

ARTICLE

LE PAIEMENT DE LA TAXE FONCIERE AU CAMEROUN : ENTRE INCITATION ET CONTRAINTE

**Par Dr. Camille TCHOTCHOU PETCHE K.
Ph. D *es* Droit,
Enseignant & Consultant¹.**

RESUME

L'Administration fiscale, dans sa politique d'amélioration des recettes fiscales, encourage le paiement de la taxe foncière à travers un certain nombre d'incitations. Outre la réduction du taux d'imposition à 0,1% et la suppression des centimes additionnels communaux, les moyens de paiement ont été facilités avec la mobile TAX et l'amnistie fiscale en 2016. Mais cette incitation se heurte, entre autres, aux difficultés du système foncier camerounais, à la réticence des contribuables et la tolérance administrative. Pour preuve, ce n'est qu'en désespoir de cause que le paiement de la taxe foncière est forcé. Au cas échéant, l'absence et la fraude liée au paiement de cette taxe peuvent entraîner plusieurs mesures régaliennes pouvant déboucher à la vente des biens des redevables dans le respect des droits de la défense. Ainsi, entre incitation et contrainte, la première prévaut, mais la seconde la substitue lorsqu'elle n'a pas atteint les résultats escomptés.

ABSTRACT

The Tax Administration, in its policy of improving tax revenues, encourages payment of the property tax through a number of incentives. In addition to the reduction of the tax rate to 0.1% and the cancellation of additional council tax, the means of payment were facilitated, in particular, the mobile TAX and the current 2016 fiscal amnesty. However, this incentive is faced, among other things, with the difficulties of the Cameroon land system, the reluctance of taxpayers and administrative tolerance in the recovery of the property tax. As proof, it is only in desperation that the payment of the property tax is forced. If necessary, the absence or fraud associated with the payment of this tax may entail several measures of a state which may lead

¹ Camille TCHOTCHOU PETCHE KAMGA, titulaire d'un Doctorat/ Ph. D en droit de l'Université de Yaoundé II au Cameroun, est membre de l'Association pour la Vulgarisation du Droit des Affaires en Afrique (AVUDRA), et du Centre Africain des Recherches sur les politiques énergétiques et Minières (CARPEM). Il est par ailleurs enseignant de Droit dans plusieurs Instituts universitaires, et consultant juridique et fiscal au sein de plusieurs Cabinets internationaux.

to the sale of the debtor's property, in respect of the defendant's rights. Thus, between incitement and constraint, the former prevails, but the latter replaces it when it has not achieved the expected results.

INTRODUCTION

Mamelle nourricière du budget de l'Etat, l'impôt a une finalité économique et sociale indéniable², c'est le nerf de la puissance publique. Le prélèvement de l'impôt est assis sur le revenu, le capital et la dépense. L'impôt naît, devient exigible et doit être réglé. L'impôt³ est distinct de la taxe en générale⁴, mais pas de la taxe foncière en particulier⁵.

L'impôt implique la notion de citoyenneté telle que nous déduisons de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme : « *Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ».

Parce que l'on est citoyen on doit s'acquitter de nos impôts, les honorer fait le bon citoyen comme l'affirmait Henri-Frédéric Amiel⁶. C'est idée conforte l'affirmation de Rousseau selon laquelle ; « *l'homme est né libre, et partout il est dans les fers* ». En d'autres termes, si l'homme est libre, il doit respecter les conventions sociales auxquelles il est partie. Cette limite à la liberté individuelle entrave le droit de propriété.⁷

² L'impôt sert à la couverture des dépenses publiques. La loi fiscale, instrument par excellence de la politique de l'Etat en matière économique, tend vers la justice sociale et l'équité afin que l'impôt ne puisse pas frapper sans discrimination les riches et pauvres, les salariés et paysans.

³ L'impôt peut être défini comme un prélèvement pécuniaire, de caractère obligatoire, effectué en vertu de prérogatives de puissance publique, à titre définitif, sans contrepartie déterminée, en vue d'assurer le financement des charges publiques de l'Etat, des collectivités territoriales et des établissements publics administratifs. En 1936, Gaston Jèze définissait l'impôt en ces termes : « *prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie en vue de la couverture des charges publiques* ». Lire aussi BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, 12^{ème} édition, Paris, LGDJ, 2014, p.29.

⁴ La taxe est une prestation pécuniaire requise des particuliers à l'occasion d'un service rendu. Par son caractère obligatoire elle se rapproche de l'impôt, mais par la présence d'une contrepartie elle s'en écarte.

⁵ La taxe foncière est un impôt au sens large. En termes de régime juridique, la différence entre l'impôt et la taxe est nulle puisque le législateur intervient pour la créer et pour en autoriser le recouvrement.

⁶ Henri-Frédéric Amiel ; *Fragments d'un journal intime (1821-1881)*, <http://www.mon-poeme.fr/citations-impot/#htH8cg2s2IMMqscp.99> consulté le 20 mars 2017.

⁷ Le droit de propriété confère la possibilité pour son titulaire d'user, de jouir et de disposer de son bien de manière absolue (il peut tirer toutes les utilités de la chose), exclusive (ce droit n'appartient qu'à son titulaire, le propriétaire peut empêcher tout tiers de l'utiliser) et perpétuelle (le droit de propriété n'est pas limité dans le temps)

La taxe foncière est acquittée par toute personne physique ou morale propriétaire d'un ou plusieurs immeubles bâtis ou non, y compris tout propriétaire de fait.⁸ Les immeubles assujettis au paiement de la taxe foncière doivent être situés dans les agglomérations bénéficiant d'infrastructures administratives ou de services urbains, ou dans les chefs-lieux d'unités administratives⁹ au Cameroun. La taxe foncière n'est pas due sur l'ensemble du territoire camerounais, seuls les immeubles situés dans certaines agglomérations et chefs-lieux d'unité administrative sont assujettis.

Ainsi, chaque citoyen devrait s'acquitter d'une taxe sur sa propriété immobilière. Cette autre charge grève en permanence sa propriété immobilière car l'on est en principe tenu au paiement de la taxe foncière durant toute la durée de la propriété. Les citoyens paient une taxe sur leur propre bien peut-être parce que toutes les terres appartiennent à l'Etat ou aux collectivités territoriales décentralisées, encore que la taxe foncière ne soit pas prélevée sur les revenus fonciers, mais sur une propriété immobilière fructueuse ou non. Quel est donc le fondement de cette taxe ? S'agit-il d'un droit au sol, ou d'une contribution purement citoyenne ?

La taxe foncière est un impôt local,¹⁰ créée par l'Etat pour soutenir les collectivités territoriales décentralisées, notamment le FEICOM, les communes et les communautés urbaines¹¹. Elle est payable tous les ans par les propriétaires de biens immobiliers au plus tard le 15 mars. Cette taxe régie par les articles 577 à 584 du Code général des impôts, et C 48 du Livre troisième sur la fiscalité locale se situe au niveau des dispositions régissant les droits d'enregistrement et la fiscalité locale.

L'article C 48 tel que modifié par la Loi de finances pour l'exercice 2017 dispose que :
« *Le produit de la taxe foncière sur les propriétés immobilières est affecté à la commune du*

contrairement à d'autres droits comme l'usufruit). L'article 544 du Code civil qui confère à la propriété un caractère absolu prévoit que son titulaire ne doit pas l'user en violant les lois et règlements.

⁸ Un Possesseur est celui qui est en possession d'immeuble bien que ses droits ne soient pas encore établis par un titre foncier. En matière immobilière, possession ne vaut pas titre, il faut bien prouver qu'on est propriétaire par un titre foncier. Cette formule ne s'oppose pas au fisc, un propriétaire même de fait doit s'acquitter des charges fiscales sur la propriété dont il a seulement l'usage ou la jouissance.

⁹ Article 575 CGI alinéa 1 et 5.

¹⁰ Il existe plusieurs formes d'impôts locaux : Impôts communaux ; centimes additionnels communaux sur les impôts et taxes de l'Etat ; les taxes communales, les impôts et taxes des régions. Lire aussi BOUILLOT (C.), *Fiscalité des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés*, Edition Ernst and Young, 2013. p. 204 et s. Article C2 du Livre troisième sur la fiscalité locale.

¹¹ La répartition de cette taxe s'effectue entre ces collectivités et l'Etat. Il convient de préciser que les recettes fiscales collectées par l'Administration Fiscale pour le compte des collectivités territoriales et des organismes publics font l'objet d'une retenue de 10% au titre des frais d'assiette et de recouvrement. Ce qui signifie que toutes les recettes issues du recouvrement d'un impôt local ne peuvent être totalement reversées aux collectivités territoriales bénéficiaires (article C4 du Livre sur la fiscalité locale).

lieu de situation de l'immeuble». Il ressort de cette disposition que le produit de la taxe foncière est affecté en totalité à la commune du lieu de situation de l'immeuble¹². En réalité ce produit est partagé entre les collectivités territoriales décentralisées et le FEICOM¹³, notamment à hauteur de 60 % au profit de la communauté urbaine; 20 % au profit des communes d'arrondissement et 20 % au profit du FEICOM¹⁴, loin sans ignorer que les recettes fiscales collectées par l'Administration Fiscale pour le compte des collectivités territoriales et des organismes publics font l'objet d'une retenue de 10 % au titre des frais d'assiette et de recouvrement¹⁵. Ce qui revient à dire que c'est 90 % du produit de la taxe foncière qui serait répartie entre les collectivités territoriales décentralisées et le FEICOM.

La taxe sur la propriété foncière a été instituée pour la première fois dans les dispositions contenues dans la loi des finances afférentes à l'exercice 1988/1989. Elle a connu plusieurs refontes à travers les lois de finances de 1992, 1997 et 2006 modifié par la loi de finances pour 2009¹⁶. Les immeubles non bâtis et bâtis subissaient la même imposition. Ensuite, le législateur a institué deux barèmes d'impositions, celui des immeubles non bâtis et celui des immeubles bâtis. De nos jours, elle est basée sur la valeur du terrain et des constructions éventuelles¹⁷. L'Administration fiscale a procédé à la suppression des centimes additionnels communaux. Son taux est quitté de 25% à 10% et de 10% à 0%, mais le taux principal a été maintenu à 0,1%. Dans ce vent de réduction et de suppression des taux d'imposition, le législateur a s'en doute compris *qu'« un impôt exagéré détruit la base sur laquelle il porte »* dixit Jean-Baptiste Say.

Ces opérations d'assiette et de liquidation sus évoquées, comme tout impôt, précèdent le paiement de la taxe foncière. Les opérations d'assiette désignent l'ensemble des opérations destinées à la détermination de la matière imposable et à l'évaluation des bases d'imposition. Les opérations de liquidation consistent à calculer la dette fiscale du contribuable par

¹² Article C127 du Livre troisième sur la fiscalité locale :

« ...3) (M.L.F. 2011) *La répartition et le reversement du produit des impôts locaux émis et recouverts par l'administration fiscale sont assurés par les services compétents du Trésor Public....5) Pour le suivi de leurs recettes fiscales en général, et en particulier dans les centres des impôts et à la structure chargée des grandes entreprises, les collectivités territoriales et autres personnes morales de droit public tiennent une comptabilité analytique des émissions et de recouvrements des impôts, droits, taxes et redevances établis à leur profit. »*

¹³ Fonds Spécial d'Equipement et d'Intervention Intercommunal.

¹⁴ C115 (3) du Livre troisième sur la fiscalité locale.

¹⁵ Article C 4 (2) Idem.

¹⁶ BOUILLOT (C.), *op. cit.*, p. 220.

¹⁷ Article 581 CGI alinéa 1. Voir aussi WANSSY KAMEGNY (P.), *Fiscalité et Comptabilité, exercices et études de cas avec corrigés annotés substantielles*, les éditions ECF, p. 225.

application d'un taux ou d'un tarif à base imposable.¹⁸Après cette opération de liquidation, le contribuable doit payer volontairement l'impôt, en l'occurrence la taxe foncière.

Payer signifie s'acquitter d'une dette, d'une obligation. Le paiement de l'impôt permet à l'administration fiscale de recouvrer sa créance exigible. Elle dépossède, sous les auspices de loi, le contribuable en transférant au trésor public une partie de son patrimoine.¹⁹ L'administration peut aussi agir par les voies d'exécution pour percevoir l'impôt,²⁰ surtout lorsqu'il n'y a pas paiement spontané ou volontaire après mise en demeure infructueuse. Ce recouvrement de l'impôt par l'Administration fiscale est perçu comme un ensemble d'opérations qui concourent à la perception de l'impôt une fois que celui-ci est liquidé.²¹ En 2015, l'Administration fiscale attendait de la taxe foncière²² cinq (05) milliards de F CFA, mais seulement 1.5 milliard F CFA avait été encaissé au 31 juillet de la même année.²³ Cet échantillon démontre en réalité que l'Administration fiscale n'avait pas atteint ses objectifs relativement au paiement de cette taxe²⁴. Pour y remédier, courant 2016, l'Etat du Cameroun va impulser le paiement à travers les mécanismes incitatifs ; mobile tax, déclaration pré-remplie, amnistie fiscale ; mercuriales etc. Les modes de recouvrement classiques²⁵ ont été renforcés par les modes de recouvrement moderne²⁶.

¹⁸ KUATE (S.), *Le recouvrement de l'impôt au Cameroun*, Master II professionnel, fiscalité appliquée, Université de Douala, 2004-2005, p 2 et 3.

¹⁹ MUZELLEC (R.), *Finances publiques*, 13^{ème} édition, paris, SIREY, , 2004 p 498.

²⁰ *Lexiques des termes Juridiques*, Dalloz 14^{ème} édition p.485.

²¹ *Lexique fiscal*, Paris 2^{ème} édition, Dalloz 1992, p.145.

²² Impôts infos, DGI, semestriel N° 003 avril 2016 p. 558 www.impôts.cm, consulté le 5 Octobre 2016.

²³, L'effort camerounais.info- www.leffortcamerounais.infos, consulté le 05/10 /2016 à 17 h 01.

²⁴ « Au Cameroun, la taxe foncière représente à peu près 8 milliards de francs Cfa de recettes fiscales par an. Mais, avec le mode de collecte actuel, la Direction générale des impôts ne réussit pas à mobiliser des recettes de plus de 2 milliards de francs Cfa, soit des pertes évaluées à environ 6 milliards de francs Cfa. Le «Mobile Tax», qui se propose de rattraper ce gap financier, prévoit l'ouverture «gratuite» d'un compte «Mobile Money-MTN» ou «Orange Money» dans tous les points de vente de ces opérateurs disséminés sur toute l'étendue du territoire national.

Sur la base des informations en leur possession, les services fiscaux notifient une déclaration pré-remplie au contribuable. Dès réception de cette déclaration, le contribuable est invité à procéder au paiement de la taxe y afférente grâce au numéro unique mentionné sur la déclaration pré-remplie.

A défaut d'avoir reçu une déclaration pré-remplie, le contribuable désireux de s'acquitter de son obligation fiscale peut à partir du site web de la DGI (www.impots.cm) télécharger ladite déclaration. Après réception de la déclaration pré-remplie, le contribuable peut donc procéder au paiement de son impôt. Mais pour faciliter l'accès de ces services aux contribuables, il est prévu l'ouverture de kiosques dans les locaux des centres régionaux et divisionnaires des impôts, entre le 10 et le 15 de chaque mois. » <http://www.agenceecofin.com/gestion-publique/0912-24997-au-cameroun-le-paiement-de-la-taxe-fonciere-s-effectuera-par-mobile-money> consulté le 12/02/2017.

²⁵ Taxe souscrite et payée auprès du centre des impôts du lieu de situation de l'immeuble. Toutefois, pour les entreprises relevant d'une unité de gestion spécialisée, la déclaration et le paiement sont effectués auprès de celle-ci. (Art 582 CGI.)

²⁶ Mobile tax, déclaration préremplie, paiement électronique.

Le 1^{er} janvier 2016, conformément à un communiqué du Directeur Général des Impôts, le redevables de cette taxe, bénéficiaient d'une amnistie fiscale s'ils acquittaient de leur taxe foncière pour l'exercice 2016. En cas d'acquittement pendant cet exercice, les dettes fiscales antérieures à cet exercice n'étaient plus dues et par conséquent éteintes. Ces mesures n'étaient valables que jusqu'au 31 décembre 2016. La notion d'incitation fiscale, en réalité, est une mesure législative ou réglementaire ayant pour but d'encourager les particuliers ou les entreprises à agir dans le sens de l'intérêt général en contrepartie d'avantages fiscaux, par diminution ou exemption d'impôts. Il convient de relever que le paiement de la taxe foncière est aussi une contrainte.

Le mot contrainte vient du latin *constringere*, qui signifie lier, resserrer, enchaîner, contraindre ou réprimer. Ainsi, une contrainte est une violence ou une pression exercée contre une personne pour l'obliger à faire quelque chose ou pour l'empêcher de faire ce qu'elle voudrait. Elle peut être physique ou morale. En matière de recouvrement fiscale, c'est une mesure de pression sur le contribuable à fin qu'il s'acquitte de l'impôt dû. Le législateur consacre cette contrainte à travers les articles L 52, L 127 et s. L 130 et s. du Livre troisième sur la fiscalité locale, 583 et 584²⁷ du Code Général des Impôts. A titre d'illustration, Il ressort sommairement de l'article L 52 du livre deuxième sur les procédures fiscales que le recouvrement est en principe à l'amiable, lorsque les contribuables ont déclaré et payé spontanément les droits et taxes, et exceptionnellement forcé dans le cadre du contrôle fiscal ou en raison des déclarations non liquidatives des contribuables.

L'incitation et la contrainte caractériseraient ainsi le paiement de la taxe foncière au Cameroun. Entre l'une ou l'autre qu'est ce qui prévaut ?

A la lumière du système fiscal camerounais, le législateur a posé le principe du paiement spontané et volontaire de la taxe foncière, nourri par des mesures de faveur et d'incitation (I). Toutefois, dans l'hypothèse des réticences des contribuables à l'acquittement spontané de cette taxe, le paiement serait sous fond de contrainte (II).

²⁷ « Les procédures d'assiette, de contrôle, de recouvrement, de contentieux ainsi que les obligations générales et les sanctions applicables en matière de taxe sur la propriété foncière sont celles prévues par le Livre des Procédures Fiscales »

I- L'INCITATION AU PAIEMENT DE LA TAXE FONCIERE AU CAMEROUN

Le Législateur et l'Administration incitent les contribuables à s'acquitter spontanément ou volontairement de la taxe foncière²⁸ (A). Toutefois, la volonté de ces deux pouvoirs se heurte à la réalité du système fiscal camerounais, qui en lui-même contient les obstacles au paiement de la taxe foncière (B).

A- LA VOLONTE LEGALE D'UN ACQUITTEMENT SPONTANE DE LA TAXE FONCIERE AU CAMEROUN

L'acquiescement spontané, c'est l'exécution volontaire d'une obligation, quel qu'en soit l'objet²⁹. C'est aussi le paiement d'une obligation³⁰ ou la contrepartie d'une prestation. Il n'a de sens qu'à travers l'existence d'une obligation dont on est tenue. En l'espèce, la taxe foncière est une obligation, une dette qui pèse sur certains contribuables³¹. Ceux-ci doivent donc la payer suivant des modalités fixées par loi(2), laquelle détermine les préalables à observer (1).

1. Rappel des préalables à l'acquiescement de la taxe foncière au Cameroun : entre discrimination et restrictions

Le champ d'application de la taxe foncière est inégalitaire et restreint (a), les opérations d'assiette et de liquidation oscillent entre système déclaratif et taux réduit (b).

a- Les inégalités et restrictions du champ d'application de la taxe foncière

Comme l'affirme Pierre Dac ; « *Il est du devoir de chaque citoyen de participer aux frais de l'État, mais cette participation doit être établie d'après des principes équitables et surtout d'après celui de l'égalité devant l'impôt.* »³² Cette équité de principe est relatif au niveau du champ d'application de la taxe foncière au Cameroun, lequel est inique sur le plan personnel et restrictif sur le plan territorial et matériel.

²⁸ Le droit fiscal Camerounais à consacrer le principe de la déclaration.

²⁹ C'est aussi l'action de payer, de rembourser ce que l'on doit.

³⁰ Lexique des termes juridiques, *op. cit.*, p. 416. Aux termes de l'article 1235 du Code civil, « *Tout paiement suppose une dette* »

³¹ Tout le monde n'étant pas tenu au paiement de cette taxe.

³² Citation de Pierre Dac ; Les pensées (1972) <http://www.mon-poeme.fr/citations-impot/#htH8cg2s2IMMqscp.99> consulté le 03 Mars 2017.

Pour preuve, il y'a inégalité de traitement des contribuables à la taxe foncière. Le législateur discrimine les contribuables assujettis des contribuables exonérés.

En principe, tout propriétaire, de droit ou de fait, personne physique ou morale, d'immeuble (s) bâti (s) ou non bâti (s), est assujetti au paiement de la taxe foncière³³. Dans le silence du Code Général des Impôts sur la notion de propriétaire, on peut se référer au droit commun, notamment au Code civil, qui définit le propriétaire comme celui qui est titulaire d'une propriété ; c'est-à-dire qui a le droit de jouir et de disposer des choses de la manière la plus absolue³⁴. On parle d'un droit de jouissance et de disposition sur la propriété immobilière³⁵. Le titre foncier est le moyen par excellence de preuve de la propriété foncière. Elle confère la propriété de droit. Par contre, le propriétaire de fait est celui qui est en possession d'immeuble, bien que ses droits ne soient pas encore établis par un titre foncier. A cet effet, les locataires qui paient la taxe foncière le font pour le compte du bailleur et doivent déduire le montant ainsi payé des loyers dus³⁶.

Il existe des propriétaires exonérés du paiement de la taxe foncière. Il s'agit, entre autres : de l'Etat, les collectivités territoriales décentralisées et les établissements publics n'ayant pas un caractère industriel et commercial, les établissements hospitaliers et scolaires, publics ou privés, les organismes confessionnels et associations culturelles ou de bienfaisances déclarées d'utilité publique en ce qui concerne leurs immeubles affectés à un usage non lucratif ; les entreprises industrielles, agricoles, d'élevage et de pêche en ce qui concerne leurs constructions à usage d'usine, de hangars ou de magasins de stockage, à l'exception des constructions à usage de bureau qui y sont érigées, les organismes internationaux ayant signé un accord de siège avec le Cameroun, les représentations diplomatiques sous réserve de réciprocité, les clubs, associations ou organismes sportifs agréés, les propriétés destinées aux activités sportives ainsi que les infrastructures sportives ; les terrains exclusivement affectés à l'agriculture, à l'élevage et/ou à la pêche³⁷.

Il ressort de cette liste que pour être exonéré de la taxe foncière, il existe deux principales conditions. Il ne faut pas exercer une activité industrielle et commerciale. Le

³³ Article 577 alinéa 2 du Code Général des Impôts.

³⁴ Article 544 du Code civil.

³⁵ Au plan juridique "la propriété "est" le droit de jouir et disposer des choses de la manière la plus absolue " (article 544 du Code civil). Ce droit s'applique aux biens de toute nature, aux meubles comme aux immeubles. BRAUDO (S.), Dictionnaire de droit privé, en ligne. <http://www.dictionnaire-juridique.com/definition/propriete.php> consulté le 23 décembre 2016.

³⁶ NZAKOU (A.), Droit Fiscal et Douanier appliqué, TOME 1, novembre 2011, p.195

³⁷ Article 578 du Code Général des Impôts.

législateur a omis les entreprises d'artisanat, pourtant logées à la même enseigne que les entreprises agricoles, d'élevage et de pêche, celles-ci exonérées du paiement de la taxe foncière. Par ailleurs, on peut aussi être exonéré de la taxe foncière en raison de sa situation géographique.

Le champ d'application territorial de la taxe foncière renvoie à l'espace géographique où est imposé le paiement de la taxe foncière au Cameroun. Cette taxe n'est pas due sur toute l'étendue du territoire camerounais. Seuls sont visés, les immeubles situés dans les agglomérations bénéficiant d'infrastructures et services urbains et ceux situés dans les chefs-lieux d'unité administrative³⁸. Au sens de l'article 577 (1) alinéa 3 : « *Par infrastructures et services urbains, il faut entendre les réseaux de voies carrossables ou bitumées, d'adduction d'eau, d'électricité et/ou de téléphone* ».

Les voies carrossables sont celles où les voitures peuvent circuler³⁹, il s'agit des voies bitumées. Le législateur ne précise pas clairement si les critères de voies carrossables, d'adduction d'eau, d'électricité et/ou de téléphone sont cumulatifs ou alternatifs. Nonobstant, l'absence ou la présence de ces critères, si l'immeuble est situé dans un chef-lieu d'unité administrative, il sera assujéti à la taxe foncière.

Le champ de compétence matériel est autant limité. Ce champ concerne la nature des biens concernés par le paiement de la taxe foncière. Il s'agit principalement des biens immobiliers bâtis ou non, tel que dispose l'article 577 du CGI-(1) en ces termes : « *La taxe sur la propriété foncière est due annuellement sur les propriétés immobilières, bâties ou non...* ». Un immeuble bâti désigne toute construction achevée ou non, édifiée sur un terrain⁴⁰. Un immeuble non bâti désigne un terrain nu, libre de toute construction⁴¹.

³⁸ La zone géographique délimitant cette taxe n'est plus seulement limitée aux zones urbaines, elle s'étend à toutes les agglomérations bénéficiant d'infrastructures ou de service urbains (voies carrossables ou bitumées eau, électricité et ou téléphone). Il s'agit d'une innovation de la loi de finances 2006. WANSSY KAMEGNY (P.), *op cit.* p. 226.

³⁹ Larousse, Dictionnaire de Français, p.61.

⁴⁰ « *Par propriétés bâties, on entend toutes les installations qui, fixées au sol à perpétuelle demeure, présentent le caractère de véritables constructions. La construction doit être reliée au sol de façon qu'il soit impossible de la déplacer sans la démolir. Il en est ainsi lorsqu'elle repose sur des fondations ou une assise en ciment ou en maçonnerie incorporées au sol, indépendamment de la nature des matériaux ayant servi à la construction du bâtiment lui-même.* » Lire *Précis de Fiscalité*, TOME 1. Direction générale des finances publiques Bureau Études générales, pilotage et documentation Paris 2013, N°6201. Voir aussi article 1380 et s. du CGI français.

⁴¹ Article 3 du décret n°2014/1881/PM du 04 juillet 2014 fixant les modalités d'évaluation administrative des immeubles en matière fiscale.

En droit commun, les biens sont immeubles par leur nature, par leur destination, ou par l'objet auquel ils s'appliquent⁴². Les fonds de terre et les bâtiments sont immeubles par leur nature⁴³. Le Code Général des Impôts vise essentiellement les immeubles par nature. Toutefois, Il convient de relativiser avec l'emphytéose⁴⁴, le preneur à bail à construction ou à réhabilitation, ou le titulaire d'une occupation temporaire du domaine⁴⁵, chacun est tenu respectivement au paiement de la taxe foncière⁴⁶. Dans ces hypothèses, exceptionnellement, le droit de jouissance assujettit les bénéficiaires sus évoqués au paiement de la taxe foncière.

Certains immeubles sont exonérés du paiement de la taxe foncière. Le Code Général des impôts vise les terrains exclusivement affectés à l'agriculture, à l'élevage et/ou à la pêche ainsi que les infrastructures sportives⁴⁷. Les immeubles appartenant à des personnes morales et non affectés à une activité industrielle et commerciale ne sont pas compris, en principe, dans le champ d'application de la taxe foncière au Cameroun. Nous déduisons un traitement inégalitaire dans le paiement de la taxe foncière. Les personnes physiques, propriétaires de droit ou de fait d'immeubles ne bénéficient pas d'exonérations, sauf si elles ouvrent une entreprise individuelle entrant dans le champ des exonérations ci-dessus. Ces inégalités et restrictions du champ d'application de la taxe foncière transparaissent-elles au niveau des opérations d'assiette et de liquidation ?

b- Les opérations d'assiette et de liquidation de la taxe foncière : entre principe de déclaration et taux réduit

La détermination de la base d'imposition est essentiellement duale. La base d'imposition correspond à l'ensemble des revenus retenus par l'administration fiscale en vue de calculer l'impôt du contribuable sur laquelle sera appliqué le taux d'imposition⁴⁸. En matière de taxe foncière, la base d'imposition est en principe la valeur de l'immeuble déclarée par le

⁴² Article 517 du Code civil.

⁴³ Article 518, du Code civil

⁴⁴ C'est-à-dire un preneur à bail emphytéotique. *L'emphytéose ' ou " bail emphytéotique"* est une convention de bail fait pour une durée de plus de dix- huit ans portant sur une terre rurale. Ce type de bail constitue un droit réel immobilier. Pour cette raison le contrat qui le constitue doit faire l'objet d'une publicité foncière. Le bail emphytéotique de biens immeubles confère au preneur un droit réel susceptible d'hypothèque, ce droit peut être cédé et saisi dans les formes prescrites pour la saisie immobilière. BRAUDO (S.), <http://www.dictionnaire-juridique.com/definition/emphyteose.php> Consulté le 11 février 2017.

⁴⁵ C'est le cas de la concession.

⁴⁶ Article 573 alinéa 3.

⁴⁷ Article 576 du Code Général des Impôts.

⁴⁸ <https://www.mataf.net/fr/edu/glossaire/base-d-imposition> consulté le 24/03/2017.

propriétaire, à défaut, il s'agit de la valeur administrative de l'immeuble⁴⁹. L'article 580 du Code Général des Impôts dispose que: «*La taxe sur la propriété foncière est assise sur la valeur des terrains et des constructions telle que déclarée par le propriétaire* »⁵⁰. Cette valeur ne doit pas être déterminée *ex nihilo*, mais à travers les méthodes d'expertises connues et encadrées par le législateur foncier⁵¹. A défaut de déclaration ou en cas de minoration, c'est la valeur administrative de l'immeuble qui prévaudra⁵².

L'article 546 bis du Code général des impôts permet à l'administration fiscale de recourir à l'évaluation administrative suivant des modalités fixées par voie réglementaire. C'est le cas du décret n°2014/1881/PM du 04 juillet 2014 fixant les modalités d'évaluation administrative des immeubles en matière fiscale. Il abroge⁵³ le Décret n°2006/3023PM du 29 décembre 2006 fixant les modalités d'évaluation administrative des immeubles en matière fiscale. La valeur administrative d'imposition, vénale ou locative d'un immeuble est déterminée en fonction de la classe de la collectivité territoriale décentralisée en tenant compte de la nature de la construction et du réseau des voies bitumées dont bénéficie l'immeuble dans sa zone géographique de situation⁵⁴.

A la suite du Décret du 04 juillet 2014 précité, il existe des mercuriales des valeurs administratives des immeubles. C'est le cas de la mercuriale dans le département du MFOUNDI⁵⁵ qui fixe la valeur de l'immeuble en fonction de la commune, le quartier, le lieu dans le quartier, la nature de l'immeuble (bâti ou non)⁵⁶. En cas de désaccord sur l'évaluation administrative susvisée, les parties peuvent recourir à l'expertise. La demande d'expertise est faite par simple requête au Tribunal civil dans le ressort duquel les biens sont situés⁵⁷.

⁴⁹ Il s'agit d'une sorte de taxation d'office.

⁵⁰ Sur l'évolution de la base d'imposition de la taxe foncière, Lire aussi WANSSY KAMEGNY, *op. cit.* p.226.

⁵¹ Confère les techniques d'évaluation d'un immeuble. Les techniciens de cadastre, de la MAETUR, les géomètres et experts fonciers peuvent procéder à l'évaluation.

⁵² Article 580 alinéa 2 CGI.

⁵³ Voir l'article 8 du décret n°2014/1881/PM du 04 juillet 2014 fixant les modalités d'évaluation administrative des immeubles en matière fiscale.

⁵⁴ Article 4 le Décret n°2006/3023PM du 29 décembre 2006 fixant les modalités d'évaluation administrative des immeubles en matière fiscale.

⁵⁵ Voir le site web : www.impôts.cm.

⁵⁶ Par exemple, pour un immeuble bâti au quartier Bastos, dans les carrefours et autres, la valeur au m² est de 300.000 FCFA, c'est un immeuble STANDING 1 de catégorie A. Par contre, le même immeuble bâti, situé à OLEMBE, au lieu-dit dispensaire, le m² a une valeur de 30.000 FCFA, c'est un immeuble de STANDING catégorie B.

⁵⁷ Article 546 bis (2) CGI.

Lorsque la valeur de l'immeuble a été déterminée, la liquidation s'opère par l'application du taux d'imposition à cette valeur. Seul le taux de 0,1% est appliqué à la valeur en FCFA de l'immeuble bâti ou non⁵⁸. Les centimes additionnels communaux qui y étaient majorés à hauteur de 10% ont été supprimés⁵⁹. Le montant qui résulte de cette liquidation doit être payé aux Impôts.

2- Les modalités de paiement de la taxe foncière au Cameroun

A qui paie-t-on la taxe foncière ? Et comment la paie-t-on ? Le paiement de la taxe foncière nécessite que l'on détermine les créanciers de l'obligation, c'est-à-dire *l'accipiens* ou son mandataire. Au Cameroun, les centres des impôts sont chargés du recouvrement de la taxe foncière au profit de l'Etat (a). Après l'identification du créancier, il convient de préciser les modalités de paiement de la taxe foncière proprement dits. (b).

a- Le centre des impôts de lieu de situation de l'immeuble : créancier du paiement de la taxe foncière

Il s'agit d'identifier territorialement le centre des impôts compétent à percevoir ou à recouvrer la taxe foncière. Le paiement de la taxe foncière se fait au centre des impôts⁶⁰ du lieu de situation de l'immeuble, ou aux centres des impôts spécialisés notamment pour certaines entreprises⁶¹. L'article 582 du Code général des impôts dispose à cet effet que : « *La déclaration de la taxe sur la propriété foncière est souscrite et l'impôt payé auprès des centres d'impôts⁶² du lieu de situation de l'immeuble (...)* ». En principe c'est le centre des impôts le plus proche de l'immeuble assujetti, qui est compétent territorialement à recouvrer la taxe foncière dû sur cet immeuble, sous réserve de la compétence exclusive d'un centre des impôts spécialisé.

⁵⁸ Par exemple si un immeuble bâti a une valeur de 25 000 000 de FCFA, la formule est la suivante : $25\,000\,000 \times 0,1 / 100 = 25\,000$ FCFA est la taxe foncière à payer. Il convient de relever que l'une des difficultés majeures dans le paiement de la taxe foncière est l'évaluation de l'immeuble, WANSSY KAMEGNY (P.) *op cit*, p. 226.

⁵⁹ Lire l'article 581alinéa 1et 2 du code générale des impôts.

⁶⁰ Lire aussi le Décret n°2008/365 du 08 novembre 2008, portant organisation du Ministère des finances.

⁶¹ Le centre des impôts des moyennes entreprises (CIME), le centre des impôts spécialisés des professions libérales (CISPLI). la Direction des grandes entreprises (DGE), Voir le Décret n°2008/365 du 08 novembre 2008, portant organisation du Ministère des finances (Article 359 et S.

⁶² Les Centres régionaux des Impôts, et centres spécialisés.

b- Le paiement de la taxe foncière proprement dit et ses facilitations

Depuis la loi de finances de 2006, la taxe foncière est exigible⁶³ le 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Elle doit être acquittée spontanément au plus tard le 15 mars, sur déclaration du redevable ou de son représentant⁶⁴. Les contribuables ont donc trois mois et 15 jours pour s'acquitter de leur taxe foncière. Le paiement est due chaque année et renouvelable. Le fisc a procédé à une pirouette en levant les délais de principe de paiement de la taxe foncière, seulement pour l'année 2016. Le Législateur a posé des balises pour la déclaration et le paiement de cette taxe. Les personnes assujetties ou non sont tenus de déposer au service des impôts territorialement compétent un double des titres de propriété, des permis de bâtir, des devis de construction et autres documents assimilés, dans le mois qui suit la date de leur délivrance. Les services émetteurs des documents susvisés sont également tenus d'en adresser copie au service des impôts compétent, dans les trois mois de leur établissement⁶⁵.

Depuis le 1^{er} janvier 2016, les propriétaires d'immeubles bâtis et non bâtis, conformément aux dispositions de la loi de finances pour l'exercice 2016, bénéficiaient d'une amnistie fiscale sur la taxe foncière, notamment à travers le communiqué N° 022/MINFI/DGI du 17 juin 2016⁶⁶. A cet effet, pour faciliter la transaction, impulser la transparence et la sécurisation du paiement, l'Etat a substitué les moyens de paiement classiques par des nouveaux moyens de paiement. Le versement de la taxe foncière successivement au sein des centres des impôts compétents et dans les établissements de crédit, n'a pas obtenu les résultats escomptés.⁶⁷ Il fallait donc rechercher les moyens de paiement efficaces.

Depuis la loi de finances 2014⁶⁸, le paiement des impôts et taxes peut se faire en espèces ou par voie électronique pour les montants inférieurs à cent mille (100 000) F CFA ; par chèque

⁶³Le fait générateur est la propriété de droit ou de fait d'un immeuble entrant dans le champ d'application ci-dessus ;

⁶⁴ Article 579 al.2 CGI.

⁶⁵ Article 583 CGI.

⁶⁶Le Directeur Général des impôts invitait tous les redevables de la taxe foncière à profiter de ces mesures incitatives, qui ne sont valables que jusqu'au 31 décembre 2016.

http://www.impots.cm/index.php?mact=News,cntnt01,detail,0&cntnt01articleid=129&cntnt01origid=58&cntnt01returnid=69&hl=en_US Ces exceptions précitées ne comptaient que pour l'exercice 2016. Ce qui signifie que les redevables avaient jusqu'au 31 Décembre 2016 pour s'acquitter de leur taxe foncière. Consulté le 06 Novembre 2016.

⁶⁷ L'effort Camerounais .infos www.L'effortCamerounais.infos consulte le 09/10/2016 à 17h01. . Par exemple, en 2015, l'administration fiscale attendait de cette taxe, 5 milliards de FCFA mais seulement 1.5 milliard avait été encaissé au 31 juillet de la même année.

⁶⁸ Dans le souci de promouvoir le civisme fiscal, la Direction générale des impôts s'est engagée dans un mouvement de simplification des procédures fiscales et d'allégement du coût de la discipline fiscale. L'institution du paiement électronique à la faveur de la Loi de finances pour l'exercice 2014, procède de

certifié, par virement bancaire ou par voie électronique pour les montants d'au moins cent mille (100 000) F CFA ; par virement bancaire ou par voie électronique pour les entreprises relevant d'une unité de gestion spécialisée⁶⁹. Il s'agit d'un grand saut dans l'univers de l'économie numérique illustré avec la *mobile Tax* et les déclarations pré remplies servies à domicile.⁷⁰ La déclaration pré remplie lie le contribuable et peut déboucher en cas de non-paiement⁷¹ à des sanctions, sous réserve des contestations dans les délais.⁷²

La *mobile tax* est un mode de paiement des impôts et taxes via le téléphone mobile. Ce service qui est offert par les opérateurs de téléphones mobiles notamment MTN et ORANGE est disponible 24/24 et 7jours/7. Le contribuable doit ouvrir un compte mobile money et doit recevoir une déclaration pré remplie qui lui permettra de payer grâce au numéro unique mentionné sur la déclaration pré remplie. C'est un mode alternatif de paiement des impôts. La *mobile tax* fournit une meilleure qualité de service en réduisant les déplacements physiques des contribuables auprès des guichets fiscaux. Elle fluidifie et simplifie les procédures de paiement afin de faciliter aux usagers l'accomplissement de leurs obligations fiscales. Elle sécurise les recettes fiscales par l'élimination de la manipulation des espèces.⁷³

Fort de ce qui précède, l'incitation du paiement de cette taxe se traduit non seulement par l'allègement du taux d'imposition, mais aussi par la facilité des moyens de paiement. Toutefois, on note l'iniquité du champ d'application personnel. Certaines personnes sont exonérées alors que d'autres sont assujetties. Au-delà de cette inégalité de traitement, le recouvrement de la taxe foncière au Cameroun fait face à de nombreux obstacles.

B- LES ENTRAVES AU PAIEMENT DE LA TAXE FONCIERE : LES FREINS A L'INCITATION

Nonobstant les efforts de facilitation et d'incitation, le paiement spontané de la taxe foncière n'est pas toujours aisé. La taxe foncière s'inscrit dans un contexte, dans un ensemble,

cette démarche de simplification du paiement dont la première étape s'est matérialisée à travers le Mobile Tax. Voir le guide de la mobile tax disponible sur http://www.impots.cm/uploads/Telechargement/MOBILE_TAX_GUIDE.pdf consulté le 03 octobre 2016.

⁶⁹ Article L7 LPF.

⁷⁰ Toutefois, cette nouvelle mesure n'exclut pas la possibilité de se rendre physiquement dans le centre des impôts de rattachement pour procéder au règlement de la taxe foncière en espèces, par dépôt ou par virement bancaire, pour un exemplaire d'une déclaration pré remplie.

⁷¹ Art. L.2 bis LPF (3). Après avoir retourné la déclaration pré remplie lorsqu'il a accepté les termes, le contribuable a trente jours pour payer l'impôt au Centre des impôts de rattachement.

⁷² A compter de la date de réception de la déclaration, le contribuable peut faire une demande de rectification dans les trente jours au Centre des impôts de rattachement. Art L2 bis 4.

⁷³ Lire à cet effet : Le guide sur le mobile tax : « *Le paiement des impôts facile et confortable* ».

qui ne lui est pas toujours favorable. Paradoxalement, les obstacles au recouvrement de cette taxe foncière émanent de l'Administration, pourtant créancière lorsqu'elle agit comme le fisc (1). Toutefois, les responsabilités sont partagées ; les contribuables ont leur part d'obstacles (2).

1. Les obstacles émanant de l'administration fiscale

L'administration fiscale fait montre de tolérance dans le recouvrement de la taxe foncière qui lui est pourtant due (a). Par ailleurs, au Cameroun, le système foncier ne s'accommode pas du recouvrement efficace de la taxe foncière (b).⁷⁴

a- La tolérance administrative à l'égard du paiement de la taxe foncière

La tolérance correspond à une volonté de la puissance publique de ne pas interdire ou ne pas exiger alors qu'elle le pourrait. Celui qui tolère a nécessairement les moyens d'interdire ou de faire valoir un droit. Elle atténue l'effectivité de la norme (par le refus de procéder à une sanction de sa violation), soit à sa non édicition face à un fait social. Dans cette hypothèse, la tolérance s'apparente à une abstention⁷⁵.

Cette impunité et cette tolérance s'illustrent par la rareté des mesures de redressement, pourtant prévues dans les textes. Les contribuables bénéficient d'une indulgence fiscale au regard des pénalités exigibles. L'Administration fiscale privilégie le compromis à l'égard des redevables, elle propose soit la transaction, soit l'amnistie fiscale sur la taxe foncière, soit une remise ou une modération des pénalités et des intérêts de retard avant la mise en recouvrement.

La transaction⁷⁶ est une procédure par laquelle l'administration fiscale propose aux redevables l'abandon des poursuites en contrepartie d'un versement de somme d'argent dont elle fixe elle-même le montant⁷⁷.

En outre, l'administration fiscale peut concéder par convention une remise ou une modération des pénalités et des intérêts de retard avant la mise en recouvrement, suite à une procédure de contrôle ou devant la phase contentieuse, en contrepartie de l'engagement du

⁷⁴ AKONFACK TENEDONG (P. F.) ; *Le recouvrement de la taxe foncière au Cameroun* ; Mémoire de Master 2, Fiscalité appliquée, Université de Douala, 2016. p.24 et s.

⁷⁵ La Tolérance en droit public, Journée d'études des doctorants de l'Institut Maurice Hauriou, Jeudi 29 mars 2012, Université Toulouse 1 – Capitole, http://www.asso-afda.fr/IMG/pdf/20120329_Tolerance_droit_public_Toulouse.pdf consulté le 17/02/2017.

⁷⁶ Contrat par lequel les parties terminent une contestation ou en préviennent une autre, moyennant un prix ou des concessions réciproques. Accord entre le fisc et le contribuable en cas de fraude fiscale, qui empêche ou interrompt toute procédure contentieuse.

⁷⁷ Lexique des termes juridiques, op cit., p.572.

contribuable de ne pas introduire une réclamation ultérieure, de se désister des réclamations ou des requêtes introduites et d'acquitter immédiatement les droits et pénalités restant à sa charge ⁷⁸.

L'amnistie, c'est une forme de pardon fiscal. A propos, « *Le Directeur Général des impôts rappelle à tous les propriétaires d'immeubles bâtis et non bâtis que, conformément aux dispositions de la loi de finance pour l'exercice 2016, ils bénéficient depuis le 1^{er} Janvier 2016 d'une amnistie fiscale sur la taxe foncière* ». Cette amnistie fiscale ne jouait que si les contribuables s'acquittaient de leur taxe foncière durant l'exercice 2016. Par ce paiement, toutes les dettes fiscales antérieures étaient éteintes.

Toutefois, la tolérance administrative ne pourrait suffire, à elle seule, à rendre compte des difficultés qui entravent le paiement de la taxe foncière au Cameroun.

b- La difficile accommodation du système foncier camerounais au paiement de la taxe foncière⁷⁹

En raison des difficultés du système foncier camerounais, les 11 et 12 juin 2013 au siège du Parlement à Yaoundé, s'est tenue le Dialogue Parlement-Gouvernement sur la problématique de la réforme foncière au Cameroun⁸⁰. Il ressort globalement de ce dialogue, entre autres, que les procédures d'immatriculation foncière sont lourdes et manque de transparence.⁸¹ Ces difficultés sont à l'origine de la faible fréquence d'immatriculation des propriétés immobilières au Cameroun.

Toute personne habilitée à solliciter l'obtention d'un titre foncier sur une dépendance du domaine national⁸² doit constituer un dossier comprenant les pièces de l'article 11 du Décret n°76-165 du 10 Avril 1976 fixant les conditions d'obtention du titre foncier modifié et complété par le Décret n° 2005/481 du 16 décembre 2005.⁸³

⁷⁸ Voir Code Général des impôts, p.506.

⁷⁹ Pour le panorama des textes lire DZEUKOU (G. B.), Code de la propriété immobilière, éditions juridiques camerounaises, 1ère édition 2009, 697 pages.

⁸⁰ Communiqué final disponible sur : <http://pfbc-cbjp.org/actualites/items/REPAR-Yd%C3%A9-Foncier-FR.html> consulté le 27 février 2017.

⁸¹ *Ibidem*.

⁸² Les personnes habilités sont : les collectivités Coutumières, leurs membres, toute personne de nationalité Camerounaise, à condition que l'exploitation ou l'occupation soient antérieures au 05 Août 1974. Les titulaires des livrets fonciers ou de « certificats of occupations », de jugements définitifs constitutifs ou translatifs des droits sur des terrains en inter urbain.

⁸³ Entre autres, le dossier doit contenir une demande signée d'immatriculation, la description du terrain. Le dossier est déposé à la sous-préfecture de l'arrondissement où est situé l'immeuble contre récépissé. Le dossier est ensuite

A la lumière des instruments précités, les procédures d'immatriculation sont davantage lourdes dans la mesure où l'environnement institutionnel du système foncier est dense et important. On note, la multitude des acteurs intervenants dans les procédures foncières: le Ministre des affaires foncières et des domaines, les préfetures et sous-préfetures, les commissions consultatives des collectivités territoriales décentralisées et les chefferies traditionnelles.

L'Administration n'est pas pour autant seule responsable des difficultés liées au paiement de la taxe foncière. S'inscrivant dans un environnement global, chaque élément du système à sa part de responsabilité.

2- Les obstacles au recouvrement émanant des contribuables

Les responsabilités sont partagées en ce qui concerne les obstacles au paiement de la taxe foncière au Cameroun⁸⁴. Les contribuables sont réticents au paiement de cette taxe (a). Davantage, lorsqu'ils sont en situation de propriété collective, le paiement de la taxe foncière reste problématique (b).

a- La réticence des contribuables

Cette réticence se traduit par l'insuffisance et l'absence de déclaration de la taxe foncière. L'insuffisance de déclaration consiste en les inexactitudes qui affectent la base ou les éléments d'imposition. Elle peut consister en la sous-évaluation des éléments d'imposition. Par exemple, la valeur de l'immeuble et le taux d'imposition. Dans ce cas de figure, le contribuable paie frauduleusement en deçà du montant réel de la taxe foncière.

A l'inverse, l'absence de déclaration de la taxe foncière consiste en l'omission du contribuable qui ne souscrit pas sa déclaration. En d'autres termes, une personne est redevable de la taxe foncière et omet de la déclarer⁸⁵.

Le Législateur fait encore preuve de souplesse *de jure*, contrairement à d'autres impôts où le défaut et l'insuffisance de déclaration sont sanctionnés. En matière de taxe foncière les mêmes manquements ouvrent plutôt droit à la déclaration administrative de l'immeuble conformément à l'article 580 alinéa 2 du CGI.

transmis par le sous-préfet à la section départementale des domaines...lire le Décret n° 2005/481 du 16 décembre 2005 modifiant et complétant certaines dispositions du décret n° 76/165 du 27 avril 1976 fixant les conditions d'obtention du titre foncier.

⁸⁴ AKONFACK TENEDONG (P. F.) ; op. cit. : p. 24 et s.

⁸⁵ Article L97 du Code général des impôts.

b- Les contribuables en situation de propriété collective

Dans de nombreuses hypothèses, les contribuables peuvent se trouver dans les situations de propriété collective. Il s'agit notamment de la copropriété⁸⁶, l'indivision et les hypothèses voisines.

La copropriété est régie par loi N° 2010/022 du 21 décembre 2010 relative à la copropriété des immeubles⁸⁷. Pour organiser la gestion de la copropriété, les différentes parties doivent établir un règlement de copropriété. Le règlement de copropriété est un document écrit, conventionnel, qui doit obligatoirement déterminer les parties communes et privatives, les quotes-parts des charges⁸⁸, les conditions de jouissance des parties communes et privatives et fixer les règles relatives à l'administration des parties communes⁸⁹. En pratique, la gestion de la copropriété devrait déterminer à qui incombe le paiement de la taxe foncière. Au profit de l'administration, le législateur a opté pour la solidarité de paiement entre les copropriétaires, tel qu'on peut le déduire de l'article 583 CGI qui dispose que : « *Les redevables de la taxe sur la propriété foncière autant que les personnes exonérées sont tenus de déposer au service des impôts territorialement compétent un double des titres de propriété, des permis de bâtir, des devis de construction et autres documents assimilés... Lorsque les documents susvisés sont établis au nom d'une collectivité, les Co indivisaires sont solidairement responsables du paiement de l'impôt assis au nom de leur mandataire. La même procédure est appliquée dans le cas des immeubles acquis en copropriété.* ». Outre la copropriété, le législateur évoque en premier lieu la situation d'indivision⁹⁰, mais ne prévoit la solidarité de paiement que lorsque

⁸⁶ C'est une modalité de droit de propriété découlant de la pluralité des titulaires du droit sur la chose d'où il résulte que le droit de propriété de chacun est ramené à une quote-part dont le copropriétaire peut librement disposer, tandis que la gestion du bien indivis lui-même est soumise à l'accord de tous, parce que le droit s'applique matériellement, à la totalité du bien. Le partage d'immeuble en lot crée aussi une situation de copropriété, c'est aussi le cas des ventes d'appartement dans un immeuble, et les constructions sur une partie de l'immeuble. On parle aussi de copropriété lorsqu'un immeuble est construit et divisé en appartements attribués privativement à des personnes déterminées : La copropriété ne porte alors que sur les parties communes et le gros œuvre (Lexique des termes juridiques, op. cit p. 170.)

⁸⁷ Le copropriétaire sur sa partie exclusive a toutes les prérogatives de droit de propriété. Toutefois, ces prérogatives ne sont pas étendues sur les parties communes en l'occurrence les voies d'accès à l'immeuble, les fondations, les ascenseurs, les passages, le corridor. Parties privatives : parties des bâtiments et des terrains réservées à l'usage exclusif d'un copropriétaire déterminé. Elles se distinguent des parties communes qui sont des parties des bâtiments et des terrains affectées à l'usage ou à l'utilité de tous les copropriétaires ou de plusieurs d'entre eux

⁸⁸ Entre autres le paiement de la taxe foncière,

⁸⁹ Lexique des termes juridiques op. cit p. 170.

⁹⁰ L'indivision peut naître en raison de l'ouverture d'une succession, à l'issue de la dissolution d'un régime matrimonial. C'est le cas aussi de l'acquisition d'un bien par plusieurs personnes. Les associés d'une société en participation sont aussi en indivision. Lexique des termes juridiques op. cit p. 315, voir aussi article 315 du code civil. L'indivision autant que la copropriété démontre que plusieurs personnes se partagent un même bien soit en raison de la loi, soit en raison d'une convention. Chaque indivisaire est titulaire exclusif de sa part et exerce sur

les titres de propriété, les permis de bâtir, les devis de construction et autres documents assimilés sont établis au nom d'une collectivité. Les particuliers pour éviter cette solidarité devraient donc régler leur indivision. Toutefois, en pratique, ces titres peuvent être établis pour une personne, mais par suite de son décès, sont transmis à ses héritiers, ou successeurs, qui deviendront Co indivisaires. Au cas échéant, ils se substitueront au *de cuius*, et répondront solidairement de la taxe foncière, sauf à régler l'indivision⁹¹ ou à provoquer le partage.

Dans une situation d'indivision, l'administration fiscale est le créancier de l'indivision. Si la taxe foncière est née antérieurement à la constitution de l'indivision, la masse indivise constitue leur gage général, elle peut saisir et vendre les biens indivis. Cependant, si l'administration fiscale est le créancier personnel d'un indivisaire, elle ne peut pas saisir la masse indivise, elle se heurte à l'insaisissabilité des biens pour défaut de droit exclusif du débiteur Co indivisaire ou dans l'indivision. Mais l'administration fiscale peut provoquer ce partage, car nul ne peut demeurer en indivision en vertu de l'article 815 du Code civil.

Dans les situations proches à la propriété collective, notamment l'usufruit ; c'est l'usufruitier qui est redevable des taxes foncières et non le titulaire d'un simple droit d'usage et d'habitation. Quand un bien est acheté en viager, c'est l'acquéreur qui est redevable de la taxe foncière à compter du 1er janvier suivant la date d'acquisition. L'imposition des époux indivisaires dépend de leur régime matrimonial et du statut du bien. Quand le bien est possédé par une société immobilière de copropriété et notamment une SCI, l'imposition est établie au nom de chaque associé en proportion de leur part.

L'administration fiscale incite et encourage les propriétaires des biens immobiliers à s'acquitter de leur taxe foncière, les taux sont réduits, les moyens de paiement facilités. Ces efforts se heurtent à des obstacles majeurs, le système foncier camerounais connaît de nombreuses difficultés et les redevables de cette taxe sont réticents à son paiement. Loin de la philanthropie ou à un appel à un élan de cœur, le paiement de la taxe foncière serait en réalité une dette légale qui contraint ses redevables à s'en acquitter.

celle-ci des droits parfaitement individuels (ceux d'un nu propriétaire ou d'un usufruitier). Toutefois, les biens indivis ou la part commune obéit à un régime particulier. Les actes d'administrations, de dispositions relatives aux biens indivis requièrent le consentement de tous les indivisaires.

⁹¹ Les indivisaires doivent conclure une convention d'efficacité pour organiser le partage étant donné que la taxe foncière est en principe établie au nom de tous les indivisaires, dont les noms peuvent figurer sur l'avis d'imposition.

II- LE PAIEMENT DE LA TAXE FONCIERE SOUS FOND DE CONTRAINTE

Si le paiement de la taxe foncière est sous forme de concession, eu égard aux mesures incitatives et de tolérance dont bénéficient leurs redevables ; l'on ne saurait éluder que ce paiement est sous fond de contrainte. Les fondements de cette contrainte ont été posés, avant la phase de recouvrement forcé, à l'article 583 CGI. Il ressort globalement de cet article que, les actes portant hypothèque (constitution d'une sûreté), mutations de propriété (vente, échange, successions) ou de jouissance (bail) en matière immobilière ne peuvent recevoir la formalité de l'enregistrement ⁹² que sur justification du paiement régulier de la taxe sur la propriété foncière. L'on ne paie que parce que l'on n'est tenu, et l'on est tenu que parce qu'il y'a une obligation, tantôt légale, tantôt conventionnelle. L'article 1235 du Code civil dispose que: « *Tout payement suppose une dette: ce qui a été payé sans être dû, est sujet à répétition. La répétition n'est pas admise à l'égard des obligations naturelles qui ont été volontairement acquittées.* ». Ainsi, le paiement de la taxe foncière suppose le paiement d'une dette légale, née d'une situation de propriété, son fait générateur. Au regard de la classification des obligations, la taxe foncière est une obligation légale et fiscale, elle lie certaines personnes sans que celles-ci aient exprimées leur volonté⁹³. Si le contribuable, débiteur, ne paie pas volontairement la taxe foncière, il sera contraint⁹⁴ par son créancier (l'administration fiscale). Toutefois ce paiement forcé (A) peut faire face à de nombreux obstacles d'ordre judiciaire (B).

A- LE PAIEMENT FORCE DE LA TAXE FONCIERE

Lorsqu'il y'a défaut de paiement de la taxe foncière à l'échéance, après une déclaration liquidative ou non, l'administration fiscale peut engager les premières mesures de recouvrement ou mesures de pression (1), en désespoir de cause, elle actionnera les dernières mesures de recouvrement, notamment la vente (2).

⁹² Aux impôts, ou au registre de la conservation foncière.

⁹³ Le lien de droit en vertu duquel le contribuable peut être contraint par l'Etat de payer la dette d'impôt découle directement de la loi qui le constitue débiteur. Aucun acte de volonté du contribuable n'est susceptible d'intervenir dans ce rapport juridique qui, dans son principe et son contenu, est déterminé unilatéralement.

⁹⁴ Article 127 et S et C 130 et s. du Livre troisième sur la fiscalité locale. Il existe d'autres moyens de contraintes pour le contribuable qui ne s'acquitte pas de la taxe foncière, par exemple les actes de mutations de propriété ; les actes portant hypothèque verront leur enregistrement refusé, de même que l'immatriculation au registre de la conservation foncière. Toute immatriculation au registre de la conservation foncière est conditionnée par la production d'une quittance de règlement de la taxe foncière. Lire aussi NZAKOU (A.), Droit Fiscal et Douanier appliqué, TOME 1, novembre 2011, p. 195.

1- Les premières mesures de recouvrement de la taxe foncière

L'Administration fiscale n'engage l'action en recouvrement que lorsque le contribuable s'abstient d'exécuter son obligation au paiement⁹⁵. L'administration fiscale déclenchera(a) et exercera le recouvrement forcé de la taxe foncière(b).

a- Le déclenchement du recouvrement de la taxe foncière

La mise en recouvrement de la taxe foncière, à l'instar de tout impôt non payé, est actionnée par l'avis de mise en recouvrement.

L'avis de mise en recouvrement trouve son fondement à l'article L 53 du Livre des Procédures Fiscales⁹⁶. Il constitue le titre exécutoire pour le recouvrement des impôts directs, de la TVA et des taxes assimilés. C'est un titre exécutoire qui constate la créance de l'Etat sur un contribuable qui n'a pas payé tout ou partie de ses impôts à échéance. C'est un titre exécutoire que les services fiscaux se délivrent à eux-mêmes pour permettre la prise en charge de la créance. Il est établi et notifié au contribuable lorsqu'une déclaration liquidative n'est pas accompagnée de moyens de paiement ou suite au dépôt de déclaration non liquidative, ou de la dernière pièce de contrôle dans le cadre d'un contrôle fiscal. Si un contribuable a procédé à une déclaration pré remplie et n'a pas payé la taxe foncière dans les délais, il peut être sujet à un AMR (Avis de mise en recouvrement).

La notification de l'AMR ouvre au contribuable un délai de quinze (15) jours pour s'acquitter de la taxe foncière. La date de l'avis de mise en recouvrement constitue le point de départ du délai de la réclamation contentieuse et de même que celui de la prescription de l'action en recouvrement de l'administration⁹⁷. L'Avis de mise en recouvrement⁹⁸ rendu exécutoire par le chef de centre des impôts territorialement compétent est pris en charge par le receveur des

⁹⁵ Article L 7 LPF: « *personne tenue au paiement d'un impôt ou taxe ou d'un acompte d'impôt ou taxe ainsi qu'au versement d'impôts collectés par voie de retenue à la source auprès des tiers pour le compte de l'Etat ou de toute autre personne morale de droit public, doit s'acquitter de sa dette auprès de la Recette des Impôts dans les délais fixés par la loi.* »

⁹⁶ Il convient de préciser que, comme dispose l'article 584 CGI : « *Les procédures d'assiette, de contrôle, de recouvrement, de contentieux ainsi que les obligations générales et les sanctions applicables en matière de taxe sur la propriété foncière sont celles prévues par le Livre des Procédures Fiscales* »

⁹⁷ Lire, KUATE (S.), *op cit* p.8.

⁹⁸ Lire KENGNE (L.), *L'Avis de mise en recouvrement*, Mémoire de Master 2, Fiscalité appliquée, 2016, 115 pages.

impôts rattaché⁹⁹. L'assiette de recouvrement est non seulement constitué du principal de la taxe due, majorée des pénalités de retard.

Aux termes de l'article L 97 LPF : « *Le contribuable qui après une mise en demeure de déclarer, n'a pas souscrit sa déclaration, fait l'objet d'une taxation d'office¹⁰⁰ et sa cotisation est majorée de 100%. La majoration est portée à 150% en cas de récidive* ».

Il ressort de cette disposition que les contribuables sont taxés d'office lorsqu'ils n'ont pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'ils sont tenus de souscrire. Elle ne s'applique que lorsque le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les (15) jours ouvrables suivant la réception d'une lettre de relance valant mise en demeure de déposer sa déclaration¹⁰¹.

En outre, les insuffisances, omissions ou inexactitudes qui affectent la base ou les éléments d'imposition et qui ont conduit l'administration à effectuer des redressements donnent lieu à l'application d'un intérêt de retard de 1,5% par mois, plafonné à 50%, calculé sur la base des droits mis à la charge du contribuable à la suite de la notification du dernier acte de procédure en cas de contrôle¹⁰². L'intérêt de retard est calculé à compter du jour suivant celui où la déclaration révélant une insuffisance, une omission ou une inexactitude a été déposée, jusqu'au dernier jour du mois de la notification de redressement. Relativement aux pénalités de recouvrement, en cas de paiement tardif de l'impôt, celui-ci entraîne l'application d'un intérêt de retard de 1,5 % par mois de retard¹⁰³.

Lorsque ces mesures de pressions sont infructueuses, l'Administration fiscale exerce son droit de recouvrement proprement dit.

⁹⁹ Le receveur des impôts est un comptable public assermenté : il est chargé du recouvrement des créances fiscales. Il est le responsable personnellement et pécuniairement des sommes dont il est chargé d'assurer le recouvrement. Toutefois, le receveur n'engage pas sa responsabilité si la créance est reconnue irrécouvrable et admise en non-valeur par décision du Ministre chargé des finances, après avis du Directeur général des impôts, en concertation avec un représentant des groupements socio professionnels ; lire les Article L53 du Livre de procédure fiscale. Article L93 LPF. Article L 59 LPF, Article L 51 du livre de procédures fiscales. Les agents d'exécution sont des agents de recouvrement assermentés commissionnés par le Ministre chargé des finances et remplissant les fonctions d'huissier. Les agents d'exécutions assistent les receveurs d'impôts dans le recouvrement forcé de la taxe foncière. On l'assimile à un exécuteur, un homme de loi, un homme de main et un huissier.

¹⁰⁰ La taxation d'office a pour objet de remédier à la carence du contribuable qui, tenu de souscrire la déclaration qui aurait permis à l'Administration d'établir l'impôt suivant la procédure de droit commun, ne l'a pas fait l'administration évaluera la base d'imposition. DAVID (C.), FOUQUET (O.), PLAGNET (B.), RACINE (P. F.), *Les Grands Arrêts de la Jurisprudence Fiscale*, Paris Dalloz, p. 762 et s. . 47.3. 47.17,

¹⁰¹ Art. L29 LPF.

¹⁰² Article L 95 LPF.

¹⁰³ Art L 106 LPF.

b- L'exercice du droit de recouvrement de la taxe foncière

Lorsque les contribuables n'ont pas réagi favorablement à l'avis de mise de recouvrement, l'Administration dispose de plusieurs contraintes : fermeture d'établissement, blocage des comptes bancaires, sanctions pénales, l'exclusion des marchés publics et l'avis à tiers détenteur.

Le receveur principal des impôts territorialement compétent peut procéder à la fermeture d'office et immédiate de l'établissement sans préjudice d'autres sanctions, en cas de non règlement après mise en demeure des sommes dûment liquidées¹⁰⁴. Ce qui signifie que les établissements assujettis à la taxe foncière, peuvent être fermés si leurs propriétaires ne s'en acquittent pas.

Le receveur principal des impôts territorialement compétent peut procéder au blocage des comptes bancaires du contribuable en cas de non règlement à l'échéance et après mise en demeure, des sommes dûment liquidées. Le blocage des comptes bancaires s'assimile à la saisie attribution des créances pratiquée au sein d'un établissement de crédit. Le législateur ne renvoie pas expressément aux dispositions de la saisie attribution des créances, et ne fixe pas de procédure. A notre avis, la procédure de saisie attribution des créances au sein d'un établissement de crédit est la procédure qui prévaut¹⁰⁵.

Le non-paiement, ou le paiement frauduleux de la taxe foncière a un risque pénal. Les contrevenants s'exposent à une peine d'emprisonnement d'un (1) à cinq (5) ans et d'une amende de cinq cent mille (500.000) à cinq millions (5.000 000) de francs ou de l'une de ces deux peines seulement¹⁰⁶.

En outre, le non-paiement de la taxe foncière peut donner lieu à une interdiction temporaire de soumissionner des marchés publics, de se porter acquéreur d'une entreprise publique en voie de privatisation, ou de participer aux opérations boursières et à une interdiction définitive en cas de récidive. La décision est prise par le Directeur général des impôts.

L'avis à tiers détenteur est une mesure d'exécution forcée permettant à l'Administration fiscale d'obtenir, des dépositaires détenteurs ou débiteurs des sommes appartenant ou devant revenir aux redevables d'impôts, des pénalités et des frais accessoires dont le paiement est

¹⁰⁴ Article L77 LPF.

¹⁰⁵ Voir Acte uniforme sur les Voies d'exécution (Article 161 et s.), lire aussi AKONFACK TENEDONG (P. F.) ; *op/ cit.* :p.46.

¹⁰⁶ Voir articles L107 et L 108 LPF. D'autres sanctions peuvent être cumulativement prononcées, notamment : les déchéances, les interdictions temporaires d'exercer le commerce sans excéder cinq ans (art L111).

garanti par le privilège du trésor, le versement des sommes qu'ils détiennent ou qu'ils doivent à concurrence des impositions dues par ces redevables. Le fisc doit informer le redevable de l'envoi de l'avis à tiers détenteur et de lui préciser le tiers concerné¹⁰⁷.

La saisie et la vente en matière fiscale sont des mesures exceptionnelles qui viennent clôturer une procédure où l'administration fiscale a, autant que faire se peut, rappeler le contribuable qu'il devrait s'acquitter de sa taxe foncière.

2- Les dernières mesures de recouvrement de la taxe foncière

Lorsque les mesures ci-dessus n'ont pas permis au fisc de recouvrer la taxe foncière, en désespoir de cause, il doit actionner les voies d'exécution, notamment la vente des biens du contribuable. Une fois de plus, la vente n'est pas à brûle-pourpoint, l'administration fiscale doit d'abord procéder à la mise en demeure valant commandement de payer (a). Si le redevable ne réagit pas favorablement à cette mise en demeure, l'administration fiscale procède à la saisie (b).

a- Les préambules à la vente

A défaut de paiement dans les délais des sommes mentionner sur l'AMR, et sous réserve du sursis de paiement, le receveur des impôts territorialement compétent notifie une mise en demeure valant commandement de payer.

La mise en demeure valant commandement de payer est signifiée par les agents d'exécution au destinataire lui-même ou à son représentant ou, en cas d'absence, au chef de la circonscription administrative territorialement compétent. C'est un itératif de commandement. Elle doit contenir les mentions de l'article L58 du code général des impôts. A compter de la signification de la mise en demeure valant commandement de payer, le redevable à huit (08) jours pour s'exécuter. C'est un préalable obligatoire à la mise en œuvre des opérations de saisie.

Aux termes de l'article L59 LPF : *« si la mise en demeure valant commandement de payer n'a pas été suivie de paiement dans les huit (08) jours suivant sa réception par le contribuable, le receveur des impôts territorialement compétent, engage d'autres mesures que sont la saisie et la vente »*. En d'autres termes, le commandement de payer, lorsqu'il est

¹⁰⁷ Voir article L 71 LPF. « : Les dépositaires, détenteurs ou débiteurs de sommes appartenant ou devant revenir aux redevables d'impôts, de pénalités et de frais accessoires dont le recouvrement est garanti par le privilège du Trésor sont tenus, sur demande qui leur en est faite sous forme d'avis à tiers détenteurs, notifié par le Receveur des Impôts, de verser en lieu et place des redevables, les fonds qu'ils détiennent ou qu'ils doivent, à concurrence des impositions dues par ces redevables. L'administration est tenue d'informer le redevable de l'envoi de l'avis à tiers détenteur et de lui préciser le tiers concerné. »

infructueux, marque le début de la procédure de saisie et en désespoir de cause, la vente. En outre, le commandement de payer interrompt la prescription, fait courir les intérêts de retard et le délai pour engager la saisie des biens du contribuable.

La saisie : « est une procédure qui permet à un créancier de faire placer les biens de son débiteur sous la main de la justice et de les rendre ainsi indisponible dans le but de les faire vendre et de se payer sur le prix de la vente »¹⁰⁸. Elle obéit à un certain nombre de conditions et crée des effets.

La saisie ne peut se faire qu'à l'expiration du délai de huit (08) jours après la réception par le contribuable du commandement de payer. Le bien meuble ou immeuble du redevable à la taxe foncière peut faire l'objet de saisie. Mais s'il s'agit d'une saisie conservatoire, celle-ci ne s'applique qu'aux biens meubles corporels ou incorporels¹⁰⁹.

En droit commun, la saisie commence par un acte de saisie rédigé conformément aux dispositions de l'Acte uniforme sur les voies d'exécution. L'acte de saisie est signifié au débiteur ou au tiers détenteur¹¹⁰. L'Acte uniforme sur les voies d'exécution n'est pas totalement applicable. C'est l'agent d'exécution, c'est-à-dire, le porteur de contrainte qui rédige et signifie l'acte de saisie.

La saisie rend indisponible les biens saisis. Ceux-ci ne peuvent pas faire l'objet de déplacement juridique ou commercial sous peine d'engager la responsabilité de son gardien (le débiteur, ou le tiers détenteur). Toutefois, si le contribuable offre de se libérer en totalité ou en partie, le receveur des impôts territorialement compétent est autorisé à en suspendre l'exécution.

Lorsque la procédure de saisie a été bien engagée, et lorsque le contribuable ne s'acquitte pas toujours de sa dette fiscale, le Fisc peut procéder à la vente des biens du contribuable.

b- La vente des biens

La vente des biens du contribuable n'a lieu qu'en dernier ressort, c'est-à-dire après l'échec de l'avis de mise en recouvrement, la mise en demeure valant commandement de payer et la saisie¹¹¹. Ce droit de réalisation est une prérogative dont jouit l'Administration fiscale du

¹⁰⁸ BORRAS (P.) et GARAY (A.), *Le contentieux du recouvrement fiscal*, Paris, LGDJ, collection système, 1994, 168P, P.67.

¹⁰⁹ Le code général des impôts renvoi expressément aux dispositions de l'acte uniforme sur les procédures simplifiées de recouvrement et voies d'exécution.

¹¹⁰ L'acte de saisie ne peut être signifié au tiers qu'avec l'autorisation de la juridiction compétente.

¹¹¹ Article L 82 (Nouveau M.L.F. 2006) livre sur les procédures fiscales: «...2) A titre exceptionnel, l'Administration fiscale peut, en dernier recours, comme tout créancier, faire procéder à la saisie et à la vente des

fait de la loi. Celle-ci lui confère de *Jure* un certain nombre de garanties¹¹² : l'hypothèque légale, le privilège du trésor et la solidarité du paiement.

Le privilège du trésor porte sur tous les biens meubles et immeubles du contribuable en quelque lieu qu'ils se trouvent. C'est un privilège général mobilier et immobilier¹¹³, c'est-à-dire qu'il a pour domaine les biens mobiliers et immobiliers des contribuables. En guise de sécurité de sa créance, les sommes dues qui sont garanties par le privilège du trésor doivent être publiées au greffe du tribunal compétent¹¹⁴. Ce privilège s'exerce pendant une période de deux (02) ans à compter de la date de mise en recouvrement.

Pour conforter ce privilège, le législateur confère une hypothèque¹¹⁵ légale¹¹⁶ à l'Administration fiscale sur tous les biens immeubles des redevables. Cette hypothèque prend rang à la date de son inscription à la conservation foncière. Elle ne peut être inscrite qu'à partir de la date de mise en recouvrement des impositions concernées et des pénalités afférentes.

Le fisc bénéficie également contre le contribuable d'une solidarité du paiement. Le contribuable à la taxe foncière est non seulement débiteur de l'Administration fiscale mais aussi ses ayants droits et ses représentants¹¹⁷.

Ces garanties fondent le droit de préférence et de réalisation du fisc sur les biens des contribuables, débiteurs de la taxe foncière.

La vente peut porter distinctement sur les biens meubles (corporels et incorporels) et immeuble du redevable à la taxe foncière.

Les meubles corporels sont des meubles par nature. Ils peuvent se transporter d'un lieu à un autre, soit qu'ils se meuvent par eux-mêmes, soit qu'ils ne puissent changer de place que

biens immeubles du débiteur conformément aux dispositions de l'Acte uniforme OHADA portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution. »

¹¹² Ces avantages lui sont conférés, davantage, parce qu'elle n'est pas, de tout temps, le seul créancier du contribuable. Elle peut entrer en concours avec d'autres créanciers du contribuable.

¹¹³ Article 88(1) LPF.

¹¹⁴ Article 181 de l'Acte uniforme portant organisation des sûretés. Article L83. LPF.

¹¹⁵ L'hypothèque est l'affectation d'un immeuble déterminé ou déterminable appartenant au constituant en garantie d'une ou plusieurs créances, présentes ou futures à condition qu'elles soient déterminées ou déterminables. Elle est légale, conventionnelle ou judiciaire. Article 190 de l'Acte uniforme portant organisation des sûretés du 15 décembre 2010.

¹¹⁶ En matière fiscale, l'hypothèque est légale, ce qui signifie que cette hypothèque n'a pas besoin de l'accord du contribuable.

¹¹⁷ Sont ainsi concernés : les employeurs, les fermiers locataires, tiers détenteurs, cessionnaires, époux, héritiers, légataires, dirigeants de droit ou de fait lorsque la société n'a pas payé la taxe foncière en raison de leur responsabilité. Il s'agit d'un cautionnement solidaire légal (Art, L86 et s. LPF.)

par l'effet d'une force étrangère¹¹⁸. Il existe deux formes de vente des meubles corporels la vente à l'amiable et la vente forcée aux enchères publiques.

La vente des biens meubles corporels est d'abord à l'amiable. Le débiteur dispose d'un délai d'un (01) mois à compter de la notification de l'acte de saisie pour vendre volontairement ses biens à l'amiable, mais les créanciers saisissants peuvent s'opposer et engager une vente forcée. Dans tous les cas, le débiteur à quinze (15) jours à compter de la signification de l'acte de saisie pour s'opposer à la vente.

En cas d'échec de la vente à l'amiable, les créanciers procéderont à la vente forcée des biens meubles corporels aux enchères publiques. Cette vente a lieu après un délai d'un (01) mois à compter de la signification de l'acte de saisie, quinze (15) jours peuvent être ajoutés pour la réponse du créancier. Dans la saisie vente des meubles corporels, il n'y a pas de procédés officiels de chronométrage, le ministère d'avocat n'est pas obligatoire, il n'y a pas d'incapacité spéciale d'enchère, l'adjudication est faite au plus offrant après trois (03) criées¹¹⁹.

La vente des biens meubles incorporels présente des particularités en raison de la nature des biens mais aussi au niveau de la procédure. Les biens incorporels sont des droits portants sur une chose mobilière par nature (droit réel, droit personnel, action en justice) ou des droits détachés de tous supports matériels, mais que la loi considère arbitrairement comme des meubles (parts sociales, droits intellectuels) ceux sont les meubles par détermination de la loi¹²⁰. Il existe plusieurs illustrations à cet effet.

Les droits d'associés et les valeurs mobilières ; meubles incorporels, font l'objet d'une procédure particulière de vente. La vente de biens incorporels doit être précédée d'un certificat délivré par le greffe attestant qu'aucune contestation n'a été formée, de même, un cahier de charge pour la vente doit être établi. Ce dernier doit être signifié à la société. La vente doit aussi être précédée d'une publicité un (01) mois au plus et quinze (15) jours au moins avant la date fixée pour la vente¹²¹. Les créances font aussi l'objet d'une vente particulière qualifiée de saisie de créance à fin d'exécution. Opération tripartite, la saisie attribution est une voie d'exécution par laquelle un créancier, appelé saisissant, muni d'un titre exécutoire bloque entre les mains d'un tiers saisi, les créances de son débiteur en vue de se les faire attribuer¹²².

¹¹⁸ Art. 528 du code civil.

¹¹⁹ Lire les articles 118, 120 de l'Acte uniforme sur les voies d'exécution.

¹²⁰ Art 527 et S. du Code civil.

¹²¹ Art 243 AUVE.

¹²² Lire les articles 153 et S. de l'acte uniforme sur les voies d'exécutions.

Les procédures ci-dessus sont fondamentalement distinctes de la vente des biens immeubles. La vente des immeubles du contribuable est une procédure permettant à un créancier de faire vendre les immeubles¹²³ de son débiteur et de se payer sur le prix. Elle peut être poursuivie contre un tiers détenteur lorsque le créancier bénéficie d'une hypothèque ou d'un privilège. La vente forcée d'immeuble ne peut être poursuivie qu'en vertu d'un titre exécutoire constatant une créance certaine, liquide et exigible¹²⁴.

La vente d'immeuble doit obligatoirement être précédée d'un commandement valant procès-verbal de saisie. En matière fiscale, ce commandement est rédigé par un agent d'exécution et marque le point de départ de la saisie. Lorsqu'il n'y a pas d'incidents, la vente d'immeuble fait l'objet d'une préparation minutieuse avant l'adjudication. Un cahier de charge doit être rédigé conformément à l'article 266 de l'Acte uniforme sur les voies d'exécutions.¹²⁵ L'adjudication est la vente de l'immeuble aux enchères publiques¹²⁶.

Au regard de ce qui précède, les redevables à la taxe foncière courent de nombreux risques s'ils ne s'acquittent pas de leur taxe foncière. L'Administration fiscale jouit sur leurs biens d'une hypothèque, d'un privilège légal, d'une solidarité de paiement, servant de garantie pour la saisie et la vente des biens des contribuables. Toutefois, ceux-ci disposent des droits qu'ils peuvent prévaloir pour éviter la saisie de leurs biens.

B- LES DROITS DU CONTRIBUABLE FACE A L'ACTION DE L'ADMINISTRATION FISCALE

Lors de l'action en recouvrement forcé, il peut avoir des désaccords entre le contribuable et l'administration fiscale. Le premier peut s'opposer à l'action du second, bien avant la saisine du juge (1), et même lors de la saisine du juge (2).

¹²³ Trois catégories d'immeubles sont concernées : les immeubles par nature, les immeubles par destination, les droits immobiliers susceptibles d'être hypothéqués tels que la nue-propriété et l'emphytéose. L'immeuble objet de la saisie doit être immatriculé avant la saisie.

L'emphytéose est un bail de longue durée, pouvant atteindre 99 ans, portant sur un immeuble et conférant au preneur un droit réel, voir aussi l'article 1709 du code civil.

¹²⁴ Lire BITSAMANA (H. A.), op. cit, P. 192.

¹²⁵ Ce cahier de charge doit être déposé au greffe du tribunal compétent. Les créanciers et le saisi doivent être sommés de prendre connaissance du cahier de charge. Les dires et observations, pour les raisons de contradiction, doivent être insérés sur le cahier de charge.

¹²⁶ . Les enchères sont immédiatement portées par ministère d'avocats, l'adjudication se fait aux enchères publiques à l'audience des saisies immobilières du tribunal. Le chronométrage est assuré dans chaque enchère par les bougies spéciales dont la durée est d'environ une minute. Lire les articles 283 et S. de l'acte uniforme sur les voies d'exécution.

1- Les droits du contribuable avant la saisine du juge

Vis-à-vis l'administration fiscale, le contribuable dispose des moyens qu'il peut faire valoir pour contrecarrer l'action en recouvrement engagé contre lui.

Le sursis de paiement (a) permet au contribuable de contester le bien-fondé ou le montant d'une imposition, d'obtenir la suspension des poursuites en recouvrement forcé. Il existe bien d'autres mesures au profit du contribuable. Pour se libérer de sa dette, le contribuable peut se prévaloir de la prescription de l'action en recouvrement, les réclamations ou de la compensation entre sa dette d'impôt et une créance qu'il aurait sur le trésor. S'il reconnaît sa dette foncière, ce contribuable peut opter pour la transaction (b).

a- Le sursis de paiement

Fondé sur l'article L 121 du livre sur les procédures fiscales,¹²⁷ Le sursis de paiement est une mesure permettant aux contribuables de différer le paiement de l'imposition contestée en attendant la suite donnée sur la réclamation contentieuse. Il déroge à la règle de l'effet non suspensif du recours contre les décisions administratives.

C'est une procédure propre au contentieux de l'assiette et inapplicable aux réclamations dans lesquelles le contribuable se contente de contester la régularité des mesures particulières de poursuite¹²⁸. Le législateur subordonne l'examen de la demande de sursis de paiement à la présentation d'une réclamation régulière¹²⁹. Pour obtenir le sursis de paiement, le contribuable doit formuler expressément la demande de sursis de paiement dans ladite réclamation, préciser le montant ou les bases de dégrèvement qu'il sollicite ; justifier du paiement d'au moins 10% du montant des impositions en cause lorsque la demande du sursis de paiement est introduite auprès du Directeur général des impôts¹³⁰.

Les effets du sursis de paiement varient selon que la décision de l'administration est favorable ou non.

¹²⁷ La demande de sursis de paiement s'introduit à trois niveaux : niveau I, devant le chef de centre régional des impôts ou devant le directeur des grandes entreprises, ou le Directeur général des impôts, niveau II, devant le ministre des finances et le niveau III devant le tribunal administratif. NZAKOU (A.), *Difficultés comptables et fiscales* ; Tome 2, 8^{ème} édition, juillet 2014, p. 177.

¹²⁸ DAVID (C.), FOUQUET (O.), PLAGNET (B.), RACINE (P. F.), n° 68.2 ; *op. cit.*, p. 1048.

¹²⁹ Voir Article L 116 (M.L.F. 2014) CGI : Celle-ci doit avoir été adressé dans les délais, aux autorités compétentes et remplir les conditions suivantes : être signée du réclamant ou de son mandataire, être timbrée, mentionner la nature de l'impôt, l'exercice d'émission, le numéro de l'article de l'avis de mise en recouvrement (AMR) et le lieu d'imposition.

¹³⁰ Article L 121 (Nouveau M.L.F. 2006, 2014).

Lorsque le sursis de paiement est ordonné, le contribuable est provisoirement dispensé du paiement de la partie des impositions non acquittée, jusqu'à ce que l'administration prenne une décision sur la réclamation en décharge ou en réduction des impositions dont elle a été saisie. La décision du sursis de paiement en tant qu'acte administratif est opposable à l'administration dès le moment de sa signature ou en cas d'acceptation tacite à l'expiration du délai de quinze (15) jours dont elle dispose pour répondre à la demande du sursis. Le sursis est levé avec la décision de l'Administration. Toutefois, en dehors de la phase de réclamation, le contribuable peut renouveler sa demande de sursis de paiement devant le juge administratif dans le respect des mêmes conditions sus évoquées¹³¹.

L'administration fiscale jouit d'un pouvoir discrétionnaire. Elle n'est pas tenue d'octroyer le sursis de paiement, mais sa décision doit être motivée. Cette obligation de motivation permet au contribuable d'avoir connaissance des motifs de rejet de la demande pour mieux défendre son dossier devant la chambre administrative.

b- Les autres limites à l'action en recouvrement de l'administration fiscale

L'action en recouvrement de l'administration fiscale peut aussi se heurter à la prescription, les réclamations, la compensation, la transaction et un recours devant la juridiction gracieuse.

Primo, l'action en recouvrement de la taxe foncière peut être paralysée par la prescription¹³² et les réclamations.

L'action en recouvrement n'est pas *ad vitam aeternam* c'est-à-dire éternelle. Elle est menacée par la prescription. Aux termes de l'article L89 du LPF: « *Les sommes dues par le contribuable pour les impôts, droits et taxes assis ou liquidés en vertu des dispositions du CGI sont prescrites à leur profit après un délai de quatre (04) ans suivant la date d'exigibilité si aucun acte n'est venu interrompre la prescription* ». La prescription est donc quadriennale. Elle peut être interrompue par de poursuites, une citation en justice ou une reconnaissance de dette ou suspendue par l'action de sursis au paiement. L'administration fiscale perd son droit d'agir à l'expiration du délai de quatre (04) ans. Le redevable est libéré de son obligation de paiement ; « *le receveur des impôts qui n'a engagé aucune poursuite contre les redevables retardataires*

¹³¹ Article L 129 (Nouveau M.L.F. 2008, 2013, 2014):-

¹³² En matière civile, la "prescription" est une présomption dont l'effet est, tantôt extinctif, tantôt créatif d'un droit, ne peut s'établir à l'origine que par des actes matériels d'occupation réelle et se conserve tant que le cours n'en est pas interrompu ou suspendu. BRAUDO (S.), *op. cit.*

pendant quatre (04) années consécutives, à partir du jour de la mise en recouvrement, perd son recours et est déchu de tout droit et toute action contre ces redevables »¹³³.

En ce qui concerne les réclamations, le contribuable qui se croit imposer à tort ou surtaxé peut en faire la réclamation au chef de centre régional des impôts du lieu d'imposition, au responsable de la structure chargée de la gestion, « *de grandes entreprises* », ou au Directeur général des impôts, par écrit, dans un délai de trente (30) jours à partir de la date d'émission de l'AMR ou de la connaissance certaine de l'imposition. Le chef de centre régional des impôts du lieu d'imposition ou le responsable de la structure chargée de la gestion, « *de grandes entreprises* », le Directeur général des impôts disposent chacun d'un délai de trente (30) jours pour répondre¹³⁴.

Lorsque les arguments du contribuable sont reconnus, le dégrèvement est prononcé par le chef de centre régional des impôts ou le responsable de la structure chargée de « *grandes entreprises* » dans la limite de trente millions (30 000 000) de francs CFA.

Lorsque la décision du Chef de Centre Régional, du Directeur chargé de la gestion de grandes entreprises ou du Directeur Général des Impôts ne donne pas entièrement satisfaction au demandeur, celui-ci doit adresser sa réclamation au Ministre chargé des finances. Cette réclamation est un recours gracieux préalable.

En cas de silence du Chef de Centre Régional, du Directeur chargé de la gestion de grandes entreprises ou du Directeur Général des Impôts au terme du délai de trente (30) jours, le contribuable peut saisir d'office le Ministre en charge des Finances.

Il y'a compensation lorsque deux personnes se trouvent débitrices l'une envers l'autre. En principe, les contribuables ne peuvent invoquer en leur faveur la compensation entre leur dette fiscale et une créance qu'ils auraient sur le trésor ou sur une personne publique autre que l'Etat. Exceptionnellement, l'Acte uniforme portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution admet la compensation. Aux termes de l'article 30 de l'Acte uniforme sur les voies d'exécutions, « *les dettes certaines et liquides des personnes*

¹³³ Art L90 LPF.

¹³⁴ NZAKOU (A.), *Difficultés comptables et fiscales* ; Tome 2, 8 ème édition, juillet 2014, p. 177. Article L 116 (M.L.F. 2004 2014) Les compétences des autorités fiscales sont établies en fonction du montant de la réclamation ainsi qu'il suit :

- le Chef de Centre Régional des Impôts territorialement compétent pour les réclamations de montant inférieur ou égal à cinquante (50) millions de francs CFA en principal ;
- le Directeur chargé de la gestion des Grandes Entreprises pour les réclamations n'excédant pas cent (100) millions de francs CFA en principal ;
- le Directeur Général des Impôts pour les réclamations de montant supérieur aux seuils prévus pour les Centres régionaux des impôts et la Direction en charge de la gestion des grandes entreprises.

morales de droit public ou des entreprises publiques, donnent lieu à compensation avec dettes également certaine, liquide et exigibles dont quiconque sera tenu envers elle sous réserve de réciprocité ». En d'autres termes, la compensation est conditionnée par l'existence de part et d'autres de créances et dettes certaines et liquides. Il s'agit d'une réciprocité de dettes et de créances¹³⁵.

Relativement à la transaction, c'est un contrat par lequel les parties terminent ou préviennent une contestation en consentant des concessions réciproques. En droit fiscal, elle permet la modération totale ou partielle des pénalités en vertu d'une autorisation du Ministre en charge des finances sur proposition du Directeur Général des impôts. Elle peut être autorisée avant la mise en recouvrement suivant une procédure de contrôle et même durant toute la procédure contentieuse. En contrepartie de l'autorisation de la transaction, le bénéficiaire s'engage à ne pas introduire une réclamation ultérieure, à se désister des réclamations ou des requêtes par lui introduites, à acquitter immédiatement les droits et pénalités restant à sa charge.

Le contribuable en faute peut manifester son acquiescement et son *mea culpa* auprès de la juridiction gracieuse à travers une requête aux fins de remise ou de modération d'impôts. Celle-ci ne s'octroie pas facilement, mais après décision de l'administration. Cette requête correspond à un domaine bien précis. Aucune remise ne peut être accordée sur les impôts sur le chiffre d'affaires, les autres impôts collectés auprès des tiers pour le compte du trésor ainsi que les pénalités consécutives à une taxation d'office. Par déduction, une remise peut être accordée à la taxe foncière. La requête doit être adressée au chef du centre des impôts territorialement compétent. Cette requête n'est pas soumise au timbre, mais elle doit contenir les indications nécessaires pour identifier l'imposition en cause et être accompagnée d'une copie de l'avis de mise en recouvrement. Lorsque le contribuable adresse en bonne et due forme sa requête à l'administration, celle-ci peut répondre favorablement ou défavorablement. .

La décision favorable de l'administration se fait par écrit notifié au requérant. Elle est prise soit par le centre régional des impôts ou le responsable de la DGE soit par le Directeur Général des impôts, selon le montant des taxes à payer, les pénalités et les majorations. Cependant, lorsque la décision de l'autorité compétente ne satisfait pas le requérant, le recours hiérarchique reste ouvert jusqu'au Ministre chargé des finances.

Un nouvel examen de la décision de l'administration, par rapport à la requête aux fins de modération ou de remise, ne peut être réexaminé que si des faits nouveaux sont invoqués.

¹³⁵ Lire aussi le lexique des termes juridiques op. cit. P. 127 et l'article 1789 et S. du code civil.

La procédure fiscale est à l'image du contentieux administratif en général, les contestations commencent auprès de l'Administration, pour déboucher éventuellement devant le Juge.

2- Les droits du contribuable défendus devant le juge

Lorsque les mesures tendent à limiter l'action en recouvrement ne satisfont pas le contribuable, ou s'avèrent inefficaces à son égard, le contribuable peut formuler un recours contentieux lorsqu'il estime que l'administration est en faute. Il peut déclencher la procédure devant le juge (a) celle-ci peut être favorable ou non à son égard (b).

a. Le déclenchement et le déroulement de la procédure devant le juge

En matière fiscale, les tribunaux administratifs sont compétents sur le plan régional et la chambre administrative de la cour suprême sur le plan national¹³⁶. C'est ce qui ressort des termes de l'article 5 de la loi n°2006/022 fixant l'organisation des tribunaux administratifs qui dispose que: « (1) *Il est créé un tribunal administratif par région. Son siège est fixé au chef-lieu de ladite région* »

(2) toutefois, suivant les nécessités de service, le ressort d'un tribunal administratif peut être par décret du président de la république, étendu à plusieurs régions ».

Le contentieux fiscal porte principalement sur le recours en annulation pour excès de pouvoir. Est constitutif d'excès de pouvoir : le vice de forme, l'incompétence, la violation d'une disposition légale ou réglementaire et le détournement de pouvoir¹³⁷. Lorsque le contribuable a identifié la juridiction compétente, il doit formuler une requête en contestation.

Le contribuable ne peut saisir le juge, que lorsque son recours gracieux préalable devant le Ministre en charge des finances est resté lettre morte, ou lorsque la réponse du Ministre en charge des finances ne le satisfait pas. Ce recours doit être formé dans un délai de soixante (60) jours à partir de la perception de l'avis portant notification de la décision du Ministre en charge des finances¹³⁸. La requête doit être déposée au greffe du tribunal administratif compétent. Elle doit être présentée par écrit signé par le requérant ou son représentant dûment habilité et être accompagnée de deux copies de la requête sur papier libre, contenir l'exposé sommaire des faits

¹³⁶ Loi n° 2006/022 fixant l'organisation et le fonctionnement des tribunaux administratifs.

¹³⁷ Art 2 (3) a. de la loi précitée. Lire aussi TCHAPNGA KEUTCHA (C.), Précis de contentieux administratif au Cameroun, aspects de l'évolution récente, Harmattan 2013, p. 39

¹³⁸ Art. L 126 LPF.

et moyens, et des conclusions de la partie ; préciser le montant des dégrèvements en droits et pénalités sollicités et être accompagnée d'une copie de la décision contestée.

Cette requête doit contenir le même objet que les réclamations devant l'administration. Le fond doit être le même et pas nécessairement la forme. En d'autres termes, à l'exception du défaut de signature de la réclamation, les conditions de forme non respectées de la réclamation peuvent être couvertes devant le juge administratif¹³⁹. Une copie de cette requête introductive d'instance est adressée au ministre des finances pour son argument en défense. Ce dernier a trois (03) mois pour répondre à la requête, sous peine d'acquiescement des faits exposés par le contribuable. Toutefois, en cas de réponse de l'Administration, le contribuable a un mois (01) pour répondre sous peine de désistement. C'est après ces échanges contradictoires que le juge rendra sa décision.

b. L'Issue de la procédure

À l'issue de la procédure contradictoire, la juridiction administrative rend une décision. La partie déboutée peut exercer toutes les voies de recours, de réformation ou de rétractation¹⁴⁰. Le juge peut annuler la décision de l'administration, conférer des dommages et intérêts aux contribuables indument imposés. L'irrégularité en la forme des poursuites pourra être invoquée par le redevable soit vis-à-vis de la compétence des agents en charge des poursuites, soit au regard des conditions dans lesquelles celles-ci ont été notifiées, soit encore quant au contenu même de ces actes. Le juge de l'exécution peut être invité à prononcer la nullité de la mesure de poursuite ne respectant pas les conditions de forme ou de fond prévues par l'acte uniforme sur les voies d'exécution ou le livre des procédures fiscales.

Le juge d'exécution déclare aussi irrégulière, une saisie exécution pratiquée par l'agent assermenté des impôts sur les biens meubles d'un tiers détenu par le débiteur de l'administration. Le recouvrement forcé peut aussi faire grief au contribuable, celui-ci peut à cet effet, former une action en indemnisation consacrée par l'article 2 alinéa 3(b) de la loi n°2006/22 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement des tribunaux administratifs.

Fort de ce qui précède, la contrainte qui pèse sur les redevables à la taxe foncière se résume en ces termes de Madame de Sévigné : « *Un pauvre passementier, dans ce faubourg Saint-Marceau, était taxé à dix écus pour un impôt sur les maîtrises. Il ne les avait pas : on le presse*

¹³⁹ Art. L 131 LPF.

¹⁴⁰ TCHAPNGA KEUTCHA (C.), *op. cit.* p. 215.

*et represse ; il demande du temps, on lui refuse ; on prend son pauvre lit et sa pauvre écuelle... ».*¹⁴¹

CONCLUSION

L'incitation précède la contrainte en matière de paiement de la taxe foncière au Cameroun. Les taux d'imposition sur cette taxe ont été réduits à 0,1%, voire supprimés en ce qui concerne les centimes additionnels communaux. Les paiements ont été facilités notamment avec la mobil tax et la déclaration pré remplie. Même si, le non-paiement de la taxe foncière par les contribuables à de nombreux risques, l'administration a opté pour la tolérance fiscale. Elle ne prend pas toujours de sanctions et n'opte pas forcément pour des mesures d'exécution forcée à l'encontre des contribuables indéclicats ou insolvable. *A fortiori*, elle a accordé l'amnistie fiscale aux assujettis à la taxe foncière. Malgré ces incitations et concessions, les résultats ne sont pas toujours escomptés pour le Fisc, l'adhésion des contribuables reste à conforter. Pour y parvenir, le législateur devrait, à notre sens, réduire les discriminations dans le paiement de la taxe foncière, rendre les procédures d'immatriculation foncière plus transparentes et accélérées, toiletter notre système foncier.

¹⁴¹ Madame de Sévigné, Lettres, 1671-1696, <http://www.fb-bourse.com/citations-impot/> consulté le 24/03/2017.