les transactions fiscales conclues dans le site web du ministère des finances, produire et publier un rapport annuel détaillé sur les règlements et prendre des mesures pour éliminer le pouvoir discrétionnaire du ministère des finances. L'observation de ce site et des publications du ministère des finances camerounais permet de constater que cette recommandation du Fonds n'est pas encore prise en compte au Cameroun et dans les autres Etats sous étude.



transactions fiscales. Ainsi le Burkina Faso, a mis en place en 2023 la commission chargée d'examiner les demandes de réclamation et de transaction<sup>182</sup>. En application des dispositions des articles 640 et 650 du CGI, elle est chargée entre autres de connaître de toute demande de transaction d'impositions adressée au DGI ou au Ministre des finances. A ce titre, elle a pour mission d'examiner les requêtes introduites par les contribuables ; d'auditionner les requérants ; d'apprécier les propositions des services ayant instruits lesdits recours et d'émettre un avis motivé sur la suite à réserver<sup>183</sup>. Elle est saisie par le DGI ou le Ministre des finances dans un délai de quinze jours à compter de la date de réception de la demande de transaction du contribuable<sup>184</sup>. Les avis de la commission lient le DGI ou le Ministre des finances<sup>185</sup>. Cette obligation fait des avis de la commission, des avis conformes<sup>186</sup>. En ce sens, il y a une réelle volonté d'encadrer les compétences des autorités contractantes de la transaction. Mais cet effort du législateur est relativisé par la composition de la commission<sup>187</sup>. Elle comprend essentiellement des autorités relevant de l'administration, ce qui ne garantit pas véritablement le respect des droits des contribuables<sup>188</sup> notamment leur égalité.

## 2. L'atténuation de l'égalité fiscale

Critère irréductible de l'Etat de droit, l'égalité<sup>189</sup> des citoyens dérive du droit naturel, et présente tous les caractères d'un principe transcendant, idéal et absolu. Elle paraît à la fois indispensable dans la vie des hommes mais aussi inaccessible à eux. Sous l'angle de l'histoire des peuples qui savent ce qu'est l'arbitraire, elle se présente indéniablement comme un acquis révolutionnaire irréversible. En matière fiscale, l'égalité devant l'impôt<sup>190</sup> inspirée du droit français<sup>191</sup> est un principe constitutionnalisé dans les Etats sous étude<sup>192</sup> selon une déclinaison duale. Elle associe simultanément l'égalité devant la loi fiscale qui est universaliste, et l'égalité devant les charges publiques qui est catégorielle. Il s'agit d'appliquer aux contribuables les

<sup>182</sup> Arrêté n°2023/00148/MEFP/SG/DGI portant composition, attributions, fonctionnement et saisine de la commission chargée d'examiner les demandes de réclamation et de transaction.

<sup>183</sup> Art. 3 de l'arrêté.

<sup>184</sup> Art. 5.

<sup>185</sup> Art. 12.

<sup>186</sup> Patrick Edgard ABANE ENGOLO, *Traité de droit administratif du Cameroun. Théorie générale et droit administratif spécial*, Paris, L'Harmattan, 2019, p. 67.

<sup>187</sup> La Commission a une configuration différente selon que la requête relève de la compétence de la DGI ou du MINFI. Devant le DGI, elle est composée comme suit : Président : le DGI ou son représentant ; - Rapporteur : un représentant de la cellule d'appui technique ; - Membres ; le Directeur de la législation et du contentieux ou son représentant ; le Directeur du contrôle fiscal ou son représentant ; le Directeur des enquêtes et de recherche fiscales ou son représentant ; deux représentants du service des impôts qui a établi les impositions contestées ; toute personne ressource dont l'expertise est jugée nécessaire. Devant le Ministre, elle est composée comme suit : Président : un représentant du Ministre des finances ; - Rapporteur : un Conseiller Technique du Ministre chargé des finances ou un Chargé de mission ayant des connaissances en matière fiscale ; - Membres: Le DGI ou son représentant ; le Directeur de la législation et du contentieux ou son représentant ; le Directeur du contrôle fiscal ou son représentant ; toute personne ressource dont l'expertise est jugée nécessaire. Art. 2 al. 1 et 2 de l'arrêté.

<sup>188</sup> Steve Thiery BILOUNGA, « Les droits du contribuable au Cameroun », *GFP*, n°1, 2018, pp. 109-118.

<sup>189</sup> Michael Joël TCHANBA, *Egalité et Usagers du service public en Droit public camerounais*, Thèse de Doctorat/Ph.D en droit public, Université de Dschang, 2022, p.254.

<sup>190</sup> El Hadj Dialigué BA, *Droit fiscal*, Paris, L'Harmattan, 2025, p. 29.

<sup>191</sup> Voir art. 6 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen (DDHC) du 26 août 1789 qui énonce l'égalité devant la loi et art. 13 du même texte qui énonce l'égalité devant les charges publiques.

<sup>192</sup> V. par exemple art. 39 de la loi n° 002-R/20024 du 19 décembre 2024 portant constitution de la République Gabonaise.



mêmes normes fiscales lorsqu'ils se retrouvent dans des situations fiscales analogues. Or c'est ce que remet en cause la transaction fiscale. Elle enfreint le principe d'égalité en écartant la loi fiscale au profit de ses clauses. Si le contribuable peut discuter des termes de l'accord, c'est bien du droit subjectif qui va se substituer au droit objectif. Certes, le principe d'égalité « *ne fait pas obstacle à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte, soit en rapport direct avec l'objet de la loi qu'il établit* »<sup>193</sup>. Mais, « *il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives (c'est à dire les règles d'assiette), en fondant son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose (...)* »<sup>194</sup>. C'est cette objectivité et cette rationalité qui sont déficientes en matière de transaction fiscale. Quatre arguments peuvent en attester.

*Primo*, la transaction fiscale fragilise la justice fiscale. Elle se déroule en l'absence de critères uniformes. Bien qu'elle soit engagée par la volonté du législateur, la procédure reste largement discrétionnaire et flexible. Il n'existe pas de critères clairs, prévisibles et uniformes applicables à toutes les situations. Certains contribuables peuvent obtenir des remises en fonction de leur capacité de négociation, tandis que d'autres ne bénéficient pas de telles réductions, même s'ils sont dans une situation similaire. Ainsi, les grandes entreprises ou les contribuables ayant recours à des conseillers fiscaux expérimentés peuvent être en meilleure position pour obtenir des accords favorables par rapport aux petits contribuables<sup>195</sup> ou ceux qui n'ont pas les moyens de s'entourer d'experts. Cela entraîne des disparités entre les contribuables et nuit gravement à l'égalité devant l'impôt<sup>196</sup>. Pourtant le traitement des contribuables ne doit pas engendrer des distorsions économiques au risque d'aller à l'encontre de l'idée même de la justice<sup>197</sup>.

*Deuxio*, la transaction fiscale atténue la légalité fiscale, principe matriciel et soutien de l'égalité. En effet, « *le principe de légalité fiscale garantit au contribuable qu'il soit placé dans une situation légale et réglementaire exclusive de tout rapport contractuel qui le lie avec le fisc* »<sup>198</sup>. Il en résulte que le « *corollaire du principe de la légalité de l'impôt est la prohibition de la contractualisation. La perception des impôts intéressant essentiellement l'ordre public, elle ne peut être l'objet d'un contrat* »<sup>199</sup>. La transaction fiscale apparaît donc comme un paradoxe permettant « *d'atténuer le caractère impérieux de la loi fiscale en introduisant une certaine souplesse dans l'application des dispositions relatives à la détermination des impositions* »<sup>200</sup>.

---

<sup>193</sup> Olivier FOUQUET, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Nouveaux cahiers du conseil constitutionnel*, n°33, Dossier *Le conseil constitutionnel et l'impôt*, 2011, p. 1.

<sup>194</sup> *Ibid.*

<sup>195</sup> Hermann NANAN LEKOGMO, « La transaction fiscale au Cameroun », *RRC*, n° 051, 2024, p. 258.

<sup>196</sup> Mathias METEMBOU, *Recherche sur le contentieux fiscal au Cameroun*, Thèse pour le doctorat en Droit, Université de Yaoundé II, 2016, p. 267.

<sup>197</sup> Sasso PAGNOU, « La justice fiscale au Togo », *RAFiP*, n°1, 1<sup>er</sup> semestre 2015, p. 89.

<sup>198</sup> Abdou Aziz Daba KEBE, *La répartition des compétences entre la loi et le règlement en droit fiscal sénégalais*, *op.cit.*, pp. 58 et s.

<sup>199</sup> Le juge administratif français avait déjà formulé un tel principe dans l'affaire du 13 mars 1895, *Griffus fer et compagnie*.

<sup>200</sup> Didier URY, « Le droit souple appliqué à la matière fiscale », *op.cit.*, pp. 227-278.



En ce sens, la transaction fiscale constitue une originalité et se distingue de la transaction civile, contrat synallagmatique qui ne remet en cause aucune obligation légale<sup>201</sup>.

*Tertio*, et c'est la conséquence de l'argument précédent, la transaction fiscale altère l'égalité devant les sanctions fiscales. Le principe d'égalité fiscale implique en effet la sanction identique de contribuables auteurs de violation de la norme fiscale. Or, la transaction permet à certains de bénéficier de remises ou d'atténuations de ces sanctions, ce qui rompt l'égalité devant les sanctions fiscales et produit un sentiment d'assouplissement des obligations fiscales pour les uns au détriment des autres.

Quarto, cette inégalité dans l'application de la loi fiscale est renforcée par la confidentialité des accords transactionnels. Les transactions fiscales sont souvent négociées en dehors de toute publicité, ce qui entrave la transparence. Cette opacité peut alimenter des soupçons de favoritisme ou d'arrangements secrets, portant atteinte au principe de justice fiscale ou même permettre au fisc d'attribuer des aides fiscales illégitimes à certains contribuables.

Le Gabon offre une illustration récente de ces inquiétudes. En 2022, la Compagnie industrielle et commerciale des Mines de HUAZHOU, dont le siège est situé à KALIKAK, (Libreville), fait l'objet d'un contrôle fiscal. Il s'en suit un rappel de « *droits et pénalités d'un montant de 4 milliards 806 millions 104 mille 858 FCFA. Un montant décomposé tel qu'il suit : 4 milliards 085 millions 914 mille 366 FCFA (droits simples) et 720 millions 190 mille 492 FCFA (intérêts de retard)* »<sup>202</sup>. A la suite d'une transaction fiscale cette dette fiscale est ramenée à 900 millions de FCFA, soit un abandon de recettes fiscales de près de 4 milliards de FCFA. Cette transaction suscitera des réactions et contestations vives au sein même de son administration. Les agents des impôts dans un courrier envoyé au cabinet du Président de la République et du ministre de l'Economie, dénoncent la transaction qui comporte de nombreuses irrégularités qu'on peut synthétiser en trois aspects. D'abord, le protocole n'indique pas la période des exercices vérifiés. Ensuite, le protocole transactionnel touche les droits en principal en violation de l'article P1104 du Code général des impôts qui autorise uniquement la transaction sur les pénalités et intérêts de retard. Enfin, la transaction portait sur un montant de 4.806.104.858 FCFA, largement supérieur au seuil de compétence de modération dévolu au DGI établi à 500 millions de FCFA. Au regard de toutes ces irrégularités, les agents des impôts vont demander à la présidence de la République et au gouvernement de faire annuler l'opération initiée par le DGI, monsieur Gabin OTHA NDOUMBA. Malgré son limogeage puis son placement le 19 octobre 2023, sous mandat de dépôt à la prison de Libreville, la transaction sera appliquée<sup>203</sup>. Cette affaire résume à elle seule les craintes légitimes suscitées par la transaction fiscale qui sont pourtant atténuée par la performance recherchée dans le mécanisme.

## **B. L'insécurité fiscale justifiée**

---

<sup>201</sup> Hugues RABAULT, « La transaction en droit fiscal : quelques doutes sur la constitutionnalité de l'article 251 du Livre des Procédures Fiscales », *op.cit.*, p. 10.

<sup>202</sup> Valérie BITOLI, « Accord transactionnel et dénonciations : comment le DG des impôts a bradé plus de 4 milliards de FCFA », in <https://www.topinfosgabon.com/articles/accord-transactionnel-et-denonciations-comment-le-dg-des-impots-a-brade-plus-4-milliards-de-fcfa>, consulté le 07 Août 2024 à 06h32min.

<sup>203</sup> *Idem*.



Qu'est ce qui peut justifier le plébiscite de la transaction fiscale pourtant source d'insécurité fiscale ? La performance fiscale assurément<sup>204</sup> ! Dans les Etats sous étude, l'introduction de la transaction fiscale et sa consolidation dans le règlement des litiges fiscaux sont portées par le besoin d'améliorer le recouvrement des recettes fiscales (1) et la promotion du consentement à l'impôt (2).

### **1. L'amélioration du recouvrement des recettes fiscales**

Affirmer que l'impôt est utile au développement<sup>205</sup> relève d'un truisme<sup>206</sup>. Recette publique par excellence<sup>207</sup>, le recouvrement des recettes fiscales<sup>208</sup> constitue le principal défi des administrations fiscales africaines depuis des décennies<sup>209</sup>. Accroître les ressources propres dans le financement des dépenses publiques<sup>210</sup> est devenu une nécessité pour les pays en voie de développement afin de diminuer la dépendance envers l'Aide Publique au Développement<sup>211</sup> et la dette publique<sup>212</sup> longtemps assimilées à une prime à l'absence d'effort fiscal<sup>213</sup>. Or les méthodes de recouvrement classiques des impôts n'ont pas toujours permis à l'Etat de recouvrer sa créance fiscale dans la totalité<sup>214</sup>. Les finances publiques subissent une véritable décrépitude amplifiée par les faiblesses traditionnelles des systèmes fiscaux dans le recouvrement des recettes fiscales<sup>215</sup>. De même, on assiste à une montée en puissance des résistances à l'impôt<sup>216</sup> qui conduisent à la perte d'importantes ressources financières préjudiciables aux finances publiques. La communautarisation des politiques fiscales a permis d'instaurer des planchers de

---

<sup>204</sup> Voir Rapport de la Cour des comptes, *Les remises et les transactions en matière fiscale : une égalité de traitement et une transparence à mieux assurer*, 2018, pp. 63-93.

<sup>205</sup> Nicaise MEDE et Errol Mesnil TONI (dir.), *La fiscalité de développement en Afrique de l'Ouest francophone*, Dakar, L'Harmattan-Sénégal, 2018, 108 p.

<sup>206</sup> Mathurin MBOUNOU-NGOPO, *La fiscalité et l'impératif de développement du Centrafrique*, Paris, L'Harmattan, 2019, 379 p.

<sup>207</sup> Emile MENGUE MBOUE, « Le législateur fiscal et la garantie des droits du contribuable communal au Cameroun », *RAFIP*, n°11, second semestre, 2022, p. 250.

<sup>208</sup> Salif YONABA, « Le recouvrement des recettes publiques dans les Etats africains : un état des lieux préoccupant », *RFAP*, vol. 144, n°4, 2012, p. 1043.

<sup>209</sup> Errol Mesnil TONI, « Les offices des recettes en Afrique francophone : DGI + DGDDI : l'équation complexe », *GFP*, n°2, 2018, p. 110.

<sup>210</sup> Elvis Flavien SAWADOGO, « La fonction budgétaire de l'impôt en débat », *RAFIP*, n°15, 1<sup>er</sup> semestre 2024, p.15.

<sup>211</sup> Olivier CHARNOZ, Jean-Michel SEVERINO, *L'aide publique au développement*, Paris, La Découverte, 2015, 128 p. ; Mouhamet FALL, « La problématique de l'aide budgétaire au Sénégal », *Afrilex*, n°4, 2004, pp. 304-312.

<sup>212</sup> Eugène NZAMBOUNG, « La communautarisation de la dette publique dans les espaces CEMAC et UEMOA », *Vénégré : La Revue Africaine des Sciences Administrative, Juridique et Politique*, 2024, pp. 1-33.

<sup>213</sup> Pheuiphanh NGAOSYVATH, *Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement*, Paris, LGDJ, 1975, p. 390.

<sup>214</sup> Pierre ALAKA ALAKA, *Fiscalité africaine : administration et recouvrement de l'impôt au Cameroun*, Sarrebruck, Editions Universitaires Européennes, 2017, p. 32.

<sup>215</sup> Pierre ALAKA ALAKA, *L'impôt au Cameroun. Contribution à l'étude d'un dysfonctionnement administratif*, Paris, L'Harmattan, 2009, 278 p.

<sup>216</sup> Jamel ARJOUD, « La résistance à la réforme fiscale en Tunisie », *RFFP*, n°142, 2018, p. 273.



pression fiscale<sup>217</sup> aux Etats à même de leur permettre de répondre à leurs besoins financiers<sup>218</sup>. Mais ils peinent à percevoir les ressources fiscales escomptées avec des taux toujours en dessous<sup>219</sup> des planchers communautaires. .

Pour faire face à ces préoccupations, et accentuer la mobilisation fiscale<sup>220</sup> les réformes de l'administration et des procédures fiscales sont orientées<sup>221</sup> autour de la performance des administrations fiscales<sup>222</sup>. Elle est évaluée par l'atteinte des résultats fixés dans le cadre de la Direction par Objectifs (DPO)<sup>223</sup>. Elle astreint au plan quantitatif l'administration fiscale à collecter au cours d'un exercice fiscal les ressources fiscales d'un montant précis afin de contribuer au budget de l'Etat<sup>224</sup>. Cela entraîne la mise à sa disposition de mécanismes modernes permettant d'améliorer le recouvrement de ces recettes. La transaction fiscale intervient dans ce sillage. Elle permet de sécuriser le recouvrement des recettes fiscales et représente une opération rentable pour l'administration fiscale. Si le fisc procède à la transaction, c'est pour assurer le recouvrement d'un quantum de la dette fiscale et éviter une asphyxie du contribuable voir son éventuel évitement<sup>225</sup> de l'impôt. Or la transaction n'est définitive que sous réserve de l'exécution intégrale par le contribuable du paiement de la dette fiscale décidée stipulée dans l'accord transaction. L'administration fiscale ne renonce donc à toute ou partie de sa créance que pour favoriser le paiement par le contribuable de la dette fiscale nouvelle et ce dans les délais précis. A défaut du paiement dans les délais fixés, l'administration fiscale prend toutes les mesures pour garantir le recouvrement de la créance et peut donc engager les voies d'exécution forcée. Davantage, l'amputation des recours ultérieurs éventuels du contribuable assure le caractère définitif des sommes recouvrées. L'administration fiscale est donc certaine par la conclusion de la transaction fiscale de sécuriser les recettes fiscales avec ou sans sa réalisation. Il en résulte que la transaction permet de résoudre rapidement les litiges fiscaux, sans attendre l'issue pesante des procédures judiciaires. Cela contribue à une

---

<sup>217</sup> Dans la zone UEMOA, le taux de pression fiscale minimum est fixé à 20% par l'article 8 de l'Acte additionnel n°01/2015/CCEG/UEMOA instituant un pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité entre les Etats membres de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine du 19 janvier 2015. Dans la CEMAC il est fixé à 17% par l'article 7 de la directive n° 02/16-UEAC-093-CM-30 du 03 février 2016 modifiant et complétant la directive n° 01/01-UEAC-094-CM-06 du 03 Août 2001 fixant les critères et indicateurs de la surveillance multilatérale.

<sup>218</sup> Alain Symphorien NDZANA BILOA, *La fiscalité, levier pour les pays africains de la zone franc : le cas du Cameroun*, Paris, L'Harmattan, 2015, 348 p.

<sup>219</sup> Document Cadre Révisé du Programme des Réformes Economiques et Financières de la CEMAC (PREF - CEMAC), Phase 2: 2021-2025, p. 22 ; BAD, Baromètre économique CEMAC, 2023, p. 22 ; CNUCED, Rapport sur la politique d'investissement dans l'UEMOA, 2024, p. 18 ; Richard EVINA OBAM, *La politique fiscale au Cameroun depuis les années 1980*, Paris, L'Harmattan, 2016, p. 130.

<sup>220</sup> Pierre JACQUEMOT et Marc RAFFINOT, « La mobilisation fiscale en Afrique », *Revue de l'Economie Financière*, n°131, 2018, pp. 243-263.

<sup>221</sup> Séni Mahamadou OUEDRAOGO, « Regard extérieur sur les mutations récentes des administrations fiscales africaines », in Magloire ONDOA et Patrick Edgard ABANE ENGOLO (dir), *Les transformations contemporaines du droit public en Afrique, Actes du colloque organisé à l'Université de Yaoundé II du 19 au 20 janvier 2017*, Paris, L'Harmattan, 2018, pp. 119-132.

<sup>222</sup> El Hadj Dialigué BA, *Droit fiscal, op.cit.*, p. 110.

<sup>223</sup> Gérard Martin PEKASSA NDAM, « Les transformations de l'administration fiscale camerounaise », in Magloire ONDOA (dir.), *L'administration publique camerounaise à l'heure des réformes*, Yaoundé, L'Harmattan-Cameroun, 2010, p. 43.

<sup>224</sup> *Idem*.

<sup>225</sup> Hilaire AKEROKORO, « Le contribuable en Afrique : entre respect des normes et déviances fiscales », *RAFiP*, n°12, 2<sup>nd</sup> semestre 2022, pp. 72-94.



accélération du recouvrement des impôts, améliorant ainsi les performances budgétaires des administrations fiscales.

A titre illustratif, au Cameroun, la Direction Générale des Impôts renseigne que sur 81 demandes de transactions déposées au cours de l'exercice 2021, 69 (soit 85%) ont été vidées, ce qui a abouti à la confirmation de dettes fiscales pour un montant global de 39,2 milliards de FCFA comme l'indique le tableau suivant.

**Tableau 38 : Statistiques sur les procédures transactionnelles en 2021<sup>226</sup>**

	Dossiers reçus		Dossiers vidés		Dossiers en instance	
	Nombre	Montants (En milliards)	Nombre	Montants (En milliards)	Nombre	Montants (En milliards)
<b>Transactions ordinaires</b>	40	28,2	30	26,6	10	1,6
<b>Transactions spéciales</b>	41	13,5	39	12,6	02	0,8
<b>Total</b>	81	41,7	69	39,2	12	2,4

Ces données démontrent l'efficacité de la transaction fiscale dans le recouvrement de créances fiscales de montants forts appréciables. En 2017 par exemple, la même institution indiquait que sur 111 demandes de transaction déposées, 81 ont reçu un avis favorable (soit 73%), ce qui avait abouti au recouvrement des dettes fiscales pour un montant de 71,8 milliards FCFA alors qu'en 2018, sur 101 demandes de transaction déposées, 65 ont donné lieu à un accord transactionnel entre les contribuables et l'administration fiscale, soit un taux d'accord de 64,3%. On pourrait donc soutenir que l'administration ne perd rien au change dans le protocole transactionnel ; cette opération renforçant même d'ailleurs ses liens avec le contribuable.

## 2. La promotion du consentement à l'impôt

La question de la légitimité hante le prélèvement fiscal depuis ses origines<sup>227</sup>. Elle cristallise l'attention particulièrement autour de la nécessité de l'impôt et son acceptation par les contribuables<sup>228</sup>. Reconnaître à la puissance souveraine un droit illimité d'imposer, serait, retirer toute garantie à la propriété des contribuables<sup>229</sup>. Or il n'y a d'impôt légitime que consenti par les propriétaires. Le droit d'imposer doit donc être concilié avec celui de propriété. Composante essentielle de tout système fiscal, le consentement à l'impôt<sup>230</sup> repose sur l'adhésion volontaire des contribuables au prélèvement fiscal. Il est fondé en France par l'article 14 de la DDHC qui affirme que les citoyens ont le droit de consentir librement l'impôt, par « eux-mêmes » ou par leurs représentants. Dans les droits africains, le constituant semble dénier au contribuable cette faculté en faisant du paiement de l'impôt davantage une obligation à la charge du citoyen tel qu'énoncé à l'article 17 de la Constitution burkinabè du 02 juin 1991 modifiée<sup>231</sup>.

<sup>226</sup> DGI, Rapport annuel 2021, p. 85.

<sup>227</sup> Michel BOUVIER, « Le recours à l'impôt est inévitable : mais avec quelle légitimité ? », *RFFP*, n°115, 2021, p. 213 ; Michel BOUVIER, « Sens et légitimité de l'impôt », *Pouvoirs*, n°151, 2014, pp. 27-34.

<sup>228</sup> Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 2020, 14<sup>ème</sup> éd., p. 155.

<sup>229</sup> Emmanuel de CROUY-CHANEL, « La citoyenneté fiscale », *APD*, n° 46, 2002, p. 44.

<sup>230</sup> André BARILARI, « Le consentement à l'impôt », *RFFP*, n°147, 2009, p. 191.

<sup>231</sup> Dans le même sillage, la Constitution de la République du Bénin du 11 décembre 1990 révisée par la Loi n°2019-40 du 07 novembre 2019 dispose en son article 33 : « Tous les citoyens de la République du Bénin ont le



Destinataire de l'obligation fiscale, le citoyen-contribuable, se révèle ainsi être un acteur effacé<sup>232</sup>. Pourtant, le consentement, « dont la compétence législative en matière fiscale n'est que la sanction, n'a de sens que si les citoyens, après avoir consenti directement ou indirectement à un prélèvement fiscal, ne se dédisent pas au moment de sa perception »<sup>233</sup>. En pratique, l'on constate généralement un hiatus entre le consentement exprimé par les représentants du peuple et celui du contribuable<sup>234</sup>. Le consentement à l'impôt est, de ce point de vue, un complément indispensable du principe du consentement de l'impôt<sup>235</sup>. « Sans consentement des contribuables à l'impôt, le consentement parlementaire- suffisant au regard du droit- n'a plus qu'une portée très limitée »<sup>236</sup>. Il permet, dans le phénomène fiscal, de tenir compte de la dimension sociologique, voir psychologique, traduisant l'adhésion ou non du contribuable au prélèvement décidé par les parlementaires<sup>237</sup>.

Or, ce consentement est souvent mis à l'épreuve dans les Etats sous étude au regard de la structure de leurs systèmes fiscaux et de la perception<sup>238</sup> des contribuables sur l'équité du système fiscal. En effet, contrairement aux Etats développés, le système fiscal des pays en voie de développement se caractérise par un important secteur informel, un civisme fiscal<sup>239</sup> moins marqué, ce qui permet d'expliquer la prédominance des impôts indirects par rapport aux impôts directs et les difficultés de recouvrement<sup>240</sup>. Ces difficultés sont accentuées par les tensions des relations entre les administrations fiscales et les contribuables. Celles-ci se conçoivent le plus souvent en termes de rapports de force qu'en termes de partenariat. En guise d'illustration, « la majorité des contribuables interrogés au Bénin, en Côte d'Ivoire et au Togo (77%) estime que les relations avec l'administration fiscale s'inscrivent dans le cadre d'un rapport de forces. Une proportion non négligeable (65%) ajoute que l'objectif visé par l'administration fiscale est exclusivement la mobilisation de ressources au profit de l'Etat, le développement économique étant une préoccupation négligée »<sup>241</sup>. Une autre enquête révèle que « près d'un

---

devoir de travailler pour le bien commun, de remplir toutes leurs obligations civiques et professionnelles, de s'acquitter de leurs contributions fiscales ».

<sup>232</sup> Richard EVINA OBAM, *La politique fiscale au Cameroun depuis les années 1980*, Paris, L'Harmattan, 2016, p. 130 ; Audrey ROSA, « La place du citoyen », *RFFP*, n°159, 2022, p. 57.

<sup>233</sup> Claude MBOUMBA M, *Les impositions de toute nature : contribution à l'étude de la théorie de l'impôt*, Thèse de Doctorat en droit public, Université Jean Moulin-Lyon 3, 09 novembre 2009, p. 215.

<sup>234</sup> Elvis Flavien SAWADOGO, « La fonction budgétaire de l'impôt en débat », *op.cit.*, p. 20.

<sup>235</sup> Djibrihina OUEDRAOGO, « Le consentement de l'impôt dans les Etats membres de l'UEMOA », *op.cit.*, p. 81.

<sup>236</sup> Charles CADOUX, « Du consentement de l'impôt », *RSF*, 1961, p. 434 ; Charles-Eloi GERVAL, « Les consentements en droit fiscal », *RFFP*, n°165, 2024, p. 235.

<sup>237</sup> Pierre BELTRAME, « Le consentement de l'impôt : devenir d'un grand principe », *RFFP*, n°15, 1995, p. 82.

<sup>238</sup> Pélégie THEOUA-N'DRI, « Perceptions africaines et conception de l'impôt », in Nicaise MEDE et Marc DEBENE (dir.), *Les Finances publiques entre globalisation et dynamiques locales. Mélanges en l'honneur de DIARRA Eloi et YONABA Salifou*, Dakar, L'Harmattan-Sénégal, 2021, p. 337.

<sup>239</sup> Le civisme fiscal est entendu avec le Professeur Eric OLIVA comme « l'accomplissement volontaire par le contribuable de ses obligations. Il se matérialise (rationalité formelle) par des dispositifs d'incitation à l'utilisation de techniques légales offrant des allègements d'impôts ou l'assurance d'être à l'abri des poursuites ultérieures. Le consentement du contribuable sera ainsi recherché en amont au moment de la naissance de l'obligation fiscale individualisée » ; Eric OLIVA, « La bonne Gouvernance : entre consentement et rationalité », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Christian LOUIS*, Bruxelles, Bruyant, 2015, p. 105 ; V. aussi, Pierre Sylvain AMBASSA MINLO, « Le civisme fiscal : essai d'une appréhension juridique du phénomène en Afrique centrale », *Afrilex*, 2024, pp. 1-29.

<sup>240</sup> Nourredine BENSOUUDA, « Quelle réalité du consentement à l'impôt dans le cas des pays en développement? », *RFFP*, n°155, 2021, p. 205.

<sup>241</sup> Errol Mesnil TONI, « Les révoltes fiscales diffuses en Afrique de l'ouest francophone », *op.cit.*, p. 495.



*citoyen sur cinq en Côte d'Ivoire reconnaît avoir refusé de payer l'impôt au cours de l'année 2020 ou avoue qu'il le ferait s'il en avait l'opportunité. Il ressort également de ladite enquête que la proportion de citoyens ivoiriens qui remettent en question la légitimité de l'État à percevoir l'impôt augmente avec le temps. Cette proportion était de 23% en 2013 et est passée à 35% en 2019 »<sup>242</sup>. Cette perception de plus en plus contraignante du prélèvement fiscal et l'évitement de l'impôt qu'elle occasionne exigent le renforcement du consentement à l'impôt pour faciliter la mobilisation fiscale. La transaction fiscale, en tant que mécanisme amiable permettant de régler les litiges entre les contribuables et l'administration fiscale, apparaît dès lors comme une solution susceptible de renforcer le consentement fiscal à plusieurs titres.*

D'abord, la transaction fiscale offre un cadre flexible qui permette à l'administration de moduler ses décisions en fonction des circonstances individuelles des contribuables. Un contribuable qui fait face à des difficultés économiques temporaires peut par exemple bénéficier, grâce à une transaction, d'un étalement ou d'une réduction des pénalités fiscales qui lui sont imposées. En prenant en compte ces situations particulières, la transaction fiscale permet à l'administration d'appliquer l'impôt de manière plus équitable, ce qui contribue à renforcer l'adhésion du contribuable au système fiscal.

Ensuite, la transaction fiscale permet de résoudre les différends fiscaux sans recourir systématiquement à des mesures coercitives, telles que les sanctions fiscales et les mesures de recouvrement forcé<sup>243</sup>. Ce caractère non punitif<sup>244</sup> de la transaction fiscale permet de renforcer la perception que l'administration fiscale n'est pas uniquement une institution répressive et constitue une garantie procédurale venant tempérer l'usage que fait le souverain de son pouvoir fiscal<sup>245</sup>. Cette approche moins conflictuelle et plus équitable contribue à renforcer la légitimité de l'impôt.

En offrant une solution rapide et efficace aux différends fiscaux, la transaction réduit les tensions entre l'administration et les contribuables, tout en permettant un recouvrement plus rapide des sommes dues par le contribuable. Cette efficacité administrative et la réduction du nombre de contentieux qu'elle entraîne, contribuent à installer un climat de confiance des contribuables vis-à-vis de l'administration. Elle permet aux contribuables de régulariser plus aisément leurs situations fiscales et encourage le civisme fiscal en dissuadant la fraude fiscale<sup>246</sup>.

Enfin, la transaction fiscale crée un espace de dialogue entre l'administration fiscale et les contribuables. En permettant cette interaction directe, elle offre un processus plus transparent et participatif, où les contribuables peuvent sentir qu'ils sont écoutés et pris en considération et disposent d'un certain contrôle sur leur situation fiscale. Par la transaction,

---

<sup>242</sup> Albert Thierry DJAKO LOGON et Lokotianwa Sali KONE YEO, « Perception de la sanction, perception de la justice sociale et attitude à l'égard du paiement de l'impôt chez les chefs de ménage d'Abidjan (Côte d'Ivoire) », *European scientific journal*, Vol. 20, n°1, 2024, p. 122.

<sup>243</sup> Ariane PERRIN DUREAU, *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentaux*, Paris, Dalloz, 2014, p. 565 ; François ABENG MESSI, « Les obligations fiscales de l'exercice budgétaire de 2020 à l'épreuve de la Covid-19 au Cameroun », *RAFIP*, n°7, 1<sup>er</sup> semestre 2020, p. 143.

<sup>244</sup> Ibrahim ABDEL-LATTUF, « Le droit pénal fiscal : bilan et perspectives », *Revue Juridique de l'Ouest*, n°4, 2012, p. 431.

<sup>245</sup> Emmanuel de CROUY-CHANNEL, « Le consentement à l'impôt », *Pouvoirs*, n°151, 2014, p.13.

<sup>246</sup> Oumarou MOHAMADOU, « La répression de la fraude fiscale en droit camerounais », *RAFIP*, n°15, 1<sup>er</sup> semestre 2024, pp. 334-336.



l'administration fiscale développe une relation de partenariat fiscal avec les contribuables de plus en plus perçus comme des clients<sup>247</sup>. Ce nouveau partenariat fiscal<sup>248</sup>, célèbre la pacification des rapports entre l'administration et le fisc et permet de soutenir avec Gaston JEZE que l'impôt est le meilleur moyen d'assurer une vie harmonieuse et cohérente au sein d'une société moderne<sup>249</sup>.

### Conclusion

En définitive, la transaction fiscale représente un outil stratégique dans le règlement des litiges fiscaux. Expression d'une justice fiscale négociée, elle constitue un moyen efficace de terminaison des litiges fiscaux par sa souplesse et sa flexibilité. Les contribuables y trouvent une opportunité de régulariser leur situation rapidement sans être soumis à des procédures judiciaires longues et coûteuses. Mais cette flexibilité soulève des inquiétudes sur la sécurité juridique du mécanisme. La transaction fiscale est un facteur d'insécurité fiscale par l'importance du pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale et les atténuations qu'elle apporte à l'égalité fiscale. Cette insécurité est justifiée par la recherche de la performance fiscale. Elle constitue un moyen implacable d'augmentation des recettes fiscales et représente un levier fondamental de promotion du consentement à l'impôt. Les fonctions financière et instrumentale de l'impôt trouvent ici une parfaite illustration. Il reste donc à réformer ce mécanisme pour éviter des dérapages. La réforme pourrait consister à partir de l'exemple béninois<sup>250</sup>, à encadrer les remises et modérations par leur échelonnement légal. Cet échelonnement légal déjà pratiqué par certains des Etats étudiés lors des remises gracieuses<sup>251</sup>, doit s'accompagner d'un renforcement de la transparence et d'une évaluation périodique de son apport pour améliorer définitivement sa portée. /-

---

<sup>247</sup> Gérard Martin PEKASSA NDAM, « Les transformations de l'administration fiscale camerounaise », *op.cit.*, p. 48.

<sup>248</sup> Bertrand Junior OWONA OMGBA, « L'expression juridique de la recherche d'un partenariat entre l'administration fiscale et le contribuable au Cameroun : Réflexion à partir de la procédure fiscale camerounaise », *RADSP*, Vol. III, n°5, 2015, pp.121- 140.

<sup>249</sup> Gaston JEZE, *Cours de finances publiques (1934-1935)*, Paris, LGDJ, 1935, pp. 65 et s. ; Francis QUEROL, « Gaston Jèze et la théorie du partage équitable de l'effort fiscal », in Sophie RAIMBAULT de FONTAINE (dir.), *Doctrines fiscales : à la redécouverte des classiques*, Paris, L'Harmattan, 2007, p. 12.

<sup>250</sup> Dans cet Etat, le législateur échelonne la modération des pénalités et amendes fiscales dans un accord transactionnel en fonction du comportement du contribuable. L'article 591 alinéa 2 du CGI dispose à cet effet que « l'administration consent à réduire les pénalités et amendes fiscales dans les conditions suivantes : 50% lorsque le redevable s'acquitte, dans les dix (10) jours de la réception de la confirmation de rectification faisant suite à un contrôle fiscal, de la totalité des droits simples mis à sa charge et des pénalités et amendes fiscales restant dues; 25% lorsque le paiement a lieu dans un délai d'un (1) mois ; quel que soit le délai choisi, la pénalité peut être réduite jusqu'à 10% de son montant si la bonne foi du contribuable est admise ».

<sup>251</sup> Voir par exemple l'article L 143 du LPF au Cameroun.