

Pierre BELEBENIE

Les transformations de la fiscalité locale au Cameroun



© L'Harmattan, 2016
5-7, rue de l'École-Polytechnique, 75005 Paris

<http://www.harmattan.fr>
diffusion.harmattan@wanadoo.fr

ISBN : 978-2-343-09473-1
EAN : 9782343094731

**Les transformations
de la fiscalité locale au Cameroun**

Collection « Études africaines »

dirigée par Denis Pryn et son équipe

Forte de plus de mille titres publiés à ce jour, la collection « Études africaines » fait peau neuve. Elle présentera toujours les essais généraux qui ont fait son succès, mais se déclinera désormais également par séries thématiques : droit, économie, politique, sociologie, etc.

Dernières parutions

MAKENGO NKUTU Alphonse, *La théorie générale du droit constitutionnel et les institutions politiques, sous la Première, Deuxième et Troisième République de la République démocratique du Congo*, 2016.

EBALÉ Raymond, *Les Accords de Partenariat Economique entre l'Union Européenne et les pays ACP (Afrique, Caraïbes, Pacifique)*, 2016.

MINKALA NTADI Pierre, *La tutelle politique dans la production de l'information de presse en Afrique francophone, Le cas du Congo-Brazzaville*, 2016.

ASSOUMAN Kouadio Amos, *Le rôle des préfets et sous-préfets de Côte d'Ivoire, Gestion et prévention efficaces des conflits communautaires dans un contexte de crise*, 2016.

BARRY Mamadou, YAYA Hachimi Sanni, DOUMBOUYA Mohamed Lamine, *Les trop dits et les non-dits de l'aide au développement en Afrique. Nouvelles perspectives sur la dispersion et l'absence de coordination des bailleurs*, 2016.

MABANZA N'SEMY Aubin, *Les marques en Afrique francophone. Approches comparatives et critique de la protection à l'OAPI et en R.D Congo*, 2016.

PORTEILLA Raphaël, HAYEM Judith, SÉVERIN Marianne et DIKA Pierre-Paul (dir.), *Afrique du Sud. 20 ans de démocratie contrastée*, 2016.

BAGAYOKO Sidy Lamine, *Écoles Communautaires au Mali, Fonctionnement, gestion et conflits*, 2016.

URSA Liana Maria, *Libéria. La difficile construction nationale*, 2016.

LONGOMO MENGELI Marius, *Les problèmes de l'Administration publique en RDC*, 2016.

MUSINDE SANGWA Sylvain, *Parenté et patrimoine foncier chez les Bena Mambwe de la République démocratique du Congo, La réappropriation de la dépouille de l'épouse par son lignage*, 2016.

KIAMBA Claude-Ernest, *Politiques de l'éducation, Formation des compétences et Construction de l'État en république du Congo de 1911 à 1997*, 2016

MONEMOU Ouo-Ouo Waita, *L'imposition sur le revenu en République de Guinée*, 2016.

LIGOPI LINZUWA Zéphyrin, *La lutte contre la pauvreté comme une quête de sens. Perspective d'éthique théologique à partir du cas de la RDC*, 2016.

TSHIMANGA-KUTANGIDIKY Etienne, *Réalités sociales en République Démocratique du Congo, Analyse de quelques cas*, 2016.

SIDIBE Tidiani, *La pratique de l'activité bancaire et financière en zone UEMOA*, 2016

BETCHÉ (Zachée), *Le phénomène Boko Haram. Au-delà du radicalisme*, 2016.

MOKONZI Bambanota Gratien, *Où va l'université au Congo-Kinshasa ?*, 2016.

EKANZA Simon-Pierre, *Le royaume du Moronou, Côte d'Ivoire, Une symphonie inachevée*, 2016.

Pierre BELEBENIE

**Les transformations
de la fiscalité locale au Cameroun**

L'Harmattan

DÉDICACE

À ma mère et à mon père.
À vie, ils me manqueront.

PRÉFACE

William GILLES

*Maître de conférences (HDR) à l'École de droit de la Sorbonne
(Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne)*

*Président de l'Institut du Monde et du Développement
pour la Bonne Gouvernance Publique (IMODEV)*

Il est des auteurs qui aiment écrire sur des sujets plus difficiles que d'autres. En ayant fait le choix de mener des recherches sur *Les transformations de la fiscalité locale au Cameroun*, Pierre BELEBENIE n'a pas opté pour la facilité. D'une part, il traite de la fiscalité locale, sujet qui n'est pas le plus facile à appréhender. D'autre part, il le fait sous l'angle du droit camerounais, autre difficulté importante quand on sait la raréfaction de l'information sur ce sujet, quand on sait également les difficultés d'accès à cette dernière lorsqu'elle existe en raison d'une culture du secret qui reste encore malheureusement présente dans certaines administrations.

Si ces deux difficultés ne suffisaient pas, Pierre BELEBENIE s'en est ajoutée une troisième puisqu'il a choisi de traiter cette thématique, non pas de manière statique en dressant les caractéristiques de la fiscalité camerounaise à un instant T. L'auteur a au contraire préféré adopter une démarche dynamique en étudiant les transformations de la fiscalité locale au Cameroun, c'est-à-dire en analysant les enjeux du droit fiscal camerounais depuis l'accession à l'indépendance jusqu'à aujourd'hui. Pierre BELEBENIE constate, dès son introduction, l'empreinte historique de la France dans l'organisation administrative camerounaise, en soulignant que celle-ci n'a pas été sans poser quelques difficultés par le passé du fait des différences culturelles et organisationnelles qui peuvent exister entre les deux pays.

Aussi, propose-t-il l'édification d'un droit camerounais des collectivités territoriales, qui soit propre à ce pays et qui s'appuie davantage sur la municipalisation et une véritable reconnaissance des autorités traditionnelles, plutôt que sur la décentralisation à la française. Parmi les spécificités qui sont soulignées par l'auteur, et qui justifient sa thèse, il faut relever la place centrale qu'occupe la coutume au Cameroun en tant que source du droit, alors que la fiscalité locale est quant à elle un héritage français de source non coutumière. Une autre caractéristique marque le lecteur. Elle concerne moins la diversité

des acteurs de la fiscalité locale du Cameroun qui se retrouve dans d'autres systèmes et qui contribue à la complexité de cette matière, que le rôle qu'occupent certains d'entre eux, et en particulier le Fonds Spécial d'Équipement et d'Intervention Intercommunale (FEICOM), institution clé de la vie locale camerounaise.

L'existence de ces spécificités, la difficulté d'accéder à l'information, la nécessité d'organiser des périodes de recherche prolongées pour pouvoir étudier sur place la fiscalité locale camerounaise et rencontrer ses principaux acteurs montrent le choix courageux de Pierre BELEBENIE d'avoir travaillé pendant quatre ans sur ce sujet, d'autant que ce thème de recherche n'était pas celui qu'il avait initialement envisagé. Notre première rencontre s'est faite autour de la fiscalité foncière, avant que je ne lui conseille de réorienter ses travaux sur une approche plus large, et selon moi, plus porteuse, mais également plus ambitieuse puisqu'il lui fallait réfléchir aux transformations de l'ensemble de la fiscalité locale camerounaise. Cependant l'exercice est réussi, montrant que ce choix a été judicieux et fructueux.

Nul ne pourra jamais savoir si cette réorientation créera un vide dans l'analyse de la fiscalité foncière au Cameroun, encore qu'il ne soit pas trop tard pour que Pierre BELEBENIE revienne à ses premières réflexions, maintenant que son ouvrage sur les transformations de la fiscalité locale au Cameroun est achevé. En revanche, il ne fait pas de doute que le travail de Pierre BELEBENIE manquerait aujourd'hui s'il n'avait pas accepté de réorienter ses travaux, et ce, pour au moins deux raisons.

D'une part, si les recherches sur la fiscalité locale sont aujourd'hui insuffisantes, elles le sont encore davantage s'agissant de l'étude du droit fiscal local camerounais. En publiant un ouvrage sur cette thématique, Pierre BELEBENIE participe donc à la construction d'une doctrine africaine en matière de fiscalité locale.

D'autre part, le travail de Pierre BELEBENIE ne consiste pas seulement à dresser un état des lieux du droit fiscal camerounais. Plutôt que d'adopter une démarche purement descriptive, l'auteur essaie au contraire de prendre du recul sur le système camerounais, n'hésitant pas à s'interroger sur le bien-fondé de certaines pratiques qui lui paraissent contestables. Surtout, Pierre BELEBENIE formule plusieurs recommandations, définissant à travers ses analyses les lignes directrices d'un programme de réformes visant à permettre au Cameroun de se doter d'une fiscalité locale efficiente et efficace. Dans cette perspective, l'auteur conseille de réorienter les politiques en matière de fiscalité locale camerounaise en proposant des réformes destinées à améliorer les modes de financement des collectivités territoriales, à renforcer l'autonomie financière locale, à faire face à l'insuffisance des recettes fiscales locales causée notamment par une sous-fiscalisation du foncier, du domaine public, mais aussi du secteur informel. Enfin, il propose de réfléchir à des sources alternatives de financement pour les collectivités territoriales camerounaises.

Ces propositions devraient susciter non seulement l'intérêt des lecteurs désireux d'en savoir davantage sur la fiscalité locale du Cameroun, mais également de ceux qui, plus généralement, souhaitent réfléchir sur le renouveau de la fiscalité locale dans le contexte de la crise économique et financière, sous le prisme des enjeux liés au développement.

SOMMAIRE

PRÉFACE	9
LISTE DES PRINCIPALES ABRÉVIATIONS.....	15
INTRODUCTION GÉNÉRALE	19
PREMIÈRE PARTIE	
UNE FISCALITÉ LOCALE À CONTEXTURE ÉVOLUTIVE	45
TITRE I	
LES ÉLÉMENTS CARACTÉRISTIQUES DE LA FISCALITÉ LOCALE	
DU CAMEROUN	47
CHAPITRE I	
UNE PLURALITÉ DE SOURCES ET UNE MULTIPLICITÉ D'ACTEURS	49
CHAPITRE II	
DES MUTATIONS TIMORÉES DU CADRE NORMATIF INITIAL	109
TITRE II	
LA FISCALITÉ LOCALE CAMEROUNAISE À L'ÉPREUVE	
D'UNE AUTONOMIE FINANCIÈRE « COMPRIMÉE »	155
CHAPITRE I	
L'AUTONOMIE FINANCIÈRE, UNE NOTION POLYMORPHE	
ET À GÉOMÉTRIE VARIABLE.....	157
CHAPITRE II	
LES VICISSITUDES DE LA CONSÉCRATION DE LA NOTION D'AUTONOMIE	
FINANCIÈRE AU CAMEROUN : UNE APPROPRIATION CERTAINE ?.....	193

SECONDE PARTIE	
UNE FISCALITÉ LOCALE EN MAL DE RÉFORME	237
TITRE I	
LA NÉCESSITÉ D'UNE DOUBLE LECTURE : LA POLITIQUE DE BONNE GOUVERNANCE ET LA POLITIQUE FISCALE AU PLAN LOCAL.....	239
CHAPITRE I	
LA POLITIQUE DE BONNE GOUVERNANCE : DES OBJECTIFS ATTEINTS ?	241
CHAPITRE II	
LA POLITIQUE FISCALE : POUR UNE FISCALITÉ LOCALE EFFICACE ?.....	283
TITRE II	
LES RÉPONSES ENVISAGEABLES À LA CRISE DES FINANCES LOCALES CAMEROUNAISES	341
CHAPITRE I	
LA RECHERCHE DU DÉVELOPPEMENT LOCAL À TRAVERS LES RECETTES NON FISCALES ET LA COOPÉRATION ENTRE COLLECTIVITÉS	343
CHAPITRE II	
LES PISTES DE RÉFORME DU SYSTÈME FISCAL LOCAL DU CAMEROUN.....	385
CONCLUSION GÉNÉRALE	427
SOURCES ET BIBLIOGRAPHIE	431
LISTE DES TABLEAUX.....	445
INDEX	447
ANNEXES.....	451
TABLE DES MATIÈRES	581

LISTE DES PRINCIPALES ABRÉVIATIONS

ACP : Afrique-Caraïbes-Pacifique
AFCCRE : Association française du Conseil des communes et régions d'Europe
AFERA : Association des fonds d'entretien routier
APD : Aide publique au développement
ASCOMI : Association des communes du Mbam-Inoubou
ASCONYK : Association des communes du Nyong-et-kélé
BAD : Banque africaine de développement
BDEAC : Banque de développement des États de l'Afrique centrale
BEAC : Banque des États de l'Afrique centrale
BIP : Budget d'investissement public
CAC : Centimes additionnels communaux
CAD : Comité d'aide au développement
CCE : Conseil des communes d'Europe
CCFF : Comité de concours financiers du FEICOM
CDBF : Cour de discipline budgétaire et financière
CDI : Centre divisionnaire des Impôts
CE : Communauté européenne
CEA : Commission économique pour l'Afrique des Nations unies
CEFAM : Centre de formation en administration municipale
CEMAC : Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale
CEPMAE : Centre d'édition et de production de manuels et d'auxiliaires de l'enseignement
CFA : Communautés financières d'Afrique
CGI : Code général des impôts
CGLU : Cités et Gouvernements locaux unis
CFC : Crédit foncier du Cameroun
CIF : Code d'intervention du FEICOM
CIME : Centre des impôts des moyennes entreprises
CME : Commune de moyen exercice
CMU : Commune mixte urbaine

CMR : Commune mixte rurale
 CNRS : Centre national de la recherche scientifique
 CONAC : Commission nationale anti-corruption
 CONSUPE : Contrôle supérieur de l'État
 CPE : Commune de plein exercice
 CRI : Centres régionaux des impôts
 CRME : Commune rurale de moyen exercice
 CRTV : *Cameroon radio television*
 CSI : Centres spécialisés des Impôts
 CSLP : Cadre stratégique de lutte contre la pauvreté
 CTD : Collectivités territoriales décentralisées
 CUF : Cités unies de France
 CUD : Communauté urbaine de Douala
 CUY : Communauté urbaine de Yaoundé
 CVUC : Communes et villes unies du Cameroun
 DGD : Dotation générale de la décentralisation
 DGE : Direction générale des entreprises
 DGF : Dotation générale de fonctionnement
 DGI : Direction générale des impôts
 DH : Dirham
 DSCE : Document de stratégie pour la croissance
 DSRP : Document de stratégie de réduction de la pauvreté
 EPCI : Établissement Public de coopération intercommunale
 FAO : *Food and Agriculture Organization of the United Nations*
 FED : Fonds européen de développement
 FEICOM : Fonds spécial d'équipement et d'intervention intercommunale
 FMI : Fonds monétaire international
 FMVJ : Fédération mondiale des villes jumelées
 GIZ : *German Coopération (Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit)*
 HIPC : *Highly indebted poor countries*
 JORF : Journal officiel de la République française
 LAPJ : Laboratoire d'anthropologie juridique de Paris
 LGDJ : Librairie générale de droit et de jurisprudence
 MINAT : Ministère de l'administration Territoriale
 MINATD : Ministère de l'administration Territoriale et de la décentralisation
 MINEFOP : Ministère de l'Emploi et de la fonction publique
 MINFI : Ministère des Finances
 MINEFI : Ministère de l'économie et des Finances
 OBI : *Open Budget initiative*

OCDE : Organisation de coopération et développement économiques
OGP : *Open Government Patnership*
OMD: Objectifs du Millénaire pour le développement
ORSTOM : Office de la recherche scientifique et technique Outre-mer
PACARF : Programme d'assistance aux communes à revenus faibles
PADDL : *Support Programme for Decentralization and Local Development*
PDM : Programme de développement municipal
PSTE : Pays pauvres très endettés
PM : Premier ministre
PNG : Programme national de gouvernance
PNUD : Programme des Nations unies pour le développement
PUF : Presses universitaires de France
RDC : République démocratique du Congo
RGD : Revue générale de droit
RIMD : Revue de l'Institut du monde et du développement
RFFP : Revue française de finances publiques
SNLCC : Stratégie nationale de lutte contre la corruption
SYNCOMI : Syndicat de communes du Mbam-Inoubou
TCS : Tribunal criminel spécial
TDL : Taxe de développement local
UDE : Union douanière et économique
UDEAC : Union douanière et économique de l'Afrique centrale
UPI : Unité de production informelle

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Dans son étude consacrée à « La formation et l'évolution du droit financier en Afrique francophone subsaharienne », Jean-Pierre Duprat fait remarquer que « le corpus juridique encore en vigueur dans nombre d'États et longtemps en usage pour la plupart, au-delà des indépendances, contient des textes issus de la période coloniale, dont le célèbre décret du 30 avril 1912 sur le régime financier des colonies (*sic*). Cet emprunt réalisé par des États indépendants, même en tenant compte des révisions successivement apportées au texte d'origine, révèle un phénomène de sédimentation juridique, plus que d'une succession de normes actualisées, avec le risque que des règles disparates entraînent un laxisme dans la pratique »¹, sans compter, selon cet auteur, qu'il s'ensuit un risque de complexité évident du fait de la superposition des cadres juridiques, « voire d'un mélange, à doses mal déterminées, entre une législation nouvelle, mais conservant des éléments antérieurs importants,

¹ J.-P. Duprat, « La formation et l'évolution du droit financier en Afrique francophone subsaharienne », in *La création du droit en Afrique*, D. Darbon et J. du Bois de Gaudusson (dir.), Éditions Karthala, collections Hommes et sociétés, 1997, p. 445. À la vérité, il s'agit du décret du 30 décembre 1912 portant régime financier des Colonies, un prolongement du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables introduit pour les recettes par des décrets du 24 vendémiaire et du 17 frimaire An III, et pour les dépenses par l'ordonnance royale du 14 septembre 1822, avant d'être systématisé par le décret du 31 mai 1862 et repris dans le décret du 29 décembre 1962. Disponible sur : <http://www.dacodoc.fr/summary/?id=75048>, consulté le 16/11/2014. Au Gabon par exemple, le décret du 30 décembre 1912 et ses textes d'application ainsi qu'une Convention de coopération entre la France et le Gabon ont eu à régir les services du Trésor de ce dernier pays jusqu'à la nationalisation de sa comptabilité publique par ordonnance n° 58/67 du 30 décembre 1967 : disponible sur : http://www.tresor.ga/index.php?option=com_content&view=article&id=62&Itemid=40, consulté le 16/11/2014. Un dernier exemple peut être trouvé au Sénégal, où les grands principes du décret du 30 décembre 1912 ont été repris (comme au Gabon, après l'indépendance du pays) dans le décret n° 66-458 du 17 juin 1966 portant règlement général sur la comptabilité publique et, plus récemment dans le décret n° 2003-101 du 13 mars 2003 portant règlement général sur la comptabilité publique, notamment en son article 15, traitant (entre autres) de l'incompatibilité de la fonction d'ordonnateur et de celle de comptable public. Disponible sur : http://www.memoireonline.com/12/09/3066/m_Le-principe-de-la-separation-des-ordonnateurs-et-des-comptables1.html, consulté le 16/11/2014. Au Cameroun, les premières règles d'une comptabilité publique nationale apparaissent avec la loi de finances pour l'exercice 1966/1967 (article 20) et avec le décret n° 67/DF/211 du 16 mai 1967 portant aménagement de la législation financière de la République du Cameroun.

comme la dualité budgétaire, issue de la période coloniale, et une pratique reconduisant souvent le modèle antérieur »².

Le Cameroun n'échappe pas à ce constat, le pays ayant été régi jusqu'en 1962 par des textes d'origine française, à l'instar du décret du 30 décembre 1912 portant régime financier des colonies, ou de la loi organique n° 59-2 du 2 janvier 1959 relative aux lois de finances, un texte colonial qui a largement inspiré le premier régime financier camerounais, issu de l'importante ordonnance n° 62/OF/4 du 7 février 1962, réglant le mode de présentation, les conditions d'exécution du budget de la république fédérale du Cameroun, de ses recettes, de ses dépenses et de toutes les opérations s'y rapportant. « Mais très tôt, ce régime financier commence à montrer les signes d'un essoufflement du mécanisme qui se révèle vite inopérant »³, entraînant qu'il faille y apporter des aménagements visant à garantir la fluidité dans la gestion de la dépendance, et à encadrer la comptabilité de l'État⁴. Comme ci-dessus indiqué, les premières règles d'une comptabilité publique nationale virent finalement le jour grâce au décret camerounais n° 67/211 du 16 mai 1967 portant aménagement de la législation financière de la République fédérale du Cameroun, assorti de l'instruction sur la comptabilité publique en application des dispositions de l'article 20 de la loi des finances n° 066-LF du 2 juin 1966.

S'agissant plus précisément de la fiscalité locale, une étude consacrée aux transformations de cette branche du droit peut se révéler digne d'intérêt plus d'un demi-siècle après l'indépendance du Cameroun, en 1960⁵. Cette matière est aujourd'hui au cœur de la vie des collectivités territoriales décentralisées et du contribuable local camerounais : elle a vocation à apporter aux premières des ressources financières pour leur « survie » en leur assurant autonomie et développement, et au second — à la condition qu'il adhère à l'impôt et qu'il le paie effectivement — des services de qualité. Ceux-ci sont généralement le reflet de bons impôts locaux, signe d'une fiscalité locale répondant aussi bien aux critères d'efficacité, d'efficience⁶, que d'équité⁷. D'ailleurs, ces trois

² Voir, J.-P. Duprat, « La formation et l'évolution du droit financier en Afrique francophone subsaharienne », *art.cit.*, p. 454.

³ J. Biakan, « La réforme du cadre juridique des finances publiques du Cameroun : la loi portant régime financier », in *L'administration publique camerounaise à l'heure des réformes*, M. Ondo (dir.), l'Harmattan, 2010, p. 9-10.

⁴ *Idem.*

⁵ La Société des Nations ayant laissé à l'Angleterre et à la France le soin d'administrer le Cameroun à leur guise, une partie du Cameroun (le Cameroun sous mandat britannique) fut administré comme une partie intégrante du Nigeria britannique voisin, alors que le Cameroun sous mandat français fut quant à lui administré comme une partie de l'Empire colonial français. La date du 1^{er} janvier 1960 correspond à l'indépendance du Cameroun français (partie orientale du pays), celle du 1^{er} octobre 1961 marque l'accession à l'indépendance du Cameroun britannique (partie occidentale). La réunification du pays - il était jusqu'alors un État fédéré - et son unification ont respectivement eu lieu en 1961 (le 1^{er} octobre) et 1972 (le 20 mai). Voir, R.P.E. Mveng et D. Beling-Nkoumba, *Histoire du Cameroun*, CEPMAE, 1976, p. 197 et 272.

⁶ Sur les notions d'efficacité et d'efficience, voir *infra*, dans la suite de la présente introduction.

⁷ L'équité commande généralement que chacun soit mis sur un pied d'égalité ; elle renvoie à l'impartialité ou à la droiture (Petit Robert, édition 1977, p. 681). Pour Cornu, il s'agit d'une

caractéristiques semblent désormais constituer l'objectif poursuivi par les réformes fiscales locales — plus ou moins timides — entreprises dans bon nombre de pays, dont le Cameroun, où des transformations de ce « legs colonial » peuvent être effectivement relevées depuis que le pays a accédé à l'indépendance. La fiscalité locale et les collectivités territoriales sont indissolublement liées, si bien qu'une étude portant sur les transformations de la première commande qu'il soit fait allusion un tant soit peu aux deuxièmes.

D'un point de vue historique, la commune restera la première, et donc la mère des collectivités territoriales actuelles (communes et régions) et futures⁸ du Cameroun. Partant, et au regard du lien trop étroit que ces collectivités (qui n'en sont pas moins des « produits importés ») entretiennent avec la fiscalité qui leur est propre, il semble judicieux de commencer cette étude en consacrant quelques lignes introductives à leur genèse.

Autant souligner d'emblée qu'une telle démarche renvoie inévitablement à l'institution communale : de l'ère de la municipalisation — simple organisation administrative que l'on a à tort qualifiée de décentralisation — à l'actuel processus de décentralisation, le Cameroun est aussi passé par une « décentralisation » atypique et éphémère. En effet, la Constitution a fait exister sur le papier des collectivités locales (la province et la commune)⁹ qui ne se sont jamais concrétisées dans les faits. En ce sens, René Chapus n'affirme-t-il pas que « la décentralisation peut fort bien, tout en étant instituée dans les textes, n'avoir guère d'effectivité »¹⁰ ?

Le sujet portant sur *Les transformations de la fiscalité locale au Cameroun*, il importe de se pencher à la fois sur l'intérêt de ce sujet et la problématique qui en découle (III). Il importe également de retracer l'historique de l'organisation administrative et celui de la fiscalité locale du Cameroun, qui ont fini par s'identifier au modèle français (I), autant qu'il est important de renseigner le cadre conceptuel, la revue de la littérature sur le sujet, ainsi que la délimitation du contexte et du champ de notre étude (II).

justice fondée sur l'égalité ; c'est « le principe qui commande de traiter également des choses égales », étant précisé que l'adjectif *équitable* fait référence à ce qui est juste, raisonnable, modérateur (pouvoir). Voir G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, PUF, édition 2011, p. 408.

⁸ Aux termes de l'article 2 alinéa 2 de la loi n° 2004/18 du 22 juillet 2004, il n'est pas exclu que le Président de la République crée de nouvelles collectivités territoriales par décret.

⁹ Article 46 de la Constitution camerounaise du 4 mars 1960. Le Président de la République peut aussi, en tant que de besoin, créer d'autres régions (article 61 alinéa 2 (b)).

¹⁰ R. Chapus, *Droit administratif général*, tome 1, Montchrestien, 1994, p. 343.

I. L'historique de l'empreinte française de l'organisation administrative et de la fiscalité locale au Cameroun

L'on se doit de souligner que le chemin menant aux réformes mises sur papier par la révision constitutionnelle de 1996¹¹, et qui se sont (effectivement) accélérées ces dernières années (pour notamment asseoir un droit des collectivités territoriales décentralisées et une fiscalité locale) n'a pas été des plus courts : quelques différences exceptées, le Cameroun partage la même histoire que le reste des anciennes colonies françaises d'Afrique. Mais le Cameroun a ceci de particulier que trois administrations coloniales — allemande, anglaise et française — s'y succèdent entre 1884 et 1961 avec, pour finir, une cohabitation de législations coloniales¹² qui va perdurer jusqu'à l'accession du pays à l'indépendance, et même au-delà.

Après leur défaite face aux Alliés de la Première Guerre mondiale, les Allemands quittent le Cameroun, en 1916, un pays qu'ils avaient occupé depuis 1884. Dès lors, l'ancienne colonie allemande est « léguée » à la France et à la Grande-Bretagne qui, par accord signé en date du 29 mars 1916, se partagent le Cameroun. Un quart des 520 270 km²¹³ que compte le Cameroun de l'époque revient à la Grande-Bretagne, les trois quarts restant à la France ; la Société des Nations valide ce partage par le traité de Londres de 1922, chaque puissance devant administrer sa part de « gâteau » comme « territoire sous mandat » de classe B¹⁴ jusqu'en 1946¹⁵. En clair, ce sont deux politiques coloniales, et par conséquent deux formes différentes d'institutions qui vont être transplantées dans ce territoire, le « dénominateur commun de part et d'autre [étant de] faire oublier au plus vite la période allemande »¹⁶.

Le système de l'autorité coloniale britannique¹⁷ est apparu plus enclin à la décentralisation, car, comme dans la plupart de ses colonies, « Le colonisateur anglais utilisait largement les structures traditionnelles existantes [...] selon le

¹¹ Avant d'y consacrer d'amples informations plus loin, on peut déjà indiquer qu'il s'agit de la révision constitutionnelle (par référendum) de l'ancienne Constitution du 2 janvier 1972. Cette révision s'est opérée par la loi n° 96-06 du 18 janvier 1996.

¹² Pour plus de précisions, voir *infra*.

¹³ Cette ancienne superficie inclut la partie septentrionale du Cameroun (le *Northern Cameroon*) qui, par plébiscite au moment des indépendances, a opté pour son rattachement au Nigeria voisin, ce qui a eu pour conséquence de rapporter la superficie du Cameroun actuel à 475 440 kilomètres carrés.

¹⁴ Voir M. Finken, *Communes et gestion municipale au Cameroun*, 2^e édition, FEICOM, s.d., p. 25-26. Cet auteur précise que « la mention classe B signifiait que les puissances mandataires n'avaient aucune obligation de préparer les populations des territoires concernés à l'auto-gouvernement [*sic*] ou à l'indépendance ».

¹⁵ *Idem*. Finken précise que le Cameroun est devenu un territoire sous tutelle (de l'Organisation des Nations unies quoique administré par la France et la Grande Bretagne au nom de l'ONU) en 1946, un statut diamétralement opposé au régime du mandat B en ce qu'il préconise l'autodétermination et l'indépendance des peuples sous tutelle : p. 28.

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ Pour une étude exhaustive de ce système qui administrait le Cameroun comme une partie intégrante de la colonie du Nigeria voisin, voir l'ouvrage de M. Finken ci-dessus mentionné, p. 25-35.

fameux principe du « principal agent ». La chefferie traditionnelle par exemple était le représentant du colon dans les localités les plus éloignées des « capitales ». Ce système est aussi connu sous la dénomination d'« *Indirect Rule* ». L'*Indirect Rule* laisse une certaine marge de manœuvre aux chefs traditionnels : c'est à eux qu'incombe la gestion des populations locales sur les questions relatives notamment à la justice et au prélèvement de l'impôt¹⁸.

À partir de 1922, le Cameroun sous mandat britannique se voit doter des premières autorités locales, les *Native Courts* et les *Native Authorities*¹⁹ ; par ce biais, « l'administration britannique va exercer ses pouvoirs sur la partie occidentale du Cameroun en s'appuyant sur les autorités traditionnelles qu'elle nomme, en s'efforçant de ne pas détruire les structures politiques traditionnelles »²⁰. Ces institutions jouissent en effet d'une grande autonomie dans la gestion des affaires locales (la santé, l'éducation, le foncier, les prisons municipales, la police administrative, etc.), les Anglais se réservant « les pouvoirs administratifs dans les domaines stratégiques tels que la sûreté, les finances, etc. »²¹. Ce système d'autonomie locale s'assortit de la reconnaissance et du respect de l'autorité indigène et ne traduit pas une volonté d'assimilation exacerbée, signe du système britannique d'administration indirecte.

Le nombre des *Native Authorities* ayant progressivement augmenté, la forme collégiale (*Local Authority*) finit par prendre le dessus sur la forme individuelle. Dans les années 40, la forme collégiale se généralisant peu à peu, la majorité des *Local Authorities* ne sont plus des individus, mais des conseils composés de chefs traditionnels élus. Ces *Local Authorities* vont, en fin de compte, être associées aux affaires financières dans les années 39 et 40 puisque la gestion de leurs trésoreries (*Native Treasuries*) leur incombe dorénavant.

De son côté, le processus de municipalisation à la française instaure un système d'administration directe, la France ayant pour ambition de permettre à ses ressortissants d'être rétablis dans le même régime administratif que celui qu'ils connaissent dans leur pays d'origine²² et, à terme, d'intégrer le Cameroun à la métropole²³. Le pouvoir central de la France est loin d'épouser

¹⁸ F.-P. Yatta, *La décentralisation fiscale en Afrique, enjeux et perspectives*, Karthala, 2009, p. 31.

¹⁹ Autorités indigènes régies par la *Native Authority Ordinance* de 1916 au terme de laquelle ces autorités pouvaient être un chef traditionnel, un groupe d'indigènes ou toute autre personne désignée *Native Authority*. Dans certaines zones, les *Native Courts* sont en même temps les *Native Authorities*.

²⁰ Voir B.-R. Guindo Dongmo, « La décentralisation dans les pays africains : exemple du processus camerounais », 8^e Réunion générale de l'AFERA du 12 au 15 octobre 2009 à Yaoundé, Atelier technique du 12 au 13 octobre 2009, sur le thème « La gouvernance des FER face aux défis de la décentralisation et de l'intégration régionale en Afrique », sous-thème n° 3.

²¹ M. Finken, *Communes et gestion municipale au Cameroun, op.cit.* p. 26.

²² Premier Rapport mondial des Cités et Gouvernements Locaux Unis (CGLU) sur « La décentralisation et la démocratie dans le monde », G. Marcou (dir.), 2008, p.32.

²³ M. Finken, *Communes et gestion municipale au Cameroun, op.cit.*, p. 26.

la tendance décentralisatrice anglaise. L'autorité coloniale française pose d'ailleurs en principe que « Les chefs n'ont aucun pouvoir propre, d'aucune espèce car il n'y a pas deux autorités dans le cercle, l'autorité française et l'autorité indigène ; il n'y en a qu'une. Le chef indigène n'est qu'un instrument, un auxiliaire. Le recours à la chefferie ne s'inspire pas de l'intérêt des chefs. Ceux-ci ne sont pas d'anciens souverains dont nous voulons ménager les trônes ; les trônes ou bien n'existaient pas ou bien ont été renversés par nous et ne seront pas relevés. Ces raisons s'inspirent uniquement de l'intérêt des populations soumises à notre autorité. Entre nous et ces populations, il doit y avoir un truchement ; c'est le chef qui est ce truchement »²⁴. Le décret du 23 avril 1941 organisant les communes mixtes au Cameroun sous mandat français investit le gouverneur du pouvoir de créer des communes mixtes. Par arrêté du 25 juin 1941, cette autorité va effectivement doter le pays de ses deux premières communes mixtes dans les villes de Douala et Yaoundé en l'occurrence. L'exécutif (l'administrateur-maire) et l'organe délibérant d'alors sont nommés par le haut-commissaire de la France. La Commission municipale — composée de notables français et indigènes — est nommée par la même autorité coloniale ; cette nomination s'accompagne d'une attribution de compétences en matière de police, petite voirie et état civil. La Commission est en outre habilitée à délibérer sur des questions relevant notamment du budget et de la gestion des biens communaux.

Un léger progrès s'opère à partir de 1950 à la faveur du décret n° 47/2235 du 19 novembre 1947 portant réorganisation du régime municipal dans les territoires en zone d'influence, décret qui habilite le haut-commissaire de la République française au Cameroun à créer des nouvelles communes et à modifier le régime de celles déjà créées²⁵. Dans un premier temps, cette autorité crée sept communes mixtes urbaines (CMU)²⁶, les premières du pays, dont les organes sont nommés dans des conditions semblables à celles du régime de 1941. Pas plus que la première, cette nouvelle réforme ne traite pas du cas des zones rurales ; cependant, un arrêté du haut-commissaire en date du 21 août 1952 va y remédier en créant les premières communes mixtes rurales (CMR) du pays dans 12 localités²⁷. La distinction entre ces deux catégories de communes repose sur un critère uniquement géographique, car leur

²⁴ Propos tirés de la circulaire de 1917 de J.V. Vollenhoven (gouverneur de l'Afrique occidentale française de 1917 à 1918), « pour mieux comprendre la période coloniale en Afrique » de O. Bain, sur : <http://afriquepluriel.ruwenzori.net/colonial9.htm>.

²⁵ C.M. Ngo Tong, *Intercommunalité, coopération décentralisée et stratégies de lutte contre la pauvreté au Cameroun. Étude spécifique des villes de Limbé et Kribi et de la commune de Dschang*, thèse de droit public de l'Université de Nantes, sous la direction de Jacques Fialaire et Jean Njoya, 2012, p. 18.

²⁶ Les six premières communes mixtes urbaines (CMU) Ebolowa, Edéa, Kribi, Mbalmayo, Nkongsamba et Sangmélima furent créées en 1950, suivies par celles de Garoua en 1951. D'autres communes mixtes urbaines suivirent progressivement entre 1953 et 1954 (Bafang, Bafoussam, Ngaoundéré et Eséka).

²⁷ Sont constituées communes mixtes Rurales en 1952 : Akonolinga, Ambam, Essé, Ebolowa, Djoum, Djoungolo, Mbalmayo, Mfou, Nanga-Eboko, Okola, Saa, Sangmélima.

organisation et leur fonctionnement obéissent pratiquement au même régime juridique (le conseil est élu et le maire est nommé)²⁸. Contrairement aux types de communes précédemment instituées, l'exécutif que nomme le haut-commissaire prend dans un premier temps l'appellation de *maire*, avant d'épouser celle d'*administrateur-maire* par prescription d'un décret de juin 1955²⁹.

La loi française n° 55-1489 du 18 novembre 1955 relative à la réorganisation municipale en Afrique occidentale française, au Togo, au Cameroun et à Madagascar va instituer des communes de plein exercice (CPE) et des communes de moyen exercice (CME). Celles-ci se distinguent des premières par leur capacité financière : ne peuvent être élevées à l'une ou l'autre de ces deux catégories que des communes remplissant la condition de « *niveau de développement suffisant leur permettant de disposer des ressources propres essentielles à leur équilibre budgétaire* »³⁰. Notons cependant que les CPE et les CME n'étaient pas instituées par la même autorité : les premières l'étaient par décret pris sur le Rapport du ministre de la France d'Outre-mer après avis (émis à la majorité absolue des membres) de l'Assemblée territoriale, et les secondes par arrêté du chef du territoire (après avis de l'Assemblée territoriale)³¹. Et si dans le cas de la commune de plein exercice (CPE) le maire est désigné au sein du conseil municipal, il est au contraire nommé par le chef de la circonscription administrative dans le cas de la commune de moyen exercice (CME). Les conseils sont quant à eux élus dans les deux cas. L'ordonnance n° 59/67 du 27 novembre 1959 avait conduit à l'érection des communes de moyen exercice en communes de plein exercice. Dans le même temps, des communes mixtes rurales (CMR) furent créées avec des maires nommés par le ministre de l'Intérieur et un conseil élu.

On retiendra utilement que c'est sous un système administratif local dualiste — *Local Authorities* (dans la partie anglophone), communes mixtes urbaines³², communes de plein exercice, communes de moyen exercice, et communes mixtes Rurales (dans la partie francophone) — que le Cameroun accède à l'indépendance le 1^{er} janvier 1960 comme déjà indiqué. Le jeune État indépendant se dote d'une première Constitution — la Constitution du 1er septembre 1960 (adoptée par référendum, le 21 février 1960) — dont l'article 46 pose en principe que, « Les collectivités locales du Cameroun sont les provinces et les communes [...]. Ces collectivités s'administrent librement par

²⁸ C.M. Ngo Tong, *Intercommunalité, coopération décentralisée et stratégies de lutte contre la pauvreté au Cameroun. Étude spécifique des villes de Limbé et Kribi et de la commune de Dschang*, op.cit., p. 18.

²⁹ M. Finken, *Communes et gestion municipale au Cameroun*, op.cit., p. 39.

³⁰ G.M. Pekassa Ndam, « La classification des communes au Cameroun », *Revue Africaine des Sciences juridiques*, Volume 6, n° 1, 2009, p. 235.

³¹ *Idem*.

³² Ces communes ont disparu en 1962, la dernière (Eseka) étant passée commune de plein exercice. Voir, A. Valette, « L'organisation communale au Cameroun oriental », ORSTOM, Fonds documentaire, n° 3878 ex, cote B, p. 2.

des conseils et dans les conditions prévues par la loi. Elles sont dotées de la personnalité morale et jouissent de l'autonomie financière ». Il s'opère donc un processus précoce de décentralisation à deux niveaux — la province et la commune — constitutionnellement consacré, mais comme le souligne un auteur, le pouvoir alors en place « s'abstient [...] d'édicter les normes nécessaires pour rendre effectif et concret le fonctionnement de ces collectivités locales »³³.

Cependant, la Constitution fédérale du 1^{er} septembre 1961³⁴ s'écartera de ce projet décentralisateur, pour embrasser la logique de simple municipalisation mentionnée plus haut. En effet, les dispositions de l'article 46 relatives aux collectivités locales prévues par la Constitution de 1960 (susvisées) n'ont pas été reconduites.

À la vérité, le départ des puissances tutélaires ne fut que de pure forme, car, dans le fond, leurs institutions restèrent quasi inchangées après l'indépendance du pays. Ainsi, dans la partie occidentale autrefois sous mandat britannique, l'administration locale était régie par la *Local Authorities ordinance cap. 140 of the 194 Edition of the law of the Federation of Nigeria*³⁵, et les *Local Authorities* furent transformées en *Local Councils* à partir de 1969³⁶. La partie orientale autrefois sous mandat français continua quant à elle à développer le système communal hérité de la France : au milieu des années 60, on y compte 118 communes, dont les trois types principaux — les communes de plein exercice (CPE), les communes de moyen exercice (CME) et les communes mixtes rurales (CMR) — sont distinguables selon deux critères : le mode de désignation du maire, le degré de développement économique et social³⁷. Plusieurs communes s'associent en syndicats de communes pour réaliser des œuvres d'utilité intercommunale, comme l'achat d'engins et de matériel de

³³ P.-F. Nkot, *Usages politiques du droit en Afrique. Le cas du Cameroun*, Bruylant, 2005, p. 104.

³⁴ Un plébiscite avait eu lieu, le 11 février 1961, au Cameroun sous tutelle britannique. Le Nord de cette partie du pays s'était prononcé pour son rattachement au Nigeria voisin, tandis que le Sud avait opté pour une réunification avec la République du Cameroun. Comme indiqué ci-dessus, cette réunification a été effective le 1^{er} octobre 1961. La Constitution de la République fédérale du Cameroun a été adoptée par l'Assemblée nationale le 14 août 1961. La mise en place des institutions de la fédération s'est faite progressivement (Gouvernement fédéral, Assemblée nationale, Cour fédérale de justice, etc.). Chacun des États fédérés était doté d'une Assemblée législative et d'un Gouvernement qui lui étaient propres, siégeant à Yaoundé pour le Cameroun oriental, et à Buéa pour le Cameroun occidental. En ce sens, voir R.P. E. Mveng et D. Beling-Nkoumba, *Histoire du Cameroun*, CEPMAE, 1976, p. 257 et 271-272.

³⁵ Ce texte a été abrogé par la loi 74/23 du 5 décembre 1974 portant organisation communale.

³⁶ B.-R. Guimdo Dongmo, « La décentralisation dans les pays africains : exemple du processus camerounais », 8^e Réunion générale de l'AFERA du 12 au 15 octobre 2009 à Yaoundé, Atelier précité.

³⁷ A. Valette, « L'organisation communale au Cameroun oriental », *art.cit.*, p. 2. Dans les communes de moyen exercice (CME) par exemple, le maire est nommé par le secrétaire d'État à l'Intérieur, tandis que les communes mixtes rurales (CMR) revêtent, selon A. Valette, « un caractère à la fois autoritaire par les modalités de désignation du maire et démocratique par le mode de désignation du conseil municipal ». D'où l'appellation qui leur est réservée.

travaux publics ou le fonctionnement (personnel et matériel) de services intercommunaux, à l'instar du génie civil et des travaux routiers, l'urbanisme et la topographie, l'électrification ou l'adduction en eau, etc. En dehors des communes de plein exercice (CPE) dont les maires et les adjoints sont nommés et le conseil municipal élu, la loi du 1^{er} mars 1967 institue des communes dites de plein exercice à *régime spécial*, un statut qui s'applique aux villes de Yaoundé, Douala et Nkongsamba ; ce sont des CPE à exécutif bicéphale où le conseil municipal désigne en son sein le président et les vice-présidents, l'exécutif qui prend l'appellation de délégué du Gouvernement étant quant à lui nommé par décret en conseil de cabinet conformément à la loi n° 67/2/COR du 1^{er} mars 1967. Cette nouvelle pratique³⁸ est observée dans les plus grandes villes³⁹ du pays jusqu'à la loi n° 74/23 du 5 décembre 1974 portant organisation communale. Initiative d'ampleur sur le front communal depuis l'accession du pays à l'indépendance, le but affiché par cette loi est d'harmoniser le régime communal sur l'ensemble du territoire et de mettre fin au dualisme hérité de la double occupation coloniale franco-britannique⁴⁰. Mais, comme le souligne Charles Nach Mback, en fait d'harmonisation, le législateur de l'époque avait cru bon d'étendre l'esprit de la communalisation d'héritage français à la partie anglophone où aucun élément du système des *Local Councils* n'a été finalement retenu⁴¹. La loi du 5 décembre 1974 consacre le principe de l'élection du maire et des adjoints par le conseil municipal⁴² ; la commune est alors soit urbaine soit rurale. La commune urbaine est celle dont le ressort territorial se réduit à une agglomération urbanisée ; la commune rurale est, quant à elle, celle dont le ressort territorial s'étend à la fois sur des agglomérations urbanisées ou non et sur des zones rurales⁴³.

³⁸ En clair, la modification du statut des communes de plein exercice et des communes de moyen exercice entraînait une fermeture du pays à la démocratie : les communes de moyen exercice des grandes villes (Yaoundé la capitale, Douala et Nkongsamba) n'avaient plus de maires à leur tête, mais des délégués du Gouvernement nommés par décret pris en conseil de cabinet. D'ailleurs, une loi du 4 décembre 1968 précise que « les maires des communes urbaines de moyen exercice sont nommés par décret pris en conseil de cabinet et ceux des communes rurales de moyen exercice sont nommés par arrêté de l'autorité ministérielle chargée de la tutelle ».

³⁹ Les villes de Garoua, Maroua et Ngaoundéré avaient gardé le statut de communes urbaines de moyen exercice (CMU) jusqu'à une loi du 10 février 1972 qui en a fait des communes de plein exercice.

⁴⁰ C. Nach Mback, « Un siècle de communalisation au Cameroun, les misères de la démocratie urbaine », colloque *WWICS-IGU*, décembre 2004, p.10.

⁴¹ *Idem*.

⁴² Les lois n° 66/5/COR du 7 juillet 1966 et n° 67/3/COR du 1^{er} mars 1967 étaient ainsi abrogées. La première laissait une liberté de choix au secrétaire d'État à l'Intérieur pour désigner le maire, alors que les adjoints étaient quant à eux élus par le conseil municipal ; la deuxième loi rétablissait la nomination des adjoints par le secrétaire d'État à l'Intérieur parmi les membres du conseil municipal, et laissait désormais au maire la possibilité de déléguer lui-même ses pouvoirs à ses adjoints.

⁴³ Voir l'article 2 de la loi n° 74/23 du 5 décembre 1974 susvisée.

Deux décrets de 1987 viennent mettre fin à ce dualisme du système communal : deux collectivités publiques décentralisées qui prennent l'appellation de *communautés urbaines* sont créées dans les villes de Yaoundé et Douala, chacune d'elles étant composée de quatre communes urbaines d'arrondissement⁴⁴. Par la suite, de nouvelles communes urbaines d'arrondissement voient le jour à Yaoundé (Yaoundé V^e et VI^e) et Douala (Douala V^e), cette fois à la faveur de deux décrets de 1993, soit moins de trois ans avant la réforme constitutionnelle du 18 janvier 1996 précitée. Cette dernière crée deux types de collectivités territoriales⁴⁵ — la région et la commune — dont l'organisation et le fonctionnement sont dorénavant régis par les lois dites de décentralisation de 2004⁴⁶. L'actuel système camerounais fait coexister deux catégories de communes : la commune de droit commun d'une part, et la communauté urbaine d'autre part, étant précisé que cette dernière constitue la forme dérogatoire⁴⁷. On l'aura compris, la consécration effective de collectivités territoriales par les textes susvisés a sonné le glas de la municipalisation pour faire place à une décentralisation *stricto sensu*, entraînant en même temps l'émergence d'un droit des collectivités territoriales (A) et, plus spécifiquement, d'une fiscalité propre à ces dernières (la fiscalité locale). Celle-ci est un outil importé et complexe de mobilisation des ressources fiscales dont les résultats, en matière d'atteinte des objectifs assignés, dépendront largement de la politique fiscale pratiquée (B).

A. LA DÉCENTRALISATION, OPPOSÉE À LA MUNICIPALISATION : VERS L'ÉMERGENCE D'UN DROIT CAMEROUNAIS DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES

La notion de décentralisation a été maintes fois définie. Henri Oberdorff, par exemple, voit en la décentralisation « un système d'administration autorisant une collectivité humaine ou un service public à s'administrer eux-mêmes dans le respect de la légalité. Ils sont dotés de la personnalité juridique, d'autorités et de ressources propres »⁴⁸. Pour Jacques Baguenard, « décentraliser c'est opérer un mouvement contraire à la centralisation ; il s'agit donc d'une démarche seconde supposant une centralisation préalable, en

⁴⁴ En ce sens, voir le décret n° 87/1365 du 25 septembre 1987 portant création de la communauté urbaine de Yaoundé et le décret n° 87/1366 du 24 septembre 1987 portant création de la communauté urbaine.

⁴⁵ Voir l'article 55 alinéa 1 de la Constitution de 1996 : « Les collectivités territoriales de la République sont les régions et les communes ». Sur la définition de ce qu'il faut entendre par *collectivité territoriale*, se référer au cadre conceptuel relatif à la définition du concept de *fiscalité locale*, *infra*.

⁴⁶ Ces lois sont au nombre de trois, entrées en vigueur le 22 juillet 2004 : la loi n° 2004/17 d'orientation de la décentralisation, la loi n° 2004/18 fixant les règles applicables aux communes et la loi n° 2004/19 fixant les règles applicables aux régions.

⁴⁷ Voir, pour d'amples informations sur le sujet, les trois lois de décentralisation ci-dessus mentionnées, et sur lesquelles nous reviendrons dans ces développements.

⁴⁸ H. Oberdorff, *Les institutions administratives*, Armand Colin, 2^e édition, 2000, p. 47.

quelque sorte initiale, qu'il faut contrecarrer. Mouvement visant à résoudre de façon originale la dialectique entre l'un et le multiple, la décentralisation doit respecter l'unité et l'indivisibilité nationales (constitutionnellement proclamées) et simultanément encourager la diversité locale (législativement organisée). Elle détermine un mode d'aménagement du pouvoir au sein de l'État [...]. Au sens juridique, la décentralisation suppose l'existence d'une pluralité de centres autonomes de décision, exige que des "organes locaux" aient la maîtrise juridique de leur activité, c'est-à-dire qu'ils soient libres de prendre, dans le respect des lois et règlements, la décision qu'ils veulent. Telle est la véritable décentralisation »⁴⁹. André de Laubadère, Jean-Claude Venezia et Yves Gaudemet font quant à eux remarquer que la notion de décentralisation administrative est d'une complexité avérée ; en premier parce qu'elle s'applique aussi bien aux *autorités* locales qu'aux *collectivités locales* elles-mêmes (le maire est un agent décentralisé et la commune est une collectivité décentralisée : ces deux conceptions sont dans un rapport étroit certes, mais elles ne coïncident pas exactement) ; en second, la notion de décentralisation est complexe dans la mesure où elle se décompose en éléments divers et dans la mesure où le critère qui la distingue de la centralisation n'est pas également simple pour certains de ces éléments⁵⁰. « Ramené à son contenu essentiel, le terme de décentralisation s'applique à une collectivité locale qui, bien qu'englobée dans une autre collectivité plus vaste, s'administre elle-même, gère elle-même ses propres affaires, situation que certains vocabulaires étrangers expriment mieux encore ("*selfgovernment*", "*selbstverwaltung*", [ou *zelfbestuur*] ⁵¹, dont le correspondant français serait : "*auto-administration*"). Faire d'une province, d'une commune, des collectivités décentralisées, c'est les organiser de manière qu'elles s'administrent par elles-mêmes tout en restant intégrées dans l'État. L'idée d'une certaine autonomie est à la base de la décentralisation »⁵².

De nombreux auteurs⁵³ s'accordent à dire que la décentralisation ne sera effective qu'autant que trois conditions fondamentales auront été réunies : les affaires locales, les autorités locales, et le contrôle de la légalité de leurs actes. Jacques Baguenard en fait partie. Ainsi, souligne-t-il que la réalisation de la décentralisation subordonnée implique, premièrement, que soit déterminée une sphère de compétence spécifique au profit des collectivités locales. Cet

⁴⁹ J. Baguenard, *La décentralisation*, Presses universitaires de France, 4^e édition mise à jour, collection « Que sais-je », 1994, p. 6 et 11.

⁵⁰ A. de Laubadère, J.-C. Venezia et Y. Gaudemet, *Traité de droit administratif*, tome 1, 11^e édition, LGDJ, 1990, p. 98.

⁵¹ Respectivement, appellation anglaise, allemande et néerlandaise.

⁵² A. de Laubadère, J.-C. Venezia et Y. Gaudemet, *Traité de droit administratif*, tome 1, *op.cit.*, p. 98.

⁵³ À l'instar de J. Baguenard, *La décentralisation*, *op. cit.*, p. 17-18 ; de H. Oberdorff, *Les institutions administratives*, *op.cit.*, p. 47-48 ; J. Baguenard et J.-M. Becet, *La démocratie locale*, PUF, collection « Que sais-je ? », 1995, p. 7-9, ainsi que A. de Laubadère, J.-C. Venezia et Y. Gaudemet, *Traité de droit administratif*, *op.cit.*, p. 98-104.

ensemble qualifié d' "affaires locales" n'existera que s'il est possible d'isoler durablement, parmi les interventions variées de la puissance publique, un secteur suffisamment homogène et intrinsèquement spécifique, attribué à la responsabilité exclusive des collectivités internes. Mais cet effort nécessaire se révèle toujours délicat, du fait de l'interpénétration inévitable des activités et du caractère subjectif des appréciations servant de fondements à la délimitation des affaires locales par rapport aux affaires nationales. La réalisation de la décentralisation suppose, deuxièmement, que ces activités propres soient prises en charge par les autorités locales indépendantes du pouvoir central, tant pour leur nomination que pour leur révocation. La réalisation de la décentralisation exige, troisièmement, que la gestion des autorités locales relatives à leurs affaires propres soit autonome. Mais, indique Jacques Baguenard, c'est sans doute à ce niveau que se situent les principaux obstacles tenant à la réticence étatique et à la relative capacité de gestion des responsables locaux⁵⁴.

En résumé, et au sens strict, la décentralisation se caractérise par l'existence d'autorités locales élues — distinctes des autorités administratives de l'État — exerçant, dans le cadre des lois, des compétences propres pour lesquelles elles disposent d'un certain degré d'autonomie sous le contrôle de l'État⁵⁵. Dans son sens moderne, la décentralisation est indissociable de l'idée d'autonomie locale et du principe démocratique⁵⁶. Il est également à noter que le niveau de décentralisation dans un pays donné ne s'apprécie pas seulement par rapport au volume des compétences exercées ; ce niveau dépend aussi du régime sous lequel ces compétences sont exercées et du contrôle effectivement exercé par l'État⁵⁷.

Une ébauche de résumé des analyses qui précèdent consisterait à dire que l'on évoque le terme *décentralisation* pour faire référence à un mode d'organisation administrative, suivant lequel un État central transfère des pouvoirs de décision, autrement dit des compétences, à des organes infra-étatiques démocratiquement élus en son sein, dotés d'une personnalité juridique et disposant d'un certain degré d'autonomie, étant précisé que les compétences ainsi transférées doivent s'accompagner des ressources financières nécessaires à leur exercice.

Désormais, pour le législateur camerounais, la décentralisation consiste en un transfert par l'État, aux collectivités territoriales décentralisées, de compétences particulières et de moyens appropriés ; elle constitue l'axe fondamental de développement, de la démocratie et de la bonne gouvernance au niveau local⁵⁸. Le législateur précise en outre que « Les collectivités

⁵⁴ J. Baguenard, *La décentralisation, op.cit.*, p. 17-18.

⁵⁵ Premier Rapport mondial des Cités et Gouvernements Locaux Unis (CGLU) sur « La décentralisation et la démocratie dans le monde », *op.cit.*, p. 316.

⁵⁶ *Idem.*

⁵⁷ *Ibidem.*

⁵⁸ Article 2 de la loi n° 2004/17 du 22 juillet 2004 d'orientation de la décentralisation.

territoriales sont des personnes morales de droit public, dont les conseils ont pour mission de promouvoir le développement économique, social, sanitaire, éducatif, culturel et sportif de ces collectivités »⁵⁹. En ce sens, les lois de décentralisation précitées ont attribué un nombre important de compétences aux collectivités territoriales décentralisées, c'est-à-dire soixante-dix pour les régions et cinquante quatre pour les communes. Les « transferts de première génération » —expression du Gouvernement désignant la première série de compétences dont le transfert a fait l'objet de neuf décrets d'application en date du 26 février 2010 — portent sur une dizaine de compétences communales⁶⁰.

De tout ce qui précède, on est tenté d'affirmer que la décentralisation *stricto sensu* n'a pas été effective au Cameroun avant la Constitution de 1996, moment auquel elle est amorcée sous l'impulsion et la pression des bailleurs de fonds⁶¹, pour prendre véritablement corps à la faveur des lois de décentralisation de 2004. Ce sont, à titre de rappel, la loi n° 2004/17 du 22 juillet 2004 d'orientation de la décentralisation, la loi n° 2004/18 du 22 juillet 2004 fixant les règles applicables aux communes et, enfin, de la loi n° 2004/19 du 22 juillet 2004 fixant les règles applicables aux régions. Le processus de

⁵⁹ Voir l'article 4 alinéa 1 de la même loi.

⁶⁰ H. Kouomegne Noubissi, *Décentralisation et centralisation au Cameroun. L'exemple de la répartition des compétences entre l'État et les collectivités locales*, Thèse de droit public de l'Université de Paris I Panthéon-Sorbonne, sous la direction de Michel Verpeaux, 2012, p. 122. À cet égard, H. Kouomegne Noubissi cite : « Le décret n° 2010/0239 porte sur une compétence communale : l'alimentation en eau potable ; le décret n° 2010/0240 porte sur une compétence communale : la création et l'entretien des routes rurales non classées et des bacs ; le décret n° 2010/0241 porte sur une compétence communale : la participation à l'entretien et à la gestion en tant que de besoin de centres de promotion et de réinsertion sociale (d'autres décrets seront nécessaires pour exercer cette compétence ; les décrets n° 2010/0242 et n° 2010/0244 portent tous les deux sur une même compétence communale : la promotion des activités de production agricoles, pastorales, artisanales et piscicoles d'intérêt communal ; le décret n° 0243 porte sur une compétence communale : l'organisation et la gestion de secours au profit des nécessiteux ; le décret n° 2010/0245 porte sur deux compétences communales : l'organisation au niveau local de journées culturelles, de manifestation culturelles traditionnelles et concours littéraires et artistiques (un autre décret sera encore nécessaire pour l'exercice de cette compétence) et l'appui aux associations culturelles ; le décret n° 2010/0246 porte sur une compétence communale : la création, l'équipement, la gestion et l'entretien des centres de santé d'intérêt communal ; le décret n° 2010/0247 porte sur trois compétences communales : la création, conformément à la carte scolaire, la gestion, l'équipement, l'entretien et la maintenance des écoles maternelles et primaires et des établissements préscolaires de la commune, le recrutement et la prise en charge du personnel d'appoint desdites écoles, et la participation à l'acquisition des matériels et fournitures scolaires ».

⁶¹ En fait, « Il s'agit pour les bailleurs de fonds de lier aide et démocratisation, la démocratisation devenant la condition pour l'octroi de l'aide : c'est ce que l'on a appelé la conditionnalité politique ou démocratique, à côté de la conditionnalité économique-financière déjà imposée par le FMI et la Banque mondiale à travers les programmes d'ajustement structurel ». V. Omballa Magellan, « Les bailleurs de fonds bilatéraux et la conditionnalité démocratique en Afrique noire francophone : le cas de la France et du Canada », p. 85, disponible sur : [www.francophonie-durable.org/documents/colloque-ouaga-a5-omballa\[1\].pdf](http://www.francophonie-durable.org/documents/colloque-ouaga-a5-omballa[1].pdf), consulté le 19 février 2012.

décentralisation se poursuivra quelques années plus tard avec, entre autres, l'adoption de la loi n° 2009/011 du 10 juillet 2009 portant régime financier des collectivités territoriales décentralisées, et la loi n° 2009/019 du 15 décembre 2009 portant fiscalité locale dont les modalités d'application ont été fixées par une circulaire conjointe n° 0002335/MINATD/MINFI du 20 octobre 2010. Tel est, sans prétention d'exhaustivité, l'état du droit actuel des collectivités territoriales qui s'est construit au fil du temps.

Le Cameroun ayant été marqué par une centralisation excessive et des velléités de déconcentration⁶², on peut affirmer qu'avec la confirmation de la commune et l'érection de la région — ancienne province et simple circonscription administrative — en collectivités territoriales décentralisées, « une étape supplémentaire est franchie »⁶³ au Cameroun.

Il s'agit certes d'une décentralisation à deux niveaux de collectivités territoriales en droit, mais dans les faits les régions attendent toujours d'être « opérationnalisées ». Par conséquent, l'accent sera davantage mis sur les communes dans cet ouvrage, même si les deux types de collectivités apparaîtront indifféremment sous des dénominations telles que *collectivités territoriales décentralisées*, *collectivités locales*, *collectivités territoriales* ou *collectivité* tout court. Par souci de précision et en tant que de besoin, l'appellation *commune* sera souvent préférée dans ces travaux consacrés à la fiscalité locale. Celle-ci régit de nos jours un total de 360 (trois cent soixante) communes, auxquelles s'ajoutent 14 (quatorze) communautés urbaines, et 10 (dix) régions⁶⁴. Ces collectivités territoriales se complètent par des circonscriptions administratives (départements, arrondissements et districts) que dirigent des autorités nommées. À l'ensemble ci-dessus s'ajoutent des chefferies traditionnelles, qui ne sont pas des circonscriptions administratives, mais des organes « auxiliaires » qui exercent certains pouvoirs « dans les limites des circonscriptions administratives »⁶⁵.

⁶² On parle de déconcentration sur un territoire donné « lorsque, au sein d'une même institution, le pouvoir de décision détenu par les autorités les plus élevées est transféré à des autorités moins élevées dans la hiérarchie interne de l'institution » le but étant d'éviter une centralisation excessive en rapprochant l'Administration des administrés. Le processus de décentralisation camerounais entretient deux techniques qui coexistent, à savoir la décentralisation et la déconcentration. La distinction faite par René Chapus de ces deux statuts mérite d'être empruntée : « Alors que l'autorité déconcentrée est sous la dépendance d'un supérieur hiérarchique aux instructions duquel elle doit obéissance et qui détient de plein droit le pouvoir d'annuler ses décisions, l'autorité décentralisée n'a pas de supérieur hiérarchique ; elle est elle-même un supérieur hiérarchique, et elle dispose d'un pouvoir de décision autonome qu'elle exerce sous la simple surveillance d'un représentant de l'État, l'autorité de tutelle » : R. Chapus, *Droit administratif général*, Montchrestien, tome 1, 8^e édition, 1994, P. 332.

⁶³ P. Braud, *Sociologie politique*, LGDJ, 4^e édition, 1998, p. 86.

⁶⁴ Sont constituées en régions, les dix provinces suivantes : l'Adamaoua, le Centre, l'Est, l'Extrême Nord, le Littoral, le Nord, le Nord-Ouest, l'Ouest, le Sud, et le Sud-Ouest (article 61 alinéa 1 de la Constitution camerounaise de 1996).

⁶⁵ Voir, Étude de la Banque africaine de développement et du Fonds africain de développement, Étude économique par pays, Cameroun, « Profil de gouvernance pays », Département des opérations par pays, Région Centre et Ouest, septembre 2004, p. 28.

B. LA FISCALITÉ LOCALE, OUTIL COMPLEXE DE MOBILISATION DES RESSOURCES : L'IMPORTANCE DE LA POLITIQUE FISCALE

Dans son ouvrage intitulé *Les systèmes fiscaux*, Pierre Beltrame écrit : « À leur départ, les colonisateurs laissèrent le plus souvent aux administrations autochtones un système fiscal complexe, fait dans l'intérêt de la Métropole et adapté à son degré de développement. Les jeunes États héritèrent ainsi de systèmes fiscaux dotés d'impôts synthétiques (impôt progressif sur le revenu, taxe sur le chiffre d'affaires), tout hérissés de techniques élaborées (crédit d'impôt, prélèvement à la source) qui étaient en fait, inapplicables par des administrations rudimentaires dans des pays vivant en économie de subsistance.

Au mieux, les législateurs de ces pays entreprirent un travail de simplification : suppression des techniques fiscales trop complexes, abandon de la subtile progressivité par tranches, multiplication des droits de consommation spécifiques et des droits de porte. Encore la nécessité de cette simplification ne fut-elle pas toujours ressentie par les autorités ou leurs conseils (souvent des coopérants venus de l'ex-Métropole) qui réintroduisirent dans ces systèmes les derniers cris de la mode fiscale (la TVA par exemple).

En revanche, pratiquement aucun pays n'a fait l'effort suffisant pour rejeter les schémas fiscaux occidentaux et construire une fiscalité originale tenant compte à la fois du caractère archaïque de ces sociétés et des mutations rapides que leur imposent les relations avec les pays industrialisés. « Loin d'innover en matière fiscale, les Gouvernements concernés songent à peine à l'impôt et ce n'est que lorsque chacun a évalué le coût du plan puis reculé devant l'ampleur de la somme qu'on finit par songer au rôle que la fiscalité pourrait jouer dans le financement [...]. Les décisions relatives aux questions fiscales sont souvent prises sous l'impulsion des besoins budgétaires du moment... De ces études trop hâtives naissent inéluctablement des textes imprécis et incomplets, mal adaptés aux besoins du pays parce qu'ils ne sont pas intégrés dans un plan de développement qu'ils devraient précéder et soutenir »⁶⁶.

Ces propos de Pierre Beltrame restent pertinents comme on le verra, mais ils doivent d'abord être relativisés : dans le cas de la France, pays « colonisateur », et du Cameroun, pays « colonisé », on serait tenté, à la lecture de l'analyse ci-dessus, de déduire que la première disposerait d'un système fiscal efficace parce que adapté, et le second d'un système fiscal forcément inefficace parce que inadapté. Or, plus de trente ans après l'analyse de Pierre Beltrame, on constate — en dépit du coût que peuvent entraîner des réformes fiscales⁶⁷ — qu'il n'y a pas d'immobilisme dans quelque pays que ce soit, fût-

⁶⁶ P. Beltrame, *Les systèmes fiscaux*, 2^e édition mise à jour, Presses universitaires de France, collection « Que sais-je ? », 1979, p. 30-31.

⁶⁷ Voir, en ce sens, P. Mouzet, *Finances locales*, 3^e édition, Gualino éditeur, p. 102 : selon cet auteur, toutes les réformes (fussent-elles de simples ajustements) coûtent spécialement à l'État, le but étant, politiquement, de ne pas faire peser exclusivement sur les collectivités locales le

il développé ou en voie de développement ; partout, on réforme sans arrêt, sans doute parce que personne — détenteurs de textes supposés adaptés et détenteurs de textes inadaptés compris — n'a trouvé la solution idéale⁶⁸, et l'on sait que « les décisions de réformer procèdent généralement d'un cadre existant en faillite, et en mal de perfection »⁶⁹.

La France n'est pas épargnée par cette nécessité de réforme, principalement de sa fiscalité locale dont le Cameroun est l'un des héritiers, héritier qui n'a de cesse de s'inspirer des réformes intervenues chez la première pour bâtir son système en général et fiscal local en particulier⁷⁰: le choix d'un mimétisme permanent en quelque sorte. Un vrai paradoxe toutefois, quand on sait que « pendant longtemps encore, la France aura vocation à inspirer de nombreux pays, alors même qu'elle ne peut se targuer d'avoir définitivement assis une législation fiscale locale adaptée, moderne, juste et efficace, qui lui permette de se passer de nouvelles réformes »⁷¹.

La pertinence de l'analyse de Pierre Beltrame découle de l'importance qu'il donne à la fiscalité : il préconise de ne pas perdre de vue le rôle que la fiscalité pourrait jouer dans le financement (au niveau national comme au niveau local), d'où l'intérêt, selon lui, d'innover et d'adopter des textes précis et parfaitement adaptés.

poinds financier des décisions législatives (ce que la Constitution française prohibe désormais). C'est d'ailleurs, selon lui, le coût des réformes fiscales, dans son acception politique, qui explique souvent enlisements et renoncements.

⁶⁸ D. Hoorens « Quelques exemples étrangers (autonomie faible/élevée) », M. Hayat et T. Lambert (dir.), *La décentralisation fiscale : jusqu'où ?*, L'Harmattan, « Collection finances publiques », 2009, p. 177.

⁶⁹ Voir Pierre Belebenie, « Les réformes fiscales locales orientées vers la bonne gouvernance : une approche comparative France, Maroc, Cameroun », *Revue Internationale du Monde et du Développement (RIMD)*, n° 3, 2012, p. 46.

⁷⁰ La structure fiscale locale du Cameroun est une quasi copie de la structure française. Les développements qui suivent montreront que les réformes camerounaises reconduisent des « impôts locaux français » en instaurant des mécanismes nouveaux importés de France, à l'exemple de l'intercommunalité et de la péréquation. Autres exemples non exhaustifs, les trois lois de décentralisation camerounaises de 2004 (voir, *infra*) s'inspirent de deux lois qui ont dessiné la structure de la décentralisation française : la loi n° 82-213 du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions d'une part, et la loi du 7 janvier 1983 relative à la répartition des compétences entre les communes, les départements, les régions et l'État d'autre part. La communauté urbaine française avait été instituée par une loi du 31 décembre 1966 ; au Cameroun, les communautés urbaines furent instaurées par la loi n° 87/015 du 15 juillet 1987 portant création des communautés urbaines. La Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF) a été créée en France par une loi de 1948, modifiée par celle du 13 juillet 1973. Celle-ci semble avoir inspiré le Conseil de discipline budgétaire et financière (CDBF) du Cameroun actuellement régi par le décret n° 2008/028 du 17 janvier 2008 portant organisation dudit Conseil. En France, des Chambres régionales des comptes ont été instaurées par la loi du 2 mars 1982 susvisée ; le Cameroun a quant à lui vu se créer des Tribunaux régionaux des comptes à la faveur de la loi n° 2006/17 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation, les attributions et le fonctionnement des Tribunaux régionaux des comptes, etc.

⁷¹ Voir Pierre Belebenie, « Les réformes fiscales locales orientées vers la bonne gouvernance : une approche comparative France, Maroc, Cameroun », *art.cit.*, p. 46

Dans le prolongement de cette analyse, Giorgio Blundo rappelle que : « La fiscalité locale apparaît [...] comme un élément central de tout dispositif de décentralisation ». D'une part, elle fournit — précise cet auteur — des ressources financières aux collectivités territoriales décentralisées et représente donc un gage de viabilité et d'autonomie de ces dernières vis-à-vis de l'État central. D'autre part, la fiscalité locale a vocation à établir et à réaffirmer les liens entre citoyens et autorités publiques : on suppose que le fait de payer des taxes et des impôts est une manifestation de l'adhésion et de la confiance des citoyens à l'endroit des élus locaux, mais cet acte fait naître pour ces derniers un devoir de responsabilité, en donnant à la fois un droit de contrôle et de sanction (par la voie des urnes) aux contribuables. C'est tout au moins le postulat retenu des politiques d'appui aux processus de décentralisation : une proximité soutenue entre représentants politiques et citoyens peut être le gage d'une meilleure mobilisation des ressources locales. L'auteur rappelle du reste que dans certains discours, le paiement des impôts a toujours été considéré comme le « véritable baromètre de l'adhésion des populations à la réforme »⁷².

Une mobilisation importante de ressources fiscales est la preuve d'une adhésion massive des populations aux impôts mis en place, un des aspects d'une politique fiscale efficace et efficiente, elle-même tributaire d'une décentralisation au préalable pertinente. En effet, la décentralisation et la fiscalité locale sont indissolublement liées, tant et si bien qu'une décentralisation fiscale bien pensée contribuera souvent à asseoir une bonne fiscalité locale. Nous verrons dans la suite de ces développements que celle-ci peut se trouver « condamnée » si elle est issue d'une politique fiscale qui ne se serait pas arrimée à certains canons de politique fiscale, à l'instar notamment de l'efficacité, de l'efficience et de l'équité ci-dessus mentionnées.

Des précisions ayant déjà été données sur la notion d'équité⁷³, les notions d'*efficacité* et d'*efficience* méritent d'être précisées, d'autant plus qu'elles seront à plusieurs reprises usitées dans les développements qui vont suivre.

L'efficacité s'apprécie mieux par rapport à un ou plusieurs objectifs, c'est-à-dire à un ou plusieurs buts, que l'on se propose d'atteindre. Pour le petit Robert, l'*efficacité* est « le caractère de ce qui est efficace, [la] capacité à produire le maximum de résultats avec le minimum d'effort, de dépense », tandis que l'*efficience* est, « l'efficacité, la capacité de rendement »⁷⁴.

La définition ci-dessus apparaît peu éclairante et nécessite d'être davantage creusée. Ainsi, il est souligné dans le *Dictionnaire d'Économie et de Sciences Sociales* que les termes *efficacité* et *efficience* renvoient à la relation entre un

⁷² G. Blundo : « “Je n'ai pas besoin de ticket”. Négociation des droits de marché et petite corruption dans les collectivités locales sénégalaises », consultable sur : http://horizon.documentation.ird.fr/exl-doc/pleins_textes/divers08-10/010038405.pdf, consulté le 23 juillet 2014.

⁷³ Voir *supra*, page 11, en notes de bas de page.

⁷⁴ Petit Robert, édition 1977, p. 608.

résultat et les moyens utilisés pour l'obtenir⁷⁵. Cet ouvrage précise que c'est en se référant au terme anglais *efficiency* que certains auteurs ont été amenés à distinguer l'*efficacité* d'avec l'*efficience*. Il ressort en outre du même ouvrage qu'« une action sera jugée efficace si elle atteint son but, quels que soient les moyens utilisés pour y parvenir ; elle ne sera jugée efficiente que si le résultat est obtenu avec une économie de moyens, donc sur la base d'un calcul d'optimisation visant à minimiser les coûts »⁷⁶. Pour étayer leur explication, et prenant l'exemple d'un moustique importun, les auteurs du dictionnaire susvisé soulignent : « Si vous le détruisez avec un lance-flammes, vous êtes efficace : le moustique est anéanti (mais la maison a brûlé). Si vous le neutralisez grâce à un insecticide se caractérisant par un coût unitaire particulièrement faible et des effets secondaires anodins, alors vous êtes efficace. La productivité est un indicateur de l'efficience d'une technique de production »⁷⁷. Une fois les objectifs de la fiscalité locale identifiés, l'approche qui consiste à distinguer les notions d'efficacité et d'efficience semble plus convenable au moins pour une raison essentielle : elle permet d'apprécier si les moyens qu'utilise la fiscalité locale permettent à cette dernière d'atteindre ses objectifs. Ce faisant, on s'intéresse à la pertinence, c'est-à-dire au « rapport mesuré entre les moyens mis en œuvre et les objectifs fixés »⁷⁸.

II. Le cadre conceptuel : revue de la littérature et délimitation du champ de la recherche

Après avoir envisagé le cadre conceptuel (A), autrement dit le sens à donner aux termes clés de notre sujet, nous procéderons à une revue de la littérature camerounaise relative à la fiscalité locale (B), avant de préciser le contexte de la présente étude en en délimitant le champ de recherche (C).

A. « TRANSFORMATION » ET « FISCALITÉ LOCALE » : LE SENS À DONNER

Avant d'aller plus loin dans nos développements, il importe de clarifier les notions autour desquelles s'articule le sujet : que recouvre le terme *transformation*, (1) et qu'en est-il du concept de *fiscalité locale* (2) dans le contexte camerounais ?

⁷⁵ Voir Échaudemaison C.-D (dir.), *Dictionnaire d'Économie et de Sciences Sociales*, 7^e édition revue et augmentée, Nathan, 2006, p. 177.

⁷⁶ *Idem*.

⁷⁷ *Ibidem*.

⁷⁸ M.-V. Santo et P.-É. Verrier, *Le management public*, PUF, collection « Que sais-je ? », 3^e édition, 2007, p. 67.

1. La transformation

La *transformation* est « l'action de transformer, l'opération sur laquelle on transforme » selon le Petit Robert qui réserve de nombreuses entrées aussi bien au terme *transformation* lui-même qu'au verbe *transformer* dont il est issu. Ce dictionnaire attribue de nombreux synonymes au mot *transformation* : Conversion, amélioration, rénovation, changement, transition (pour une transformation lente) et révolution (pour une transformation brutale), des synonymes qui, selon le Petit Robert, s'opposent au maintien, à la fixité et à la permanence ; Parallèlement, le verbe transformer, c'est-à-dire « Faire passer d'une forme à une autre, donner un autre aspect, d'autres caractères formels à », se voit aussi attribuer de nombreux synonymes : changer, modifier, renouveler, élaborer, traiter, convertir, métamorphoser, transmuier, et même évoluer⁷⁹.

Transformer est donc synonyme d'améliorer qui, en principe, signifie apporter un « mieux » à l'existant. Mais ce « mieux » peut ne pas être d'un niveau satisfaisant. Dans le cadre de cet ouvrage toutefois, le terme *transformation* ne sera pas toujours synonyme d'*amélioration* ou d'*évolution*. En effet, la transformation d'une matière au sens de sa modification, de son changement, ou même de son renouvellement n'emporte pas nécessairement amélioration ou évolution de ladite matière, encore moins sa révolution. Par conséquent, *transformer* ici renvoie avant tout à l'idée des modifications ou des changements qui ont été progressivement apportés à la fiscalité locale. C'est fort justement de ces modifications et changements (ils peuvent être progressifs ou régressifs) que l'on sera en mesure d'apprécier si les transformations notées se sont faites dans le sens d'une *amélioration satisfaisante*, autrement dit d'une ultime évolution n'appelant plus d'autres améliorations de la fiscalité locale camerounaise...

2. La fiscalité locale

Le concept de *fiscalité* dérive de l'adjectif *fiscal* qui, selon Gérard Cornu « se rapporte à l'impôt, à la fiscalité », la fiscalité étant « un système d'imposition », c'est-à-dire « un procédé technique d'assiette et de liquidation d'un impôt »⁸⁰. Celui-ci est, selon Georges Vedel, « une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques »⁸¹. La doctrine semble de plus en plus disposée à actualiser cette définition désormais classique. Par exemple, Pierre Beltrame voit en l'impôt « une prestation pécuniaire requise des contribuables d'après leurs facultés contributives et qui opère, par voie d'autorité, un transfert patrimonial définitif et sans contrepartie déterminée, en

⁷⁹ Voir Petit Robert, *op.cit.*, p. 2002-2003.

⁸⁰ G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, PUF, 2011, p. 459 et 521.

⁸¹ Cité par W. Gilles « Les transformations du droit fiscal à l'ère du numérique » in Revue de l'Institut du Monde et du développement (*RIMD*), n° 1, 2011, p. 71.

vue de la réalisation des objectifs fixés par la puissance publique »⁸². Olivier Negrin peut être cité en deuxième exemple. Pour lui, l'impôt est « une prestation individuelle de valeurs pécuniaires requise des personnes physiques et des personnes morales de droit privé, voire de droit public, par voie d'autorité mais selon des règles fixes, à titre définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des charges publiques »⁸³ ; celles-ci se déclinent en « dépenses budgétaires de l'État et de certains autres organismes publics, collectivités locales, établissements publics à vocation territoriale (les régions, par exemple) »⁸⁴.

L'adjonction de l'adjectif *locale* signifie qu'il s'agit d'une fiscalité (et donc d'un système d'imposition) concernant le niveau local, c'est-à-dire les collectivités territoriales décentralisées, par opposition à l'État central. Pour le législateur camerounais, « la fiscalité locale s'entend des prélèvements opérés par les services fiscaux de l'État ou compétents des collectivités territoriales au profit de ces dernières, [dans la perspective de couvrir les charges publiques locales]. L'ensemble de ces prélèvements est encore désigné sous le vocable "impôts locaux" [...] »⁸⁵. Ceux-ci sont constitués des impôts communaux, des centimes additionnels communaux sur les impôts et taxes de l'État, des taxes communales, des impôts et taxes des régions et de tout autre type de prélèvements prévus par la loi⁸⁶. On notera que les prélèvements ci-dessus mentionnés ne se limitent pas au seul impôt à proprement parler ; ils s'étendent aux *taxes et redevances*⁸⁷, que le législateur camerounais range aussi dans la catégorie d'impôts locaux dont bénéficient les collectivités territoriales.

⁸² P. Beltrame, *La fiscalité en France*, Hachette, 15^e édition, 2009, p. 8.

⁸³ Cité par W. Gilles « Les transformations du droit fiscal à l'ère du numérique », *art. cit.*

⁸⁴ G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, PUF, 2011, p. 461.

⁸⁵ Loi n° 2009/019 du 15 décembre 2009 portant fiscalité locale, article 1^{er}, alinéa 2.

⁸⁶ *Idem*, article 2.

⁸⁷ Voir l'article 1^{er} alinéa 1 de la loi n° 2009/019 du 15 décembre 2009 portant fiscalité locale : « La présente loi [...] détermine les impôts taxes et redevances prélevés au profit des collectivités territoriales décentralisées [...] ».

En principe, la taxe correspond au prix que paie un usager en contrepartie d'un service qui lui est rendu, à l'instar de la taxe sur l'enlèvement des ordures ménagères. Mais, à la vérité, le terme *taxe* est de plus en plus usité pour faire référence à l'impôt comme, par exemple, dans le cas de la taxe sur la valeur ajoutée. H. Laufenburger reconnaît que la taxe représente la contribution de l'utilisateur aux frais d'un service auquel il a fait appel. Il rappelle qu'en d'autres termes « la taxe représente la rémunération partielle par les bénéficiaires des avantages individuellement sensibles fournis par l'Administration », avant de souligner que si la distinction entre l'impôt et la taxe est solidement établie en théorie, il n'en reste pas moins que les impôts sont souvent qualifiés de taxes par le législateur, et inversement. Voir, H. Laufenburger, *Précis d'économie et de législation financières*, tome III, Budget et Trésor, 2^e édition, Librairie du recueil Sirey, 1946, p. 101.

On peut aussi s'aider de G. Cornu pour donner une définition au mot *taxe*. Au sens propre, selon lui, celle-ci est un prélèvement obligatoire qui a la même nature que l'impôt, et qui est destiné à financer un service public précis ; ce prélèvement est dû par les seuls usagers du service en question : c'est le cas de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères. G. Cornu indique que cette qualification est parfois appliquée à de vrais impôts par le législateur (exemple de la taxe sur le chiffre d'affaires) ou dans les finances locales, pour faire allusion aux impôts locaux par

Selon le *Lexique des termes juridiques*, les *collectivités territoriales* désignent « des entités de droit public correspondant à des groupements humains géographiquement localisés sur une portion déterminée du territoire national, auxquels l'État a conféré la personnalité juridique et le pouvoir de s'administrer par des autorités élues. Elles disposent de ressources propres, essentiellement fiscales [...] et ont vocation à se voir attribuer par l'État les compétences qui peuvent le mieux être exercées à leur échelon »⁸⁸.

Rien n'interdit donc, *a priori*, que l'on attribue des appellations variées à cette matière : droit fiscal des collectivités territoriales décentralisées, droit fiscal local, droit financier local en sont des exemples.

Le contenu de la matière n'en change pas pour autant, mais l'on retiendra que le droit fiscal local varie d'un pays à un autre, et les similitudes liées au calquage de quelque modèle étranger révèlent généralement des variantes entre le pays calqueur et le pays calqué. Pareillement, les collectivités territoriales sont des subdivisions infra-étatiques pour lesquelles il n'existe pas de règles d'homogénéité, et la diversité de particularismes nationaux n'échappe pas toujours aux réformes territoriales, accentuant ainsi les dissemblances (nombre d'échelons locaux, types de structures territoriales notamment). À titre d'exemple, outre les collectivités territoriales situées Outre-mer et les structures de coopération intercommunale, la commune, le département et la région se comptent aussi parmi les collectivités territoriales de France. L'on peut aussi citer l'exemple du Sénégal où les régions, la commune, la communauté rurale et la communauté d'arrondissement constituaient les collectivités territoriales du pays, jusqu'à ce qu'une loi de 2013 vienne supprimer les régions collectivités locales, et érige les départements en collectivités locales, loi qui a procédé à la communalisation intégrale en érigeant des communautés rurales et des communes d'arrondissement en communes⁸⁹. Au Togo, les collectivités territoriales prévues par la Constitution

opposition aux impôts d'État. En outre, dans un sens vague et toujours selon le même auteur, le mot *taxe* est synonyme d'impôts, d'imposition et de contribution. Voir G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, *op.cit.*, p.1006.

S'agissant de la *redevance*, J. Buisson souligne qu'elle se rapproche de la *taxe* en ce qu'elle est perçue à l'occasion d'une prestation qui lui est fournie par un service public, en rappelant qu'elle se distingue nettement de la *taxe* parce qu'elle n'est due que par l'utilisateur bénéficiaire du service en question. On dira donc avec J. Buisson que « la redevance est en fait le prix d'un service rendu par une personne publique à un client qui utilise ledit service (prix d'entrée dans un musée, ou dans une piscine, tarif d'une crèche, péage d'autoroute »). Voir, J. Buisson, *Finances publiques*, 14^e édition, Dalloz, p. 97. Cette définition peut être rapprochée de celle de G. Cornu. D'une manière générale, la redevance est pour ce dernier une somme que l'on doit périodiquement soit à titre de rente, soit à titre de loyer. Plus spécialement, dans le sens de *taxe*, G. Cornu précise que la redevance est une somme due en contrepartie d'une concession, d'une utilisation du domaine, d'un service public, ou d'un avantage particulier. *Idem*, p. 860.

⁸⁸ *Lexique des termes juridiques 2012*, Dalloz, 2011, p. 166.

⁸⁹ Voir, en ce sens, la loi sénégalaise n° 2013-10 du 28 décembre 2013 portant Code général des collectivités locales.

de ce pays sont les communes, les préfetures et les régions⁹⁰. Les collectivités territoriales du Tchad sont, au titre de l'article 203 de la Constitution du 31 mars 1996 révisée, les régions, les départements, les communes et les communautés rurales.

On peut d'ailleurs s'étonner que cette prolifération de collectivités territoriales décentralisées n'ait pas suscité davantage d'intérêt pour la fiscalité locale camerounaise, pourtant censée être au service de ces collectivités. En effet, force est de constater que trop peu d'écrits ont jusqu'ici été consacrés à cette matière, ce qui amène à la qualifier de *parent pauvre de la littérature juridique camerounaise*.

B. LA FISCALITÉ LOCALE : LE PARENT PAUVRE DE LA LITTÉRATURE JURIDIQUE CAMEROUNAISE

Depuis son accession à la souveraineté internationale il y a cinquante-six ans, le Cameroun n'avait pas enregistré de thèse sur la fiscalité locale. Celle de Prosper Konman soutenue en mars 2013 à l'université de Paris 1 vient certes combler ce vide, mais la fiscalité locale n'en reste pas moins, comme ci-dessus indiqué, le parent pauvre de la littérature juridique camerounaise. La vision quelque peu restrictive, mais en même temps très « pratique » de la thèse susvisée (présentation chronologique des différents impôts, problématique sur le compte unique du Trésor, péréquation et longs développements sur l'emprunt) lèse néanmoins certains aspects théoriques qui ne sont pas (ou sont superficiellement) abordés, à l'instar de la répartition des compétences en matière fiscale, de l'autonomie financière ou de la légitimité de l'impôt.

Les ouvrages sur la fiscalité locale sont rares. Ceux de Martin Finken — *Communes et gestion municipale au Cameroun* d'une part, et *Gouvernance communale en Afrique et au Cameroun* d'autre part — constituent les premiers repères de la fiscalité locale au Cameroun certes, mais ils ne traitent pas exclusivement de cette matière.

Cet ouvrage qui se veut une monographie se focalisera sur le contexte du Cameroun. De temps en temps, l'ouvrage sera enrichi de références étrangères : à titre d'exemples éclairants, de modèles dont le Cameroun pourrait s'inspirer ou améliorer, et même d'outil de facilitation de la compréhension de la matière, en vue d'une meilleure appropriation.

C. LE CONTEXTE CAMEROUNAIS : L'INTÉRÊT D'UNE ANALYSE COUVRANT LA PÉRIODE DE 1960 À NOS JOURS

Le choix d'une démarche monographique se justifie par le souhait de limiter le sujet au Cameroun, un espace certes restreint, mais très représentatif

⁹⁰ Voir l'article 141 de la Constitution du Togo, telle que révisée par la loi n° 2002-029 du 31 décembre 2002.

des autres pays d'expression française de l'Afrique subsaharienne avec lesquels le pays choisi partage de nombreux points communs: indépendances survenues quasiment à la même époque, anciens systèmes dictatoriaux, Pays en voie de développement, forte dépendance vis-à-vis des bailleurs de fonds, adoption du système fiscal (étatique et local) de l'ancienne puissance tutélaire, la France en l'occurrence et, plus récemment, vent de démocratisation des années 1990 à l'origine des processus de décentralisation récemment initiée dans ces différents pays. En ce sens, Martin Finken souligne qu'« en Afrique francophone et particulièrement en Afrique de l'Ouest et centrale, en dehors du cas particulier des anciennes colonies belges (RDC, Rwanda et Burundi), les entités issues de la décentralisation présentent de nombreuses similitudes, résultant du fait que les institutions sont calquées plus ou moins sur le modèle français. L'on note aussi bien sûr de nombreuses différences d'un pays à l'autre, quant à la forme et aux missions des collectivités locales. Mais les ressemblances sont suffisamment importantes pour que l'on puisse parler d'un modèle commun à l'Afrique francophone »⁹¹. Dans le même ordre d'idées, concernant les textes sur la décentralisation, Alain Rochegude observe que ces textes se ressemblent, tant et si bien que « les modes d'organisation interne des collectivités apparaissent [...] comme dictés par la même inspiration »⁹².

Ce travail pourra exceptionnellement faire référence à l'époque précoloniale ; mais il est à noter qu'il portera essentiellement sur la période postindépendance, dont le point de départ correspond à la date auparavant mentionnée du 1^{er} janvier 1960.

Ayant précisé le contexte et délimité le champ de notre recherche, il convient de s'interroger sur l'intérêt que représente le sujet, avant de s'interroger sur la problématique qui en découle.

III. L'intérêt d'une recherche portant sur la fiscalité locale et la problématique

Cette recherche a un enjeu à la fois scientifique, socio-économique et politique (A). La problématique qui en découle peut, quant à elle, être désormais être précisée (B).

⁹¹ M. Finken, *Gouvernance communale en Afrique et au Cameroun*, l'Harmattan, 2011, p. 65.

⁹² A Rochegude, *Décentralisation, acteurs locaux et foncier. Mise en perspective juridique des textes sur la décentralisation et le foncier en Afrique de l'Ouest et du Centre*, PDM, Coopération française, 2000, p. 8.

A. UN SUJET AU CŒUR DES ENJEUX SCIENTIFIQUE, POLITIQUE ET SOCIO-ÉCONOMIQUE : UNE MEILLEURE MOBILISATION DES RESSOURCES FINANCIÈRES EN TOILE DE FOND

Écrire sur la fiscalité locale du Cameroun revêt un intérêt scientifique au regard de la quasi-inexistence des ouvrages ayant abordé le sujet. Aussi, se doit-on d'indiquer que le choix de ce dernier a été guidé par la volonté d'assembler des matériaux pouvant apporter des éclairages sur une matière réputée difficile (en raison de la technicité, de la transversalité et de la transdisciplinarité qui la caractérisent), et susceptibles de servir de base à des travaux de recherche portant sur la fiscalité locale ou les disciplines connexes.

Sans doute parce que le droit financier est « fondamentalement politique et naturellement économique »⁹³, sans doute aussi parce que c'est le droit qui tient l'économie et non l'inverse, le choix de notre sujet a également été guidé par le souci de mettre en exergue les lacunes de la fiscalité locale, d'identifier les obstacles qui entravent l'atteinte des objectifs qui lui ont été assignés, en faisant des propositions à même d'amener les autorités camerounaises à se pencher plus sérieusement sur la question fiscale locale : le développement local et national en dépendent, autant que la crédibilité des choix politiques de ces autorités.

S'agissant de l'intérêt socio-économique, il est à noter que les collectivités territoriales camerounaises sont pauvres, et la médiocrité des services quasi généralisée sur le terrain en est une des parfaites illustrations. Il est même possible que les compétences qui leur ont été transférées dans le cadre de la décentralisation soient un facteur aggravant de leur précarité, car les dotations étatiques destinées à l'exercice des nouvelles compétences ont manifestement pris un mauvais départ. Parallèlement, les nombreuses stratégies internationales de lutte contre la pauvreté (plans d'ajustements structurels, Objectifs du Millénaire pour le développement, etc.), n'ont cessé de montrer leurs limites. Partant, à condition de lui en donner les moyens, la fiscalité locale apparaît comme l'instrument le plus à même d'améliorer les conditions de vie des Camerounais, et de contribuer efficacement au développement local et national, et pourquoi pas à délivrer le pays du joug de la dépendance financière vis-à-vis de l'étranger ?

B. LA PROBLÉMATIQUE, DES TRANSFORMATIONS : UNE AMÉLIORATION CERTAINE DE LA FISCALITÉ LOCALE ?

La contexture de la fiscalité locale du Cameroun a connu des transformations depuis l'indépendance du pays. À partir d'un examen de ces transformations et de l'éclairage qu'apportera l'environnement dans lequel

⁹³ R. Hertzog, « La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) dans l'histoire des grands textes budgétaires : continuité et innovation », *Revue française d'administration publique*, 2006/1 no117, p. 15-30. DOI : 10.3917/rfap.117.0015, p.16.

elles se sont progressivement produites, cet ouvrage se donne pour objectif d'aborder successivement les questions suivantes :

Que faut-il entendre par fiscalité locale au Cameroun ? Quelles sont les transformations que cette matière a connues depuis l'accession du Cameroun à l'indépendance? Ces transformations se sont-elles opérées dans un environnement propice et ont-elles, dans le même temps, pu doter ce pays d'une « bonne fiscalité locale » notamment en termes de mobilisation de ressources ?

Les réponses apportées à ces premières questions donneront une image sinon exhaustive, mais suffisamment précise de la fiscalité locale de ce pays telle qu'elle se perçoit aujourd'hui. Cette image n'est pas sans importance puisqu'elle entraînera nécessairement une autre question à laquelle ce travail de recherche devra apporter une réponse : la fiscalité locale du Cameroun appelle-t-elle ou non d'autres transformations ?

Pour répondre à toutes ces questions et à celles qui viendront inéluctablement se greffer à la problématique ci-dessus, deux grands axes seront privilégiés dans cet ouvrage. Ainsi, après avoir montré le caractère évolutif de la contexture de la fiscalité locale du Cameroun (**première partie**), on s'attachera ensuite à montrer qu'en dépit des transformations qu'elle a connues, la fiscalité locale de ce pays est en mal de réforme (**seconde partie**).

PREMIÈRE PARTIE

UNE FISCALITÉ LOCALE À CONTEXTURE ÉVOLUTIVE

On rappellera que la fiscalité locale est une matière occidentale qui s'est imposée au Cameroun avec l'arrivée des colonisateurs. Aussi, l'observateur ne peut-il s'étonner de la frappante similitude qui caractérise le cadre juridique et institutionnel de l'ancienne Métropole (la France) et celui du Cameroun. À cela une raison principale : hormis le fait d'avoir hérité d'un corpus normatif « prêt à l'usage » — dont il ne sera probablement jamais question de s'en départir — le Cameroun entretient cette ressemblance en s'inspirant quasi systématiquement des réformes fiscales et institutionnelles qu'initie la France. D'ailleurs, l'étude de la fiscalité locale du Cameroun et de ses transformations apparaît comme l'un des moyens les plus sûrs de se rendre à l'évidence.

À l'origine d'un « État unitaire », la Constitution de 1972⁹⁴ fait de l'organisation des collectivités locales et de la création de l'assiette et du taux des taxes et impôts des matières ressortissant du domaine de la loi⁹⁵, dont l'initiative « appartient concurremment au Président de la République et aux députés de l'Assemblée nationale »⁹⁶. Une fiscalité locale embryonnaire va, pour la première fois être appliquée à l'ensemble du pays à partir de 1974, et ce, à la faveur de la loi camerounaise n° 74-23 du 5 décembre 1974 portant organisation communale, loi qui procède, comme déjà indiqué, à une uniformisation *française* des textes auparavant en vigueur dans les anciennes colonies française et anglaise du pays. Il importe donc de souligner que la loi de 1974 est le point de départ d'une fiscalité locale applicable à tout le pays, une source sur laquelle viendront se greffer d'autres sources⁹⁷ au fil du temps. Cette loi n'a pas connu de modification substantielle pendant quelques années

⁹⁴ Cette Constitution avait été adoptée par le peuple camerounais le 20 mai 1972, et promulguée le 2 juin 1972.

⁹⁵ Article 3, alinéa 3 et 4 de la Constitution de 1972.

⁹⁶ Article 19 de la Constitution de 1972.

⁹⁷ Cette loi a en effet connu des modifications. Par exemple en 1977 (loi n°77/2 du 13 juillet 1977), en 1990 (loi n° 90/057 du 19 décembre 1990), en 1992 (loi n° 92/003 du 14 août 1992), etc.

et, comme l'indique Jean-Pierre Kuate, « Jusqu'à la fin des années 80, les discours officiels faisaient très peu cas des finances communales. À travers les circulaires du Président de la République ou du ministre des Finances sur la préparation ou l'exécution du budget de l'État, des directives étaient données sur l'exécution des recettes et des dépenses. Mais celles-ci faisaient rarement allusion à la vie financière des communes ; mais vers la fin des années 80, la préoccupation des pouvoirs publics sur les finances communales a été constante d'où de nombreuses réformes intervenues [...] »⁹⁸, visant à mobiliser davantage de ressources fiscales pour les communes. À la vérité, il ne s'agissait pas de réformes d'envergure, mais de réformettes fiscales, sans grande incidence puisque la fiscalité locale demeurait embryonnaire et lacunaire, tant et si bien que les budgets communaux ne s'en trouvaient pas davantage financièrement nourris.

D'ailleurs, une fois qu'auront été étudiés les éléments caractéristiques de la fiscalité locale camerounaise (titre I), on se rendra ensuite compte que cette dernière a souvent été à l'épreuve d'une autonomie financière comprimée (titre II).

⁹⁸ J.-B. Kuate, « Contribution au renforcement des ressources financières des communes camerounaises », Mémoire de DESS en gestion financière municipale, CESAG-PDM., 2004, p. 35.

TITRE I

LES ÉLÉMENTS CARACTÉRISTIQUES DE LA FISCALITÉ LOCALE DU CAMEROUN

La fiscalité locale du Cameroun se caractérise par une pluralité de sources et une multiplicité d'acteurs (chapitre I). Embryonnaire au moment de l'indépendance du pays, en 1960 et les premières années qui ont suivi, cette branche de la fiscalité a, dans l'entre-temps, connu des mutations timorées (chapitre II), qui se sont aujourd'hui fondues dans la loi du 15 décembre 2009 portant fiscalité locale et ses modifications subséquentes.

CHAPITRE I

UNE PLURALITÉ DE SOURCES ET UNE MULTIPLICITÉ D'ACTEURS

C'est parce qu'il crée le droit que l'État est — du fait d'un pouvoir multidimensionnel dont il est doté — source du droit : « on distingue en lui “un pouvoir constituant”, qui fait des lois constitutionnelles ; un “pouvoir législatif”, qui fait des lois ordinaires ; un “pouvoir réglementaire”, qui fait des règlements ; [et] un “pouvoir administratif”, qui prend les décisions exécutoires »⁹⁹. L'explication que l'on pourrait en donner est que, « avec son instinct de centralisation, le pouvoir d'État n'admet pas d'autres sources du droit que lui-même, sur le territoire d'État »¹⁰⁰. Pour ne pas sortir de cette logique, le pouvoir d'État « travaille à subordonner toutes les sources du droit locales ou spontanées, telles que les coutumes et les règlements, à la loi écrite qu'il a elle-même monopolisée »¹⁰¹. Unique source du droit dans le Cameroun précolonial, la coutume partage désormais cette qualité avec d'autres sources, dont notamment la loi à laquelle elle se trouve aujourd'hui subordonnée¹⁰². La coutume est un ensemble d'usages ou de pratiques d'origine ancestrale qui se transmet oralement entre générations d'un espace géographique ou d'un groupe ethnique donné. Elle se perpétue dans le temps. Elle est, pour le groupe auquel elle est léguée, un ensemble de règles de droit traditionnel que les membres du groupe sont censés connaître et se doivent d'observer. Henri Lévy-Bruhl fait remarquer que la coutume n'est pas essentiellement différente de la loi, dans la mesure où toutes deux sont l'expression de la volonté du groupe, avec néanmoins une donnée technique qui les différencie : la loi émane d'un organe spécialisé et prend naissance au moyen d'une procédure (la promulgation), alors que la coutume est spontanée et « inconsciente »¹⁰³.

⁹⁹ M. Hauriou, *Précis élémentaire de droit constitutionnel*, Recueil Sirey, 1930, p. 24.

¹⁰⁰ *Idem*.

¹⁰¹ *Ibidem*.

¹⁰² Concernant la suprématie des juridictions de droit moderne sur les Tribunaux coutumiers, et donc du droit moderne sur le droit coutumier au Cameroun, voir *infra*, dans la suite de ce chapitre.

¹⁰³ H. Lévy-Bruhl, *Sociologie du droit*, PUF, collection « Que sais-je », 1971, p. 55.

La coutume camerounaise s'est vue imposer le droit moderne avec lequel elle est désormais appelée à coexister, primauté étant réservée à ce dernier au cas de conflit¹⁰⁴. En effet, « [...] le colonisateur a profondément labouré la terre africaine et son sillon a été trop profond pour ne pas avoir laissé des traces indélébiles. La greffe effectuée sur l'arbre africain a été trop bien faite pour ne pas en avoir modifié les fruits. Ceci peut expliquer que les Africains, même lorsqu'ils se veulent révolutionnaires, ont beaucoup de mal à décoloniser le droit que leur a légué l'Occident »¹⁰⁵. Le conflit pouvait-il être évité en pareil cas ? Force est néanmoins de constater que « ce conflit qui oppose depuis l'époque coloniale, le droit moderne, droit dominant, ayant le soutien de l'État qui l'impose comme droit commun et les droits traditionnels, droits dominés bénéficiant seulement de l'appui des masses rurales et présentés comme droit d'exception, n'a pas encore vu, malgré l'inégalité des armes, la victoire du premier sur les seconds »¹⁰⁶.

On ne peut mieux cerner les transformations de la fiscalité locale qu'en traitant dans un premier temps de ses sources (section I), avant de se tourner vers ses acteurs (section II), c'est-à-dire ceux qui, par leurs actions sur le terrain, aident l'édifice fiscal local à se construire progressivement.

SECTION I. LES SOURCES DE LA FISCALITÉ LOCALE CAMEROUNAISE

Si Pascale Deumier reconnaît que « l'étude du droit débute, en bonne logique, par l'étude de son origine, dans toutes ses acceptions : son histoire, son fondement et, évidemment, ses sources »¹⁰⁷, le professeur Philippe Malinvaud souligne quant à lui que sur ce sujet, les auteurs manifestent d'importantes divergences qui, selon lui, s'expliquent pour une large part parce que tous les auteurs ne parlent pas de la même chose¹⁰⁸. Mais est-il possible de parler de la même chose lorsque le sujet renvoie lui-même à plusieurs sens ?

Dans son manuel de *philosophie du droit*, Christian Atias affirme que « la théorie des sources du droit est complexe. Elle l'est parce que ses origines sont multiples. Elle l'est parce que ses formulations sont diverses ; ses partisans n'ont nullement unifié leurs thèses. Pour certains, la source du droit pourra être, par exemple, la disposition légale ou la décision juridictionnelle ; pour

¹⁰⁴ C'est le cas, lorsque pour une même affaire, une solution peut être trouvée en recourant indifféremment au droit traditionnel ou au droit moderne.

¹⁰⁵ P.-F. Gonidec., *Les droits africains. Évolution et sources*, LGDJ, 1968, tome 1, p. 35.

¹⁰⁶ V.E. Bokalli, « La coutume, source de droit au Cameroun », *RGD*, 1997, p. 48.

¹⁰⁷ P. Deumier, « La mutation des sources du droit privé et l'introduction à l'étude du droit », *Revue de droit d'Assas*, n° 5, février 2012, p. 31.

¹⁰⁸ P. Malinvaud, « La mutation des sources du droit des contrats », *Revue de droit d'Assas*, n° 5, février 2012, p. 37.

d'autres, ce sera le législateur ou le juge »¹⁰⁹. Rafael Encinas de Munagorri considère quant à lui que « la notion de sources du droit est [...] imprécise »¹¹⁰ car elle est binaire. En effet, selon lui, cette notion « tantôt renvoie aux conditions historiques et sociologiques d'émergence d'une règle de droit (sources réelles), tantôt elle porte sur son élaboration juridique (sources formelles) »¹¹¹. Pour René Chapus, « lorsqu'on se trouve en présence d'une norme juridique, on peut entreprendre de rechercher pourquoi elle existe, de quelles considérations elle procède, à quelles aspirations elle tend à répondre. Ce faisant, on recherche les sources matérielles de la norme »¹¹². Poursuivant son analyse, René Chapus soutient qu' « on peut s'attacher à déterminer par quel jurislatureur, c'est-à-dire par quelle autorité créatrice de normes juridiques, ou bien par quel acte les normes ont été édictées. Il s'agit alors de la détermination de leurs sources formelles : par exemple, le législateur ou la loi ; le gouvernement ou le décret »¹¹³. Henri Lévy-Bruhl souligne pour sa part que le mot *source* désigne l'origine de l'ensemble des règles de droit et répond à la question de savoir « d'où vient le droit »¹¹⁴.

Puisqu'il semble désormais établi qu'« envisager la formation des règles de droit permet d'éviter les approximations liées à la notion de source »¹¹⁵, cette notion devra — dans la présente étude — être entendue au sens que lui donne René Chapus, d'autant plus que les règles destinées à régir la fiscalité locale découlent des sources dites formelles : en témoigne, le cadre normatif mis en place depuis l'harmonisation du droit camerounais en 1974, cadre qui évolue lentement au rythme des textes modificatifs.

En tout état de cause, la fiscalité locale du Cameroun découle de sources internes variées (§ I), auxquelles viennent se greffer des sources externes reconnues, en ce qu'elles ont vocation à régir l'ordre juridique interne (§ II).

§ I. Des sources internes variées

Pour Hans Kelsen, « l'ordre juridique n'est pas un système de normes juridiques placées toutes au même rang, mais un édifice à plusieurs étages superposés, une pyramide ou hiérarchie formée (pour ainsi dire) d'un certain nombre d'étages ou couches de normes juridiques »¹¹⁶. Aussi, les règles de droit ne peuvent-elles être comparées que, lorsqu'elles sont de même nature et

¹⁰⁹ Ch. Atias, *Philosophie du droit*, PUF, 1999, p. 176.

¹¹⁰ E.R. de Munagorri, *Introduction générale au droit*, Flammarion, 2006, p. 95.

¹¹¹ *Idem*.

¹¹² R. Chapus, *Droit administratif général*, tome 1, 8^e édition, Montchrestien, 1994, p. 23.

¹¹³ *Idem*, p. 23

¹¹⁴ H. Lévy-Bruhl, *Sociologie du droit*, PUF, collection « Que sais-je », *op.cit.*, p. 39.

¹¹⁵ E. de Munagorri Rafael, *Introduction générale au droit*, *op.cit.*, p. 95.

¹¹⁶ H. Kelsen, *Théorie pure du droit*, traduction Ch. Eisenmann, Dalloz, 2^e édition., 1962, p. 299, cité par E.R. de Munagorri, *Introduction générale au droit*, *op.cit.*, p. 147.

qu'elles relèvent d'un seul ordre juridique »¹¹⁷ (ordre national, ordre communautaire, international etc.). La jurisprudence est théoriquement subordonnée à la loi car les juges se doivent d'appliquer cette dernière, mais la pratique montre que les lois sont souvent infléchies par la jurisprudence¹¹⁸. De prime abord, on y voit une contradiction qui n'en est pas une : « La loi et la jurisprudence ne sont pas dans un rapport de hiérarchie, mais de complémentarité et de rivalité. Or certaines règles jurisprudentielles peuvent s'imposer à d'autres, ce qui justifie d'ailleurs l'existence d'ordres juridictionnels [...] »¹¹⁹. Comme le souligne Rafael Encinas de Munagorri, « même restreinte de la sorte, la hiérarchie des normes est d'une redoutable complexité »¹²⁰.

Rappelons que le contexte camerounais révèle une coexistence de sources internes et externes. Au premier rang des sources internes se hisse la Constitution, suivie par les lois, les ordonnances, les décrets, les arrêtés, les décisions, les instructions et les circulaires.

L'étude des sources internes de la fiscalité locale impose que l'on s'attarde particulièrement sur la coutume, celle-ci ne pouvant être éludée pour au moins deux raisons. D'abord parce qu'elle revêt un caractère atypique au Cameroun où elle constitue une « législation à part entière »¹²¹ (celle-ci n'est pas inclusive de la fiscalité) ; ensuite, parce que la coutume est souvent considérée dans certaines matières comme une source du droit, ce qui conduit nécessairement à se demander si l'on peut voir en celle du Cameroun une source du droit fiscal local. Ce droit ne serait-il pas un héritage de source française non coutumière ? (A). La réponse à cette question sera suivie de l'examen des sources dites normatives (B), examen qui se poursuivra avec celui de la jurisprudence et de la doctrine, qui n'en constituent pas moins des sources internes du droit fiscal local (C).

¹¹⁷ E.R. de Munagorri, *Introduction générale au droit, op.cit.*, p. 148.

¹¹⁸ *Idem.*

¹¹⁹ *Ibidem.*

¹²⁰ *Ibidem.*

¹²¹ J. Fometeu, « Nul n'est censé ignorer la... coutume, (chronique d'humeur à propos d'une législation d'un genre particulier) », *Lex lata*, n° 017, août 1995, p. 12. J. Fometeu précise que « [...] la coutume constitue une législation à part entière, malgré son oralité qui en fait une législation d'un genre particulier. D'un commun accord, des protagonistes camerounais peuvent donc porter leur litige devant un Tribunal de premier degré ou un Tribunal coutumier afin qu'il y soit mis fin par l'application de leurs coutumes [...] ». En effet, poursuit le même auteur, « A cause du dualisme que connaît le Cameroun, [le pays] connaît un principe d'une célébrité incontestable : l'option de juridiction emporte option de législation. Ce principe signifie en substance que celui qui opte pour le Tribunal de grande instance ou pour le Tribunal de première instance verra son litige réglé selon les règles de droit écrit et que, comme corollaire, celui qui opte pour le Tribunal de premier degré ou pour le Tribunal coutumier verra en principe le sien résolu selon la coutume applicable à l'espèce », *idem.*

A. LA COUTUME, UNE SOURCE DU DROIT FISCAL LOCAL OU UN HÉRITAGE FRANÇAIS DE SOURCES NON COUTUMIÈRES ?

Dans un pays où les coutumes sont si ancrées dans les mœurs qu'elles ont, pour la plupart d'entre elles, résisté à l'assaut de l'autorité coloniale désireuse d'imposer un droit dit moderne, « relayée d'ailleurs en cela par les autorités du Cameroun indépendant »¹²², est-il possible d'établir un rapport entre les coutumes camerounaises et la fiscalité en général ou la fiscalité locale (en particulier) telle qu'on l'appréhende de nos jours ? L'observation montre que la coutume, comme source du droit, ne couvre pas l'ensemble du paysage juridique du Cameroun. S'il ne fait aucun doute que la matière civile s'est considérablement imprégnée des coutumes de ce pays, il est en revanche difficile, voire quasi impossible, de dire avec précision quel est l'apport de la coutume dans le domaine de la fiscalité.

Le droit colonial — tel que repris par le législateur camerounais — a écorné de nombreuses coutumes locales. Beaucoup d'entre elles ont survécu et font partie, avec celles écornées, de l'arsenal juridique camerounais¹²³, raison pour laquelle l'ordre judiciaire du Cameroun a, depuis l'époque coloniale, intégré des Tribunaux coutumiers¹²⁴ en son sein en dépit de l'impertinente¹²⁵

¹²² *Ibidem*, p. 39.

¹²³ Voir, dans le même sens, J. Fometeu *in* « Nul n'est censé ignorer la... coutume, (chronique d'humeur à propos d'une législation d'un genre particulier) », article précité : « La législation civile camerounaise compte deux volets - le premier est constitué par les textes introduits par la colonisation ainsi que leurs modifications et adaptations depuis l'indépendance. Ce volet est opportunément appelé « droit moderne » [...]. La coutume règle de droit, constitue justement le deuxième volet de la législation civile camerounaise ».

¹²⁴ Il s'agit du Tribunal du premier degré ou du Tribunal coutumier où les parties sont chacune représentée par un assesseur censé maîtriser sa coutume. Au cas de non-représentation de la coutume de l'une des parties, le président du Tribunal peut faire appel à un notable qui a connaissance des coutumes de la partie concernée (article 10 alinéa 2 du décret n° 69/DF/544 du 19 décembre 1969 tel que modifié par le décret n°71/DF /607 du 3 décembre 1971 fixant l'organisation judiciaire et la procédure devant les juridictions traditionnelles du Cameroun oriental). Un Rapport indique que « la représentation équitable de toutes les coutumes n'est pas assurée auprès des juridictions traditionnelles dans les zones où vivent les peuples autochtones [les pygmées]. À ce jour, aucun assesseur d'origine *baka*, *bakola-bagyéli* ou *bedzang* n'intervient dans les Tribunaux coutumiers. Comme il n'y a pas de service d'interprétariat au sein de ces instances, les parties sont obligées de s'exprimer en langues bantoues, langues que la plupart des peuples autochtones ne parlent pas ». Voir, à ce propos, « La situation des droits des peuples autochtones au Cameroun », Rapport supplémentaire du 27 janvier 2010 soumis suite aux 15^e-19^e Rapports périodiques du Cameroun (CERD/CMR/19), p. 18.

¹²⁵ On peut étayer ce propos par un exemple tiré du domaine foncier : si un propriétaire terrien se fonde sur une coutume pour protéger son lopin de terre dans le cadre d'une procédure contentieuse, il a tout intérêt à obtenir gain de cause en première instance car toute mauvaise application ou fausse interprétation de la coutume invoquée par un juge du fond expose ce propriétaire à un risque d'injustice irréparable puisque, d'après la position de la Cour suprême telle que rapportée par J. Fometeu, la coutume constitue un fait « dont la constatation appartient au seul juge du fond et à laquelle la Cour suprême ne saurait contredire dès lors qu'elle n'est pas contraire à l'ordre public, ni aux principes généraux de droit ». Et comme le reconnaît Fometeu, « En d'autres termes, la Haute juridiction se refuse à vérifier qu'une coutume a été bien appliquée ; elle ne peut par conséquent admettre que soit formé un pourvoi en cassation pour

suprématie reconnue aux juridictions de droit moderne et aux règles parfois complexes qui y sont appliquées.

S'agissant de la matière civile, on peut péremptoirement affirmer que la coutume est une source du droit au Cameroun, quoiqu'il soit difficile de démontrer que cette source abreuve l'ensemble des branches du droit de ce pays. Cette difficulté se manifeste d'ailleurs avec acuité dans le domaine du droit fiscal en général et du droit fiscal local en particulier.

Le droit coutumier ou droit traditionnel, ainsi que le droit civiliste et la *common law* sont à la base de la culture juridique du Cameroun. Cependant, il faut souligner que le droit fiscal camerounais est un droit d'émanation exogène. Il remonte à la colonisation et n'est empreint d'aucune coutume du pays.

En droit privé, *a contrario*, l'État camerounais a très tôt admis l'existence d'un droit coutumier applicable notamment au régime de la famille, des successions et du foncier. Rechercher des règles coutumières de droit public — y compris des règles de droit fiscal — est un exercice difficile. Pierre-François Gonidec semble d'ailleurs l'admettre en dépit du sens interrogatif que prend son propos : « On peut légitimement se demander si, en consacrant un mode de désignation traditionnel [des chefs traditionnels] qui obéit davantage aux règles coutumières qu'à un quelconque pouvoir discrétionnaire de l'administration étatique, le juge administratif ne consacre pas la première règle coutumière du droit public qui viendrait modifier le droit légiféré »¹²⁶.

Est-il faux de penser que le pouvoir d'État s'est simplement accommodé de la science fiscale, c'est-à-dire une discipline de droit public venue d'ailleurs ? De nombreux auteurs¹²⁷ ont donné une connotation fiscale à certaines pratiques qui avaient cours dans l'Afrique précoloniale en général, et au Cameroun en particulier où elles subsistent de manière informelle¹²⁸. Tel qu'il

violation de la coutume. Cette solution est très critiquable. Si l'on admet que la coutume constitue une règle de droit, il faut pousser la logique jusqu'au bout et admettre que les justiciables puissent invoquer la coutume comme motif de cassation [...]. Le justiciable qui a perdu devant les juges du fond est donc irrémédiablement lésé dès lors que le contenu éventuellement faux, donné à la coutume appliquée à l'espèce, est conforme à l'ordre public et aux principes généraux de droit, puisqu'il ne peut offrir de rapporter le véritable contenu ou la véritable interprétation devant la juridiction chargée du contrôle de l'application des règles de droit » : Voir J. Fometeu, in « Nul n'est censé ignorer la... coutume, (chronique d'humeur à propos d'une législation d'un genre particulier) », *lex Lata*, n° 017, *op.cit.* p. 14.

¹²⁶ R. Nlep, *Contribution à l'étude de la dynamique structurelle et normative de l'administration publique en Afrique noire francophone : le cas de l'administration camerounaise*, thèse doctorat d'État, Université de Paris I Panthéon-Sorbonne, 1984, sous la direction de Pierre-François Gonidec, p. 225.

¹²⁷ Voir J.-B. Fotsing, *le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les États d'Afrique noire francophone*, LGDJ, 1995, mais aussi Mauss M., *Sociologie et anthropologie*, PUF, 1978.

¹²⁸ De nombreuses tribus ont conservé ces pratiques de jadis auxquelles elles restent attachées, surtout en zones rurales. Ces pratiques « officieuses » demeurent en marge du droit positif, au point où il serait erroné d'y voir une source de quelque droit coutumier fiscal applicable devant les juridictions coutumières du pays. De plus, les Tribunaux camerounais ne sanctionnent pas les

se lit de nos jours, le droit fiscal camerounais ne révèle pas des vestiges de ces pratiques. Il est en effet difficile, voire impossible, de s'appuyer sur des éléments de nature à corroborer la thèse suivant laquelle la coutume camerounaise se compterait au rang des sources du droit fiscal¹²⁹ de ce pays.

L'absence d'analogie entre deux systèmes peut se démontrer par une démarche suggestive, consistant à présenter les composantes d'un système afin de mieux appréhender celles de l'autre. La perception des différences ne s'en trouve que facilitée, et le sujet mieux cerné. L'incertitude — elle n'est pas loin du doute — résulte d'une lecture comparée de deux contextes bien différents. En premier, celui du colonisateur (la France), un contexte enclin à plus de rationalité et où une fiscalité s'est construite au fil du temps (1). En second celui du colonisé (le Cameroun), un contexte enclin à l'irrationalité, et où la prépondérance de la coutume est manifeste (2), ce dernier pays ayant fini par adopter des règles fiscales dont l'extranéité apparaît d'une évidence qu'il peut être difficile de réfuter.

1. La construction progressive et rationnelle de la fiscalité dans le contexte français

Comme le souligne William Gilles, « le droit fiscal est ancien [puisque] les premières règles que l'on pourrait rattacher à l'impôt figurent dans les livres sacrés [et] que de ces origines lointaines la fiscalité a conservé bon nombre de fondements »¹³⁰. Pour étayer son affirmation, l'auteur de ce propos cite le

manquements de nature sacrificielle (sacrifice à Dieu ou aux ancêtres) ou revêtant un caractère de prélèvement (par exemple, une partie de récolte qui n'est pas donnée au chef du village par un de ses sujets). Une pratique coutumière à laquelle certains auteurs prêteraient des ramifications fiscales est celle que l'on retrouve chez les *Bamiléké* de l'Ouest-Cameroun. Ce peuple a de tout temps « nourri » les crânes des morts que les familles récupèrent quelque temps après le décès d'un des leurs. Lors de rites sans rapport avec la fiscalité, certains produits utilisés par les *Bamiléké* tels que l'huile de palme et le sel font office de nourriture pour ces crânes, ce qui, justement dans le cas du sel, peut faire penser à la taxe française sur le sel (la gabelle) de l'ancienne France. L'inobservation de cette pratique place l'individu défaillant en porte-à-faux (exclusivement) avec le monde de l'invisible, ses ancêtres notamment, sans que ni le chef traditionnel, ni aucune juridiction (traditionnelle ou moderne) ne puisse lui infliger de sanction.

¹²⁹ À l'évidence, coutume et matière civile au Cameroun sont allées de pair, mais on ne peut pas en dire de même de la coutume et de la fiscalité : les coutumes camerounaises ont largement contribué à l'élaboration du droit actuel soit par survivance, soit du fait de leur fusion avec les règles du Code civil français pour donner naissance à une législation civile camerounaise. C'est la raison pour laquelle l'ordre judiciaire du Cameroun a, depuis l'époque, intégré des Tribunaux coutumiers en son sein en dépit, comme indiqué ci-dessus, de l'impertinente suprématie reconnue aux juridictions de droit moderne et aux règles complexes qui y sont appliquées. En tout cas, s'agissant de la matière civile, on peut péremptoirement affirmer que la coutume est une source du droit au Cameroun, quoiqu'il soit difficile de démontrer que cette source abreuve l'ensemble des branches du droit de ce pays. Cette difficulté se manifeste justement avec acuité dans le domaine du droit fiscal en général et du droit fiscal local en particulier.

¹³⁰ W. Gilles, « Les transformations du droit fiscal à l'ère du numérique », *RIMD*, n° 1, 2011, p. 71.

chapitre 41 verset 34 de la genèse biblique¹³¹, dans lequel il est demandé « que le Pharaon agisse et qu'il nomme des fonctionnaires dans le pays, pour lever un cinquième (des récoltes) de l'Égypte pendant les sept années d'abondance ». Et comme lever des récoltes est assimilable à une charge de nature fiscale, on peut adjoindre aux versets ci-dessus les versets 35 et 36¹³² de la Bible, lesquels enseignent que ces prélèvements étaient faits sous l'autorité du Pharaon (autrement dit par voie d'autorité), en vue d'épargner l'Égypte des sept années de famine prévues (couverture d'une charge alimentaire). Une situation qui correspond parfaitement à la définition de l'impôt — « une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie en vue de la couverture des charges publiques »¹³³ — étant précisé que « l'impôt ne prend pas forcément une forme monétaire, [même s'] il implique toujours une autorité qui a la force de contraindre »¹³⁴.

Cette définition classique¹³⁵ dont la paternité¹³⁶ semble maintenant établie donne une description fidèle du prélèvement qui s'est progressivement transformé au fil du temps; autrement dit du prélèvement tel qu'il est aujourd'hui perçu par le commun des contribuables, sous la forme plus tard léguée au Cameroun. Il s'agit d'une définition dans le champ de laquelle il est difficile d'inclure les rites, offrandes, et prélèvements en nature de toutes sortes qui ont émaillé l'époque précoloniale camerounaise et qui, à l'évidence, subsistent¹³⁷ en marge du droit fiscal.

La guerre a été pour l'ancienne France, ce que la famine a été pour l'Égypte des Pharaons car, en France, les rois excipaient des guerres pour imposer leurs sujets. En remontant l'histoire fiscale de la France au moins à l'époque des Capétiens, on s'aperçoit que dans le fond, la monarchie capétienne ne diffère pas fondamentalement du règne des Carolingiens dont on peut dire qu'ils

¹³¹ Cf. au songe du Pharaon.

¹³² Voir le Nouveau Testament, Genèse, chapitre XLI, verset 35 à 36 « Qu'ils rassemblent tous les vivres de ces bonnes années qui vont venir ; qu'ils fassent, sous l'autorité du Pharaon, des réserves de froment et de vivres dans les villes, et qu'ils aient la garde » (verset « (35) » ; « Ces vivres seront en dépôt pour le pays, en vue des sept années de famine qu'il y aura dans le pays d'Égypte, afin que le pays ne soit pas consumé par la famine » (verset 36).

¹³³ Cette définition de G. Vedel (reprise par W. Gilles in « Les transformations du droit fiscal à l'ère du numérique ») a déjà été donnée plus haut, accompagnée des références y relatives (voir introduction) ; elle n'est donc redonnée ici qu'à titre de rappel.

¹³⁴ X. Pérez, *La raison fiscale de l'ancienne France à la naissance de l'État décentralisé contemporain*, thèse de doctorat en droit, Université Montesquieu-Bordeaux IV, sous la direction de Bernard Gallinato-Contino, p. 12.

¹³⁵ La doctrine souhaite actualiser cette définition. En ce sens, voir celle proposée par O. Negrin in « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de G. Jèze », *Revue de droit public et de la science politique*, 2008, n° 1, p. 119-131, cité par W. Gilles, « Les transformations du droit fiscal à l'ère du numérique », *RIMD, op.cit.*, p. 71.

¹³⁶ Il s'agit de G. Vedel comme déjà mentionné.

¹³⁷ De nos jours, il n'est pas rare qu'une autorité, maire, sous-préfet, préfet, etc. reçoive des dons en nature (une chèvre, des ignames, du vin, etc.) ou en argent. On peut penser que de tels dons relèvent d'une simple culture d'allégeance aux autorités - fussent-elles traditionnelles ou administratives - sans aucun lien avec l'impôt.

avaient posé des jalons d'une fiscalité. Dans le prolongement de ces derniers, les premiers rois capétiens se démarquent en innovant : au-delà de la fiscalité, « leur œuvre se symbolise [...] par la naissance d'une administration fiscale »¹³⁸. A partir du X^e siècle, l'histoire fiscale de la France va connaître de nombreux rebondissements : insuffisance des revenus du domaine du roi entraînant une augmentation de la fiscalité royale afin de pouvoir financer la construction de l'État et les dépenses de guerre, fondation progressive de l'impôt au gré des règnes¹³⁹ qui se succèdent, révoltes fiscales notamment au regard de l'impôt sur le revenu en passant par la fin du XVIII^e siècle où les impôts locaux sont constitués de « la taille, la capitation, le vingtième et la corvée des grands chemins. [...] Le roi fixait ce que devait payer chaque collectivité locale et c'était à la localité, la paroisse par exemple, d'en répartir la charge sur les habitants »¹⁴⁰. La royauté coûte de plus en plus chère avec des répercussions insupportables sur le montant des prélèvements que certains privilégiés ne paient ni ne tiennent à payer, ce qui entraîne une farouche opposition des Parlements à la création de nouveaux impôts et à l'autorité de Louis XV. Il s'ensuit une révolution qui « fait basculer la société française dans une nouvelle période d'imposition. Les privilèges, abolis dans la nuit du 4 août 1789, symbolisent une révolution riche en décisions fiscales et économiques »¹⁴¹.

2. La réalité camerounaise ou la prépondérance de la coutume

Au Cameroun, où selon Jean-Baptiste Fotsing « l'impôt est au centre d'une relation avec le monde surnaturel »¹⁴² puisque l'on y croit « que c'est aux Dieux qu'il faut acheter et que les Dieux savent rendre le prix des choses »¹⁴³, les Carolingiens, les Capétiens, les guerres entre Blancs (Français et Anglais par exemple) financées par les roturiers, les révoltes d'alors, la bourgeoisie, la seigneurie ou la fiscalité n'effleurent pas l'esprit des « indigènes » — comme on les appellera plus tard — d'un territoire lointain et encore inconnu¹⁴⁴ où,

¹³⁸ X. Pérez, *La raison fiscale de l'ancienne France à la naissance de l'État décentralisé contemporain*, thèse de doctorat en droit, *op.cit.*, p. 18.

¹³⁹ Exemples : Philippe Le Bel qui a régné de 1285 à 1314 a développé l'imposition et a mis fin à l'ordre des Templiers ; Charles VII avait quant à lui, pendant son règne (de 1422 à 1461) pris, en 1439, une ordonnance qui réservait au roi la primauté sur la taille - impôt destiné à financer la première armée permanente - qu'aucun Seigneur ne pouvait plus percevoir sans son autorisation. Voir, X. Pérez, *La raison fiscale de l'ancienne France à la naissance de l'État décentralisé contemporain*, *op.cit.*, p. 19-20.

¹⁴⁰ *Idem*, p. 20.

¹⁴¹ *Ibidem*, p. 21.

¹⁴² J.-B. Fotsing, *Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les États d'Afrique noire francophone* *op.cit.*, p. 26.

¹⁴³ M. Mauss, *Sociologie et anthropologie*, PUF, 1978, cité par J.-B. Fotsing, *ibidem*.

¹⁴⁴ À titre d'illustration, pendant que Charles VII régnait entre 1422 et 1461 et légiférait déjà en matière fiscale (voir son ordonnance de 1439 lui réservant la primauté de la taille, *supra*), le Cameroun était encore loin d'être découvert par des navigateurs portugais, en 1472. Ce sont ces derniers qui, surpris par la multitude des bancs de crevettes qu'ils découvrent dans l'estuaire du

selon toujours Jean-Baptiste Fotsing, « traditionnellement l'impôt apparaît d'abord comme un sacrifice aux ancêtres, témoignage de l'adhésion aux institutions léguées par ces derniers à travers la charte fondamentale renouvelée sans cesse par le biais du mythe »¹⁴⁵ et où l'on a le respect de Dieux vénérés et craints, auxquels on fait des offrandes diverses pour toutes les grâces qu'ils accordent, voire pour tout moyen de subsistance que l'on prélève de la nature.

Pour Jean-Baptiste Fotsing, « ce prélèvement cause un préjudice aux Dieux, il frise le sacrilège et exige réparation et restauration. Aussi importe-il de restituer par des rites, ce que les actes profanes ont soustrait. C'est là que naît l'idée de dette et de sacrifice réparateur », ce qui amène l'auteur à parler de « dette sacrificielle »¹⁴⁶ et de « sacrifice fiscal »¹⁴⁷. Il en est de même des ancêtres qui, de l'au-delà, continuent de veiller sur les survivants. Ces ancêtres sont aussi vénérés ; une vénération qui se traduit également en offrandes, en sacrifices et en divers rites propres à chaque coutume ; ils ont, eux aussi, droit à ce qu'un auteur appelle « le rituel sacrificiel »¹⁴⁸ et qui est « le moyen pour les hommes de s'acquitter d'une dette particulière, celle du sens profond de l'univers »¹⁴⁹, le sacrifice étant « le moyen par excellence d'établir une communication entre le monde profane et le monde sacré »¹⁵⁰. La relation avec le monde surnaturel implique une contrepartie ; ainsi, par exemple, faut-il payer les dieux pour couper « son » bois, avant d'entreprendre de gratter « sa » terre ou même planter le poteau de « sa » maison.¹⁵¹ Jean-Baptiste Fotsing reconnaît que « c'est ici que la théorie africaine de l'impôt où l'action de l'individu n'est pas que fonction de son intérêt économique prend son relief. Elle est avant tout l'expression d'un culte aux ancêtres. En effet, ici, la relation a ceci de particulier qu'elle suppose la supériorité du monde de l'au-delà, celui des ancêtres, sur le monde des humains »¹⁵². Autrement dit, « cela implique un rapport de domination au sein duquel le monde de l'au-delà est supposé redistribuer les paillettes du sacré »¹⁵³.

fleuve Wouri, vont donner à ce dernier le nom de *Rio does Camaroes* (rivière des crevettes) : le Cameroun tient son appellation de *Camaroes*.

¹⁴⁵ J.-B. Fotsing, *Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les États d'Afrique noire francophone.*, op.cit., p. 27.

¹⁴⁶ *Idem*.

¹⁴⁷ *Ibidem*.

¹⁴⁸ J.-B. Fotsing, *Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les États d'Afrique noire francophone op.cit.*, p. 27.

¹⁴⁹ M. Bouvier, « Anthropologie et finances publiques : réflexion sur la notion de sacrifice fiscal », *RFFP*, n° 17, 1987, p.197, cité par J.-B. Fotsing, *Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les États d'Afrique noire francophone op.cit.*, p. 27.

¹⁵⁰ H. Henri. et M. Mauss., *Essai sur la nature et les fonctions du sacrifice in Mauss, œuvres I*, 1968, p. 205, cité par J.-B. Fotsing, op.cit., p. 28.

¹⁵¹ M. Mauss, *Sociologie et anthropologie*, PUF, 1978, cité par J.-B. Fotsing, op.cit., p. 27.

¹⁵² J.-B. Fotsing, *Le pouvoir fiscal en Afrique...*, op.cit., p. 27.

¹⁵³ M. Bouvier, « Anthropologie et finances publiques : réflexion sur la notion de sacrifice fiscal », op.cit, voir J.-B. Fotsing, *Le pouvoir fiscal en Afrique...*, op.cit., p. 27.

Au monde de l'au-delà viennent s'ajouter des « prélèvements » en nature qui reviennent de droit à un chef ou à un roi, selon les pratiques propres du ciel sous lequel on se trouve. Chez les *bamiléké* « [...] une petite part de récolte revient au *EFO* [le chef] en tant que gardien des terres de la collectivité. Cette part est généralement estimée à la récolte obtenue sur un sillon »¹⁵⁴. Il en est de même de la fête *Evin* célébrée en saison sèche dans le royaume *Bafut* en montagne camerounaise où, selon Jean-Baptiste Fotsing « on apportait au souverain une part de la récolte. Les villageois tributaires du roi remettaient selon la nature de leurs ressources, de l'huile ou des poissons séchés. Ces produits étaient remis à un intermédiaire, « *ta mando* », entre le roi et les tributaires [...]. L'impôt comme lien entre le sacré et l'homme met en exergue le rôle important du chef ou du roi comme garant des institutions léguées par les ancêtres ».

À la vérité, il s'agit de pratiques difficilement assimilables à l'impôt. Peut-on raisonnablement attribuer une nature autre que culturelle, culturelle, traditionnelle et coutumière à des sacrifices faits en reconnaissance de la faveur des ancêtres morts ? Peut-on, de façon certaine, affirmer que l'ensemble des caractéristiques de l'impôt étatique (la contrainte, la sanction, la vocation à couvrir quelque charge collective) est transposable à ces sacrifices ?

Michel Bouvier fait remarquer que « l'acceptation de l'impôt par ceux qui sont soumis repose fondamentalement sur deux types de légitimité. La première est une *légitimité d'ordre politique* qui s'est progressivement construite au fil du temps et qui repose sur l'idée qu'il peut et doit exister une sorte de contrat social entre le peuple et le souverain ; elle relève d'une conception de l'acceptation de l'impôt réfléchie et fondée en raison. La seconde est une *légitimité d'ordre sociologique* qui procède des plus lointaines origines de l'impôt et qui se traduit par une acceptation plus intime, une acceptation quasiment instinctive enfouie au plus profond de l'inconscient collectif, non pas de telle ou telle taxe, mais de la nécessité de la contribution de chacun à un pot commun ».¹⁵⁵ Il y a lieu de souligner que la légitimité d'ordre politique ne pose pas de problème majeur : elle est à l'origine d'un dispositif qui s'est construit progressivement ailleurs, avant d'être implanté, voire imposé au Cameroun où il fait aujourd'hui office de legs colonial. La frappante similitude des systèmes fiscaux locaux de la France et du Cameroun en atteste.

Même le parallèle fait par des historiens avec les pratiques observées au Nord-Cameroun ne remet pas en cause le caractère exogène de l'impôt au Cameroun. Au contraire ! : « À la tête d'un lamidat se trouve un lamido. Il est élu à vie parmi les membres de la famille régnante [...]. Ses sujets lui doivent des impôts : le “*zakkat*” (*sic*) : aumône légale prescrite par le Koran (*sic*) ;

¹⁵⁴ *Le Code coutumier bamiléké*, Édition le réveil des peuples, Sans éd., p. 11.

¹⁵⁵ M. Bouvier (dir.), « Les transformations de la légitimité de l'impôt dans la société contemporaine » in *Réforme des finances publiques, démocratie et bonne gouvernance et bonne gouvernance*, LGDJ, 2004, p. 82.