



RAFIIP



REVUE AFRICAINE DE FINANCES PUBLIQUES

www.rafip.org

Numéro 7
Premier semestre 2020

REVUE AFRICAINE DE FINANCES PUBLIQUES

Co-fondateurs :

Prof. LEKENE DONFACK E. C.

Prof. PEKASSA NDAM Gérard

Conseil Scientifique

Président :

Prof. LEKENE DONFACK E.C., Université de Yaoundé II (Cameroun)

Membres :

1. ABANE ENGOLO Patrick, Professeur à l'Université de Yaoundé II (Cameroun)
2. ALBERT Jean-Luc, Professeur à Aix Marseille Université (France)
3. BIAKAN Jacques, Professeur à l'Université de Yaoundé II (Cameroun)
4. BILOUNGA Stève Thiery, Professeur à l'Université de Ngaoundéré (Cameroun)
5. CABANNES Xavier, Professeur à l'Université Paris Descartes (France)
6. CASTAGNEDE Bernard, Professeur Emérite à l'Université Panthéon-Sorbonne (France)
7. DUPRAT Jean-Pierre, Professeur Emérite à l'Université de Bordeaux (France)
8. ESSONO OVONO Alexis, Professeur à l'Université Omar Bongo (Gabon)
9. GUESSELE ISSEME Lionel Pierre, Professeur à l'Université de Yaoundé II (Cameroun)
10. GUGLIELMI J. Gilles, Professeur à l'Université Panthéon-Assas Paris II (France)
11. HERTZOG Robert, Professeur Emérite à l'IEP de Strasbourg (France)
12. KOUEVI Amavi, Maître de Conférences à l'Université Panthéon-Sorbonne (France)
13. KWUIMO Jacques, Professeur à l'Université de Yaoundé II (Cameroun)
14. MEDE ZINSOU Nicaise, Professeur à l'Université d'Abomey-Calavi (Bénin)
15. NGUELE ABADA Marcelin, Professeur à Université de Yaoundé II (Cameroun)
16. ONANA Janvier, Professeur à l'Université de Douala (Cameroun)
17. ONDOUA Alain Franklin, Professeur à l'Université de Yaoundé II (Cameroun)
18. PEKASSA NDAM Gérard, Professeur à l'Université de Yaoundé II (Cameroun)
19. SIETCHOUA D. Célestin, Professeur à l'Université de Dschang (Cameroun)
20. TANO Félix, Professeur à l'Université de Bouaké (Côte d'Ivoire)
21. YONABA Salif, Professeur à l'Université Ouaga II (Burkina Faso)

Directeur de Publication

Prof. PEKASSA NDAM Gérard

Rédacteur en chef

Prof. ESSONO OVONO Alexis

Secrétariat de rédaction

Dr. MEBENGA Mathieu ; Dr. NGAVANGA Nicaise ; Dr. MOULIOM Ibrahim ; Dr. NJOYA Oumarou ; Dr. SIMO KOUAM F. Ampère.

SOMMAIRE

ETUDES

Constitution et lois de finances dans l'espace UEMOA : quelques variations dans la régulation d'un domaine spécifique <i>Par Moussa ZAKI</i>	9
Réflexion sur le contrôle international des finances publiques : le cas des Etats d'Afrique subsaharienne francophone <i>Par BEGNI BAGAGNA</i>	37
Existe-t-il un droit public financier ouest-africain ? <i>Par Errol TONI</i>	81
La discrétion fiscale en droit Camerounais <i>Par Sylvie NGUECHE</i>	115
Les obligations fiscales de l'exercice budgétaire 2020 à l'épreuve de la covid-19 au Cameroun <i>Par François ABENG MESSI</i>	141
La mutation des régimes d'imposition en droit fiscal camerounais <i>Par T. NGUIMFACK VOUFO et É. Bardo DOUANLA</i>	173
La gestion de la dette publique sous l'empire de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques <i>Par Guy Arsène NYANGOË</i>	195
Le financement du budget de l'Etat du Cameroun par les titres publics <i>Par Nicanore Uriel EBANGA</i>	233

ECLAIRAGE

L'accord préalable constitue-t-il une garantie suffisante pour le contribuable (sénégalais) en matière de prix de transfert ? <i>Par Lamine KOTE</i>	267
--	-----

CHRONIQUES DE LEGISLATION ET DE REGLEMENTATION

Libres propos sur les innovations fiscales de la loi de finances de la République du Cameroun au titre de l'exercice 2020 <i>Par Nicaïse Magloire NGAVANGA</i>	281
Présentation de la nouvelle réforme du cadre réglementaire du trésor et de la comptabilité publique du Bénin <i>Par Moussa ZAKI</i>	303

La réforme du réseau comptable du trésor public béninois <i>Par Fiacre J. J. AVAHOUNDJÉ</i>	317
Fallait-il une nouvelle loi organique relative aux lois de finances au Sénégal ? <i>Par Adamou ISSOUFOU</i>	325
Présentation du décret n°2020-1020 du 06 mai 2020 relatif à la gestion budgétaire de l'état au Sénégal <i>Par Maguette DIOP</i>	337

CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE FINANCIERE ET FISCALE

Chronique jurisprudentielle 1 ^{er} janvier — 30 juin 2020 <i>Par Pélagie NDRI THÉOUA</i>	343
Note sous Arrêt n°29/AD/S3/13 du 27 novembre 2013, Compte de gestion de l'Hôpital Général de Yaoundé <i>Par Théophile NGUIMFACK VOUFO</i>	355

CHRONIQUE BIBLIOGRAPHIQUE

<i>Par Djibrihina OUEDRAOGO</i>	379
---------------------------------------	-----

ÉTUDES

CONSTITUTION ET LOIS DE FINANCES DANS L'ESPACE UEMOA : QUELQUES VARIATIONS DANS LA REGULATION D'UN DOMAINE SPECIFIQUE

Par

Moussa ZAKI

Maître de Conférences Agrégé de droit public

Université Gaston Berger

Saint-Louis (Sénégal).

RESUME

Dans l'ordonnement constitutionnel des Etats membres de l'UEMOA, les lois de finances constituent une catégorie législative particulière, tant au regard de leur nature, de leur procédure de vote, que de leur contenu, matériellement financier, peu normatif.

Cette particularité se retrouve également dans leur statut juridique et contentieux, marqué très souvent, par l'inapplicabilité directe de la Constitution. Ce qui, de manière incidente, conduit à s'intéresser à la place du cadre législatif des finances publiques dans la hiérarchie des normes juridiques internes.

Mots-clés : *Constitution - loi organique relative aux lois de finances- lois de finances - décrets d'avance - contrôle de constitutionnalité - hiérarchie des normes.*

ABSTRACT

In the constitutional framework of states members of the Western African Economic and Monetary Union, the finance laws are specific legislative fields, in regards to their nature, procedure of adoption as well as their content which are insufficiently regulated.

This specificity also relates to the legal status and the litigation prospect, as shown by the generally direct inapplicability of the constitution. Thus, the interest in positioning the legal framework of public finance in the national legal system.

Keywords: *Constitution – organic law related to finance laws – finance law – advance decree – review of constitutionality law - national legal system.*

Introduction

Proposer une réflexion sur « *Constitution et lois de finances* » ne brille guère par son originalité, tant il est établi que les rapports de la Constitution aux normes juridiques infra-constitutionnelles ne peuvent être que des rapports de sujétion, conformément à la théorie kelsénienne de la hiérarchie des normes. Notre ambition est, en nous appuyant sur l'ordre juridique né de la Directive 06-2009 de l'UEMOA, d'exposer quelques spécificités saisissantes de la législation financière. Il s'agit d'une démarche mettant l'accent sur le statut particulier de la loi de finances dans l'ordonnement constitutionnel des Etats concernés¹, et ses conséquences sur la pyramide du maître de Vienne. C'est le cas notamment de la nature et du régime contentieux des lois de finances². Il est établi que « *les normes sur lesquelles s'appuie le Conseil constitutionnel afin d'effectuer le contrôle de constitutionnalité des lois financières dépassent le simple cadre de la Constitution écrite mais comprennent également des lois organiques et des principes, exigences ou objectifs à valeur constitutionnelle* »³. Il s'agit également de mettre en évidence les liaisons et les distorsions entre la Constitution, la loi organique relative aux lois de finances, les lois de finances elles-mêmes et les autres catégories législatives.

La Constitution se définit d'abord par sa nature. En effet, cette notion « *s'emploie surtout en référence au document normatif, situé au sommet du système juridique et doté d'un régime juridique spécial qui, d'une part, établit les compétences des principaux organes de l'Etat et, d'autre part, pose des*

¹ En raison de la similitude des cadres législatifs des finances publiques et de l'indigence du contentieux des lois de finances et de ses actes d'application dans le contexte qui nous concerne, nous aurons souvent recours à la doctrine et à la jurisprudence françaises pour étayer nos analyses.

² Voir sur cette question E. OLIVA, « Norme de constitutionnalité ou norme constitutionnelle : l'ambiguïté des lois organiques financières », in *Renouveau du droit constitutionnel*, Mélanges en l'honneur de Louis FAVOREU, Paris, Dalloz, 2007, pp.1349-1372, M. ZAKI, « Le contrôle de constitutionnalité des lois de finances : serpent de mer ou miroir des ombres ? », in O. NAREY (dir.), *La justice constitutionnelle, Actes du colloque international de l'Association nigérienne de droit constitutionnel (ANDC)*, Paris, L'Harmattan, 2016, pp. 263-290.

³ E. OLIVA, « Soixante ans de Constitution financière et fiscale : réflexions sur les développements du constitutionnalisme financier en France. 2^{ème} partie : La construction d'un Etat de droit financier et fiscal », *Gestion & finances publiques*, 2019/1, n°1, p. 112.

limites et apporte des orientations pour l'exercice de ces compétences »⁴, même si, constitue un principe essentiel de la théorie du droit, « *l'exigence selon laquelle le texte d'une norme constitutionnelle ne saurait jamais se confondre avec la norme constitutionnelle elle-même* »⁵.

La Constitution se définit ensuite par ses fonctions. C'est ce qui ressort de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen, aux termes duquel « *Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution* ». C'est cette idée de Constitution qui cadre avec l'Etat de droit démocratique, où elle assure la régulation de l'ordre juridique. En outre, si la Constitution garantit la protection des droits et l'organisation de l'Etat d'après un principe de séparation des pouvoirs, elle est surtout la norme dont découlent toutes les autres normes de l'ordre juridique interne. En cela il n'est guère contesté que la Constitution est un pilier essentiel de l'Etat dont elle constitue, de surcroît, l'acte indispensable à la naissance.

Nous enseignons que l'Etat c'est un territoire, une population et un pouvoir organisé ou mieux, qu'il est l'aboutissement du processus d'institutionnalisation du pouvoir et sa soumission à des règles de droit, c'est-à-dire qu'il est encadré par le droit constitutionnel et les règles internationales relatives à la reconnaissance d'Etats. Cela est sans doute vrai. Les approches sociologique et juridique rendent bien compte du processus de formation et de consolidation de l'Etat comme phénomène transcendant la société des individus et le jeu charismatique des pouvoirs. Cependant, à elles seules, les règles juridiques, fussent-elles constitutionnelles, ne sauraient garantir, au-delà de la stabilisation et de la consolidation du dispositif institutionnel, la viabilité et la pérennité d'un Etat. L'Etat réel, l'Etat concret, se situe au-delà des considérations sociologiques et des fictions juridiques : aussi vaste que soit le territoire, nombreuse la population et aussi parfaitement institutionnalisé soit-il, le pouvoir ne pourrait s'exercer sans un minimum de moyens financiers, comme le

⁴ J. RUIZ MANERO, « Une typologie des normes constitutionnelles », in M. TROPER, D. CHAGNOLLAUD (dir.), *Traité international de droit constitutionnel*, T 1, Théorie de la Constitution, Paris, Dalloz, 2012, p. 298.

⁵ M. TROPER, cité par O. CAYLA, « L'obscur théorie du pouvoir constituant originaire ou illusion d'une illusion souveraine inaltérable », in *L'intérêt général*, Mélanges en l'honneur de Didier TRUCHET, Paris, Dalloz 2015, p. 259. L'auteur précise, dans la droite ligne de l'idée de TROPER, que « *la question de la fabrication de la Constitution cesse de s'identifier à la seule question de l'écriture de son texte, qui est l'angle exclusif et réducteur sous lequel la doctrine traditionnelle envisage la théorie de l'acte constituant* ».

rappelle cette interrogation de Paul Amssek il y a déjà plus de trois décennies : « *Peut-il y avoir un Etat sans finances ?* »⁶. De cette nécessité naquirent historiquement le droit budgétaire, le droit fiscal et le droit de la comptabilité publique, qui constituent un ensemble normatif complémentaire, dense et complexe, régissant les relations non seulement entre les citoyens et l'Etat mais également entre institutions politiques⁷.

Le droit fiscal a pour fonction première de procurer à l'Etat les ressources nécessaires à l'accomplissement des missions d'intérêt collectif, comme l'atteste la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789 qui, avant de consacrer en son article 14 le principe du consentement à l'impôt aux termes duquel « *tous les citoyens ont le droit de constater par eux-mêmes ou par leurs représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* », prévient déjà à l'article 13 que « *Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable* ». Le droit budgétaire, « *héritage du principe du consentement à l'impôt et de la patiente conquête des Parlements modernes de leur pouvoir législatif* »⁸, dont l'objet est « *de permettre aux collectivités publiques de remplir toutes leurs attributions par des moyens financiers (...), pose les règles particulières qui assurent la gestion financière de ces collectivités, en déterminant les organes chargés de cette gestion et ses procédures d'élaboration et d'exécution* »⁹. Le droit de la comptabilité publique encadre notamment les opérations sur deniers publics et organise les régimes de responsabilité des agents qui en ont la charge.

Néanmoins, l'apparition des dispositions financières dans les constitutions est le fruit d'une lente évolution qui s'inscrit dans le processus de capacitation des Etats. Ainsi pourrait-on, paraphrasant le Baron Louis, relever que la problématique contemporaine de l'Etat capable se résume en des termes simples : « *faites-moi de bonnes finances, je vous ferai un bon Etat* ».

Paradoxalement, même lorsqu'elles intègrent les questions financières, les constitutions leur consacrent un nombre relativement

⁶ RDP, mars-avril 1983, pp. 267-283.

⁷ Suivant une jurisprudence constante du Conseil constitutionnel français, le vote des lois de finances ne concerne que les rapports entre Exécutif et Parlement. Ainsi peut-on justifier le principe de sincérité budgétaire et les principes de transparence et de loyauté.

⁸ X. VANDENDRIESSCHE, préface à S. DAMAREY, *Finances publiques*, Paris, Gualino, 2008, p. 16.

⁹ L. TROTABAS, J.-M. COTTERET *Droit budgétaire et comptabilité publique*, Paris, Dalloz, 1995, 5^e éd., p. 5.

limité de dispositions¹⁰. Cependant cette carence ne signifie pas que le constituant est insensible aux préoccupations financières. L'indigence des dispositions constitutionnelles est compensée par un renvoi, par la Constitution elle-même, à un texte de nature organique pour en réguler les divers aspects. En effet, « *les constitutions formelles ne comportent souvent qu'un nombre restreint de normes en matière financière renvoyant vers les lois d'application le soin d'en définir le cadre juridique* »¹¹.

L'importance des finances explique que le constituant leur ait réservé une catégorie législative particulière dont il protège le domaine contre l'incursion des autres lois. La Constitution élève ainsi les lois de finances à un statut juridique particulier qui contraste fort avec le régime commun de la loi. Héritiers de la tradition constitutionnelle française, les Etats membres de l'UEMOA ont, dès leur accession à la souveraineté internationale, capitalisé les bénéfices d'une telle évolution.

Les lois de finances peuvent se définir par leur nature et par leur objet. Dans la première optique, deux critères permettent de les distinguer des lois ordinaires : un critère formel et un critère matériel. Dans la deuxième, les lois de finances déterminent, prévoient et autorisent les ressources et les charges de l'Etat. Néanmoins, une distinction s'impose entre loi de finances de l'année et lois de finances rectificatives d'une part, qui sont des actes de prévision et d'autorisation et loi de règlement d'autre part, qui est quant à elle, un acte de validation¹². En revanche, la catégorie de loi spéciale n'existe pas dans l'ordre juridique des Etats de l'UEMOA.

Par ailleurs, le statut contentieux des lois de finances révèle, d'une part, que ces dernières relèvent d'une légalité particulière et d'un régime constitutionnel caractérisé à maints égards par une inapplicabilité directe de la Constitution, d'autre part et par ricochet, que la loi organique relative aux lois de finances sert également de norme de constitutionnalité non seulement aux lois de finances et aux lois ordinaires, mais aussi à d'autres lois organiques.

¹⁰ Pour la Constitution nigérienne du 25 novembre 2010, on dénombre tout de même une dizaine articles (90, 91, 99, 100 à 102, et 111, 113, 114, 115 et 141), d'ordre procédural pour la plupart, contre cinq articles pour la Constitution sénégalaise du 22 janvier 2001 (articles 25, 67, 68, 82 et 92).

¹¹ J.-P. DUPRAT, « Finances publiques », in M. TROPER, D. CHAGNOLLAUD (dir.), *Traité international de droit constitutionnel*, Tome 3, Suprématie de la Constitution, Paris, Dalloz, 2012, p. 390.

¹² Afin de simplifier la démarche, nous traiterons, dans la présente réflexion, principalement du cas de la loi de finances de l'année et des lois de finances rectificatives

Ces différents aspects donnent, en dépit de la banalité du thème, quelque relief à la présente réflexion. Parce qu'elles sont indispensables pour la détermination des ressources et des charges, et donc à la vie financière et à la viabilité économique et sociale, les lois de finances en constituent un pilier essentiel de l'Etat.

Réfléchir sur « *Constitution et lois de finances* », c'est donc aborder non seulement les relations asymétriques mais dynamiques entre deux piliers essentiels de l'Etat, mais aussi établir, au regard de la hiérarchie des normes chère au maître de Vienne, le constat d'une représentation arborescente plus sophistiquée des rapports entre la Constitution et les normes juridiques infra constitutionnelles¹³.

Même si la Constitution pose que les matières budgétaires sont du domaine de la loi, l'épreuve de constitutionnalité des lois de finances laisse apparaître un référentiel complémentaire qui, en-deçà de la Constitution et au-delà des lois, détermine non seulement les domaines de la loi et du règlement en matière financière, mais fait également preuve d'ubiquité comme norme de constitutionnalité¹⁴. La loi organique relative aux lois de finances constitue, de ce fait, un vecteur législatif essentiel par lequel la Constitution souffle et respire. Ainsi, de l'examen combiné des dispositions constitutionnelles et organiques il ressort, d'une part, que les lois de finances sont une catégorie législative particulière (I), d'autre part, qu'elles relèvent d'un statut juridique et contentieux spécifique (II).

I. Une catégorie législative particulière

La particularité des lois de finances se manifeste essentiellement, d'une part sur le plan formel et procédural d'une part (A), d'autre part sur le plan matériel et substantiel (B).

A. La spécificité formelle et procédurale des lois de finances

Pour certains auteurs, « *Les lois de finances sont des lois ordinaires* », du fait qu'elles « *relèvent, en matière de contrôle de constitutionnalité, de l'alinéa 2 de l'article 61, c'est-à-dire de ce qu'il est convenu*

¹³ Cf V. CHAMPEIL-DESPLATS, « Hiérarchie des normes, principe justificatif de la suprématie de la Constitution », in M. TROPER, D. CHAGNOLLAUD, *op. cit.*, Tome 1, pp.733-764

¹⁴ Voir sur cette question E. OLIVA, « Norme de constitutionnalité ou norme constitutionnelle : l'ambiguïté des lois organiques financières », *op. cit.* ; P. AMSELEK, « Une fausse idée claire : la hiérarchie des normes juridiques », in *Renouveau du droit constitutionnel*, Mélanges L. FAVOREU, *op. cit.*, pp. 983-1014.

d'appeler le contrôle facultatif, soumis à la saisine des autorités politiques »¹⁵. S'agissant de la « *supériorité de la loi organique, spécifiquement celle relative aux lois de finances, (...) souvent analysée comme intégrant celle-ci dans les normes servant au contrôle des lois* », ils affirment qu' « *Il n'en est rien, et les lois de finances ne sont soumises, comme les autres lois, qu'à un contrôle de constitutionnalité même si celui-ci peut être indirect* »¹⁶. En d'autres termes, même si elle fait l'objet d'un contrôle obligatoire de constitutionnalité, la loi organique relative aux lois de finances n'a aucun brevet de constitutionnalité permettant de la hisser à hauteur de norme constitutionnelle¹⁷.

Pour d'autres cependant, toute la Constitution n'est pas dans la Constitution. Et si la loi n'est l'expression de la volonté générale que dans le respect de la Constitution, en matière de lois de finances, la constitutionnalité se mesure par référence à une norme infra constitutionnelle mais supra législative, matériellement constitutionnelle qui appartient au « *bloc de constitutionnalité* ».

Aussi, à l'instar de la Constitution française du 4 octobre 1958, les constitutions du Sénégal¹⁸, du Togo¹⁹, de la Côte d'Ivoire²⁰ ou du Bénin²¹ ou du Burkina Faso²² opèrent-elles un renvoi à une loi organique le soin de fixer le détail des conditions de préparation, d'examen et de vote des lois de finances. Comme le précise l'article premier de la loi 2014-336 du 05 juin 2014 portant loi organique relative aux lois de finances en Côte d'Ivoire, la loi de finances « *fixe les règles relatives à la présentation, à l'élaboration, à l'adoption, à l'exécution et au contrôle des lois de finances, (...) détermine les conditions dans lesquelles est arrêtée la politique budgétaire à moyen terme pour l'ensemble des finances publiques, (et) énonce les principes fondamentaux relatifs à l'exécution des budgets publics, à la comptabilité publique et aux responsabilités des agents publics intervenant dans la gestion des finances publiques* » .

¹⁵ M. VERPEAUX, « Brèves réflexions sur les rapports entre les lois de finances et la loi organique relative aux lois de finances », *RFFP*, n° 97, 2007, p. 65.

¹⁶ *Idem*, p. 66.

¹⁷ *Ibidem*. L'auteur prend à témoin les règlements des assemblées, lesquels « *malgré le contrôle obligatoire qui est opéré sur eux (...) n'ont pas, de manière certaine, « valeur constitutionnelle* ». Voir l'argumentation de l'auteur, pp. 67 et s.

¹⁸ Art. 68 de la Constitution du 22 janvier 2001.

¹⁹ Art. 91 de la Constitution du 14 octobre 1992.

²⁰ Art. 111 de la Constitution du 08 novembre 2016.

²¹ Art. 109 de la Constitution du 11 décembre 1990.

²² Art. 103 de la Constitution du 11 juin 1991.

La déclinaison Constitution/loi de finances fait ainsi appel à des zones variables d'intermédiation. Dans les Etats membres de l'UEMOA, trois situations se présentent à cet égard.

D'abord, alors que dans la majorité des Etats la Constitution renvoie formellement à une norme infra constitutionnelle pour la détermination des conditions et des réserves qui s'imposent au législateur financier, l'ordre juridique consacré par les constitutions du Mali et de la Guinée Bissau se singularise par une curiosité : celles-ci ne renvoient ni à une loi ordinaire, encore moins à une loi organique. La première prévoit en son article 70 al.3 que « *la loi de finances détermine les ressources et des charges de l'Etat* ». La deuxième indique en son article 85 que « *L'Assemblée Nationale Populaire est compétente pour approuver le budget général de l'Etat et le plan national de développement, ainsi que les lois respectives* ».

Ensuite, certaines constitutions renvoient à « *la loi* ». Tel est le cas de la Constitution du Burkina Faso dont l'article 103 dispose que « *Le Parlement vote les projets de lois de finances dans les conditions prévues par la loi* ». Ainsi en est-il des constitutions du Niger²³, et du Bénin²⁴. Cette référence à « *la loi* » laisse supposer un renvoi à la loi ordinaire. Telle fut d'ailleurs l'interprétation du Conseil constitutionnel burkinabè qui, considérant que la Constitution ne prévoyait, en aucune de ses dispositions, le vote d'une loi organique pour régir la matière financière, censura le texte de loi organique adopté par le Parlement²⁵, mais admit que le même texte pouvait être promulgué comme loi ordinaire relative aux lois de finances. Il est néanmoins évident, comme le souligne Salif Yonaba, que malgré la décision du Conseil constitutionnel et même dans l'imprécision du constituant, le texte de renvoi ne pourrait avoir qu'une nature organique, pour deux raisons : la première tient au fait qu'il abroge et remplace l'ordonnance organique du 18 septembre 1969 qui, du fait de son contenu, se situe au-dessus de la loi ordinaire. La deuxième a trait à son contenu : une loi ordinaire ne pouvait être envisagée, puisque c'est sur le fondement de ses dispositions que doivent être adoptées les lois de finances²⁶. Le temps donna raison à l'auteur puisque, une dizaine d'années plus tard

²³ Article 113.

²⁴ Art. 109.

²⁵ Loi n° 006-2003/AN du 24 janvier 2003 portant loi organique relative aux lois de finances.

²⁶ Cf. S. YONABA, « Une nouvelle catégorie juridique en quête d'identité: la loi ordinaire relative aux lois de finances », *Revue burkinabè de droit* n° 43/44, 2003, pp. 123-140.

et alors même que les dispositions de la Constitution n'ont fait l'objet d'aucune retouche, le même Conseil accepta comme conforme à la Constitution, la loi organique n° 073/2015/CNT du 06 novembre 2015, relative aux lois de finances. Cette interprétation fut, dès le départ, celle retenue par les Cours constitutionnelles du Bénin et du Niger qui, en dépit du renvoi à « *la loi* », jugèrent conformes à la Constitution respectivement les lois 2013-14 du 27 septembre 2013 et 2012-09 du 26 mars 2012 portant lois organiques relatives aux lois de finances.

Enfin, la troisième situation est illustrée par les constitutions ivoirienne, sénégalaise et togolaise. Ici, les constituants prévoient, dans une formule quasi invariable, que le Parlement « *vote le projet de loi de finances dans les conditions prévues par une loi organique* ».

La seconde spécificité des lois de finances se situe sur le plan formel et procédural : elles ont une structure immuable, bipartite, qui emporte des conséquences sur la procédure de vote comme l'a rappelé le Conseil constitutionnel français dans sa décision du 24 décembre 1979²⁷, c'est-à-dire que dès son élaboration, l'Exécutif doit présenter un texte en deux parties distinctes et, qu'en tout état de cause, le Parlement doit adopter la première avant l'examen de la deuxième. Ce qui constitue une particularité au regard de la procédure législative ordinaire²⁸. La décision 79-110 DC du 24 décembre 1979, a d'ailleurs eu pour conséquence la modification du règlement intérieur de l'Assemblée nationale afin de tenir compte de la spécificité de la procédure législative financière.

Par ailleurs, la loi de finances de l'année se singularise par ses délais de discussion et d'adoption impartis par la Constitution. Au Niger, au Sénégal, comme dans les autres Etats membres de l'UEMOA, le constituant enferme les parlementaires dans un délai de 60 jours. La loi de finances de l'année doit être adoptée avant le 1^{er} janvier afin, suivant la jurisprudence du Conseil constitutionnel français, « *qu'interviennent en temps utile les mesures d'ordre financier nécessaires à la continuité de la vie nationale* »²⁹. Si les lois de finances rectificatives ne sont enfermées dans aucun délai de discussion, le vote de la loi de règlement doit, aux termes de la Directive de l'UEMOA, intervenir au

²⁷ Décision 79-110 DC.

²⁸ Au cours de laquelle il est admis qu'en cas de désaccord sur le vote d'un article, la possibilité de passer aux articles suivants et revenir ensuite sur les dispositions qui n'ont pas fait l'objet de consensus.

²⁹ Décision 79-111 DC du 30 décembre 1979, *in* L. FAVOREU, L. PHILIP, *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, Paris, LGDJ, 2003, 12^{ème} éd., p. 387.

plus tard à la fin du premier semestre de l'année qui suit celle de l'exécution du budget auquel elle se rapporte. Il faut également noter que « *la loi de finances, dans les engagements qu'elle contient en termes d'autorisation de recettes et de dépenses, n'est opposable que sur l'année civile de référence* »³⁰, soit douze mois équivalant à l'année civile, au terme desquels devrait intervenir une loi de règlement, exception faite toutefois d'éventuelles dispositions fiscales, des dispositions relatives à la responsabilité des agents de l'administration chargés de l'exécution des lois de finances, ou se rapportant à l'organisation du contrôle du Parlement sur la gestion des finances publiques qui restent valables tant qu'elles n'auront pas été abrogées.

Enfin, il faut relever que la matière financière échappe au schéma traditionnel de la séparation et de la collaboration des pouvoirs qui caractérise notamment le régime semi présidentiel et attribue, concurremment à l'Exécutif et au Parlement l'initiative de lois³¹. La répartition institutionnelle du pouvoir budgétaire réserve au seul Exécutif l'initiative des lois de finances. Ceci pourrait s'expliquer par l'importance des informations et du capital technique nécessaires à son élaboration, le Gouvernement disposant de l'Administration et de sa variété de compétences. Néanmoins, est plus déterminante l'explication par les exigences constitutionnelles : les dispositions constitutionnelles donnent compétence à l'Exécutif pour la détermination de la politique de la Nation³². Or, aussi bien sur le plan stratégique que sur le plan opérationnel, la traduction en actes de cette prérogative nécessite la mise en œuvre de moyens financiers. Par conséquent, il revient à l'Exécutif de présenter l'ensemble des moyens financiers qu'il juge indispensables pour conduire au mieux la politique de la Nation.

Cette exigence constitutionnelle comporte d'ailleurs des conséquences sous forme de contraintes pesant sur l'exercice du droit

³⁰ N. MEDE, *Finances publiques, espace UEMOA/UMOA*, Paris, L'Harmattan, 2016, p. 168.

³¹ L'article 109 de Constitution du Niger du 25 novembre 2010 dispose en effet que « *Le Gouvernement a l'initiative des lois concurremment avec les membres de l'Assemblée nationale* ».

³² Les articles 42 et 53 de la Constitution sénégalaise du 22 janvier 2001 disposent respectivement : « *le Président de la République (...) détermine la politique de la Nation* » ; et « *le gouvernement conduit et coordonne la politique de la Nation sous la direction du Président de la République* ». Au Niger, l'article 76C dispose : « *Le Gouvernement détermine et conduit la politique de la Nation* ». Cette différence d'appréhension des constituants nigérien et sénégalais s'explique par la nature des régimes politiques, semi-présidentiel au Niger, présidentiel au Sénégal.

d'amendement des parlementaires. Contrairement au dispositif commun en cette matière, la Constitution nigérienne du 25 novembre 2010, à l'instar de la Directive 06-2009 de l'UEMOA, dispose en son article 111 que « *Les propositions et amendements déposés par les députés ne sont pas recevables lorsque leur adoption aurait pour conséquence, soit une diminution des ressources publiques, soit la création ou l'aggravation d'une charge publique, à moins qu'ils ne soient accompagnés d'une proposition d'augmentation des recettes ou d'économies équivalentes* »³³. Car réduire les moyens d'action du Gouvernement revient sinon à remettre en cause, du moins à faire échec à cette prérogative constitutionnelle. Symétriquement, ils ne peuvent imposer au Gouvernement des charges qui ne relèvent pas de son programme politique.

Les lois de finances ne comportent pas uniquement des particularités formelle et procédurale au regard de la Constitution. Celle-ci leur consacre aussi une spécificité matérielle.

B. La spécificité matérielle et substantielle des lois de finances

Traditionnellement, la Constitution délimite les domaines de la loi et du règlement. Au Niger, les articles 99, 100 et 103 de la Constitution du 25 novembre 2010 indiquent les matières dans lesquelles la loi fixe les règles³⁴ et celles à propos desquelles elle détermine les principes fondamentaux³⁵. Elle réserve cependant un article spécifique aux lois de finances qui, à titre initial, additionnel ou complémentaire, prévoient et autorisent l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat, le cas échéant, constatent les résultats financiers de chaque année civile et approuvent les différences entre ces résultats et les prévisions³⁶. Aux termes de l'article 101, « *la loi de finances de l'année prévoit et autorise, pour une année civile, l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat* ». Les lois de finances rectificatives « *peuvent, en cours d'année, modifier les dispositions de la loi de finances de l'année (et) la loi de règlement constate les résultats financiers de chaque année civile et approuve les différences entre ces résultats et les prévisions de la loi de finances de l'année* ».

³³ Pour le Sénégal, c'est l'article 82 de la Constitution du 22 janvier 2001, autrement rédigé, qui dispose que « *les propositions et amendements formulés par les députés ne sont pas recevables lorsque leur adoption aurait pour conséquence, soit une diminution des ressources publiques, soit la création ou l'aggravation d'une charge publique, à moins que ces propositions ou amendements ne soient assortis de propositions de recettes compensatrices* ».

³⁴ Art. 99.

³⁵ Art. 100.

³⁶ Art. 101.

Par ces dispositions, la Constitution pointe le marqueur saillant des lois de finances et les distingue sur le plan matériel des lois ordinaires : leur objet étant principalement de prévoir et d'autoriser des ressources et des charges de l'Etat, elles ne peuvent contenir que des dispositions d'ordre financier. La Constitution et la loi organique relative aux lois de finances aménagent un dispositif de double protection des domaines respectifs des deux catégories législatives. Aussi, au-delà d'un domaine partagé, exclusivement fiscal, existe-t-il pour chacune un domaine interdit. Il existe ainsi pour les lois de finances un domaine réservé, avec un contenu obligatoire, un contenu facultatif et un contenu interdit.

Le contenu obligatoire constitue la raison d'être des lois de finances. Doivent y figurer, essentiellement, des *dispositions financières*. Ainsi, le Conseil constitutionnel français a expressément fait référence au contenu d'une loi spéciale pour lui reconnaître la nature de loi de finances, consacrant par la même occasion une quatrième catégorie de loi de finances, en marge de l'ordonnance organique de 1959³⁷. Suivant la jurisprudence du Conseil, la loi querellée contient des dispositions « *qui figurent normalement dans une loi de finances* »³⁸. Conformément à cette jurisprudence, le Conseil constitutionnel a développé une activité juridictionnelle tendant à sanctionner les « *cavaliers budgétaires* », c'est-à-dire, « *toute disposition étrangère à l'objet des lois de finances* ». Ceux-ci étant parfois difficiles à mettre en évidence, la Haute juridiction a, par une technique de détermination par exclusion, tenu à spécifier le contour de la notion de « *disposition financière* »³⁹. Ainsi, une disposition financière a trait soit :

- Aux ressources, aux charges ou aux opérations de trésorerie ;
- A l'organisation du contrôle ou de l'information du Parlement sur la gestion des finances publiques ;
- A l'organisation de la responsabilité des agents publics ;
- A la fiscalité ;
- A la création ou à la transformation d'emploi public.

Toute autre disposition constitue un cavalier budgétaire et sanctionnée comme tel.

³⁷ Décision 79-111 DC du 30 décembre 1979, Loi de finances pour 1980, in L. FAVOREU, L. PHILIP, *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, Paris, LGDJ, 2003, 12^{ème} éd., p. 383.

³⁸ Décision 79-111 DC, *op. cit.*

³⁹ Décision 2004-511-DC, du 24 décembre 2004.

Parallèlement, la Constitution protège le domaine réservé des lois de finances contre l'incursion de la loi ordinaire, voire contre le législateur organique⁴⁰, le juge n'hésitant pas à censurer, dans les deux cas des dispositions qui, par leur nature, ne peuvent figurer que dans une loi de finances. C'est ainsi que, appelé à se prononcer sur une disposition d'une loi ordinaire prévoyant une information du Parlement sur la gestion des fonds créés en vue de la lutte contre l'alcoolisme et le tabagisme, le Conseil constitutionnel français a précisé que l'ordonnance n°59-02 relative aux lois de finances « *réserve dans son article 1^{er}, al. 2, à un texte de loi de finances l'édition des dispositions législatives destinées à organiser l'information et le contrôle du Parlement sur la gestion des finances publiques* », censurant ainsi la disposition en cause qui relève du domaine exclusif des lois de finances⁴¹.

La spécificité matérielle des lois de finances a une incidence sur leur objet : celles-ci ne se bornent pas à prévoir et à autoriser des ressources et des charges, mais elles en déterminent en outre la nature, le montant et l'affectation, c'est-à-dire que les catégories et les plafonds des ressources comme des charges de l'Etat sont prévues et autorisées par les lois de finances. Conformément à la loi organique, les lois de finances déterminent également « *un équilibre budgétaire et financier, compte tenu de la situation et des objectifs macro-économiques de l'Etat et des obligations du Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité des Etats membres de l'UEMOA* »⁴². Cette précision fait de la loi de finances un instrument d'orientation de la politique économique, projetant, de ce fait, les finances publiques nationales sur un plan plus large, en ce sens qu'elles doivent tenir compte des engagements souscrits par chaque Etat membre, au titre du Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité de l'UEMOA⁴³, portant notamment sur le respect des critères de convergence macroéconomique et budgétaire. Ici plus qu'ailleurs, la loi établit une jonction entre règles constitutionnelles et exigences économiques. La référence au Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité est l'aspect primaire d'exigences plus largement impératives

⁴⁰ Voir pour ce cas de figure, Cons. Const. (Français), 10 janvier 1995, n° 94-355DC, Loi organique modifiant l'ordonnance n° 58-1270 du 22 décembre 1958 relative au statut de la magistrature.

⁴¹ Décision 90-283 DC du 08 janvier 1991

⁴² Art. 3 de la loi 2011-15 du 08 juin 2011 portant loi organique relative aux lois de finances du Sénégal.

⁴³ Il faut toutefois noter que contrairement à la Constitution sénégalaise du 22 janvier 2001, les constitutions du Niger et du Burkina Faso ne mentionnent pas un tel renvoi.

de prise en compte juridique de la notion d'intérêt général économique des Etats.

Franchissant un cap, le cadre législatif des finances publiques né des directives de 2009 a introduit dans le champ financier public des Etats membres de l'UEMOA la notion de performance, qui se traduit par le passage du budget de moyens au budget d'objectifs : « avec l'accroissement continu des dépenses publiques et la relative rareté des ressources disponibles, les gouvernements (...) ont dû considérer avec davantage d'insistance le coût des politiques publiques et mettre en place des instruments d'analyse propices à des choix mettant en relief la performance de l'action administrative »⁴⁴. Cette exigence a également entraîné l'évolution du cadre normatif des finances publiques, du champ juridique vers l'approche gestionnaire. Toute l'architecture du droit budgétaire, du droit de la comptabilité publique ainsi que les référentiels de contrôle sont orientés vers la recherche d'outils optimums de pilotage des finances publiques pour en garantir la soutenabilité, en empruntant au besoin à la logique de fonctionnement du secteur privé. Ce qui n'est pas sans conséquence sur le modèle financier public, ainsi que le relève Michel Bouvier lors du débat sur l'introduction de « la règle d'or » dans la Constitution française : « la logique économique contemporaine, parce qu'elle se méfie du clientélisme électoral, se montre volontiers favorable à une sorte de « cybernétique financière » visant à faire échapper les choix budgétaires aux aléas des faiblesses humaines en les faisant reposer sur des dispositifs automatiques de régulation »⁴⁵. La programmation pluriannuelle des finances publiques, le budget de programme, les projets et rapports annuels de performance, l'évaluation des politiques publiques et la certification des comptes, la comptabilité générale, la comptabilité d'analyse des coûts, les contrôles et audits de performance ainsi que le contrôle de gestion constituent la toile de fond d'un droit constitutionnel financier fortement teinté de logique économique et gestionnaire.

Sur ce plan, il ressort que, dans les Etats membres de l'UEMOA, la constitution formelle n'a pas tiré toutes les conséquences de la constitution matérielle, l'évolution s'étant faite à Constitution constante. Toute constitution est le fruit d'une histoire et

⁴⁴ J.-P. DUPRAT, « Finances publiques », in M. TROPER, D. CHAGNOLLAUD (dir.), *Traité international de droit constitutionnel*, op. cit., p. 391.

⁴⁵ M. BOUVIER, Débat sur la constitutionnalisation de « la règle d'or », *Constitutions*, n°7, 2011, p. 24.

ne saurait se comprendre sans l'éclairage du passé⁴⁶. En France par exemple, au fur et à mesure des réflexions sur le cadre législatif des finances publiques, la Constitution du 04 octobre 1958 a connu une évolution considérable, pour aboutir à une véritable financiarisation de ses dispositions. En revanche, au Niger et au Sénégal⁴⁷ comme dans la quasi-totalité des Etats membres de l'UEMOA, on a l'impression que les lois fondamentales n'ont pas transformé l'essai réussi par les lois organiques relatives aux lois de finances. Il faut toutefois faire mention de la loi constitutionnelle sénégalaise n°2019-10 du 14 mars 2019, aux termes de laquelle l'Assemblée nationale « (...) vote, seule, la loi, contrôle l'action du Gouvernement et évalue les politiques publiques »⁴⁸. Toutes choses égales par ailleurs, l'adoption du nouveau cadre harmonisé des finances publiques devrait s'accompagner d'une constitutionnalisation des nouvelles fonctions de la Cour des comptes et du Parlement en matière d'évaluation des politiques publiques et d'une sécurisation constitutionnelle des outils de la performance. Les règles de procédure se rapportant à la programmation pluriannuelle des finances publiques nécessitent l'adoption de lois-cadres de programmation pour rationaliser l'élaboration des lois de finances.

La lecture combinée de la Constitution et de la loi organique relative aux lois de finances ne met pas seulement en évidence la spécificité formelle et matérielle des lois de finances. Elle révèle également le particularisme de leur statut juridique et contentieux.

II. Un statut juridique et contentieux spécifique

La loi étant d'ordre public et sa place dans la hiérarchie des normes juridiques fortement établie, s'intéresser à son statut juridique peut paraître sans intérêt. C'est certainement le cas s'agissant des lois ordinaires. En matière financière cependant, deux spécificités

⁴⁶ Voir O. NAREY (dir.), *Le régime semi présidentiel au Niger*, Actes du Séminaire de l'Association nigérienne de droit constitutionnel (ANDC), Dakar, L'Harmattan, 2017, 304 pages. Les débats ont notamment relevé qu'au fil des crises entre majorités et oppositions politiques, qui ont parfois paralysé les institutions de la République au cours des quinze dernières années, le Niger s'est construit un régime semi présidentiel « atypique » mais adapté à l'environnement politique du pays.

⁴⁷ Le Parlement du Sénégal vient toutefois de se doter d'un comité d'évaluation des politiques publiques (qui « peut être institué sur décision de Bureau ») composé, selon l'art. 97 de la loi organique n°2002-20 du 15 mai 2002, modifiée, portant Règlement intérieur de l'Assemblée nationale (J.O. n°6053 du 29 juin 2002), de 14 membres désignés au prorata des groupes parlementaires constitués et des députés non inscrits.

⁴⁸ Art. 59.

majeures se dégagent : d'un côté, la loi de finances relève d'un statut juridique ambivalent (A). De l'autre, son statut contentieux est contrasté, se traduisant, dans bien des cas, par une inapplicabilité directe de la Constitution (B).

A. Un statut juridique ambivalent

Le statut juridique de la loi de finances dans les Etats membres de l'UEMOA s'apparente à celui que lui consacrent la doctrine et la jurisprudence françaises, en raison du phénomène de filiation entre les deux ordres juridiques. Aussi bien la Directive 06/2009 de l'UEMOA que les lois organiques relatives aux lois de finances des Etats membres, reproduisent, à quelques exceptions⁴⁹, la loi 2001-692, portant loi organique relative aux lois de finances en France. Dans l'une comme dans l'autre des situations, la loi de finances se caractérise par l'ambivalence de son statut.

Cette ambivalence se mesure à deux niveaux. Le premier se situe au sein de la loi de finances elle-même : toutes les dispositions qu'elle renferme ne sont pas d'égal statut : au-delà des dispositions ayant un caractère purement budgétaire, qui constituent son contenu obligatoire et qui n'ont pas, en principe, de valeur impérative, elle peut contenir des dispositions non budgétaires normatives, c'est-à-dire qui s'imposent non seulement aux agents d'exécution du budget, mais également aux tiers qui entrent dans son champ d'application. Il s'agit principalement des dispositions fiscales. En effet, même lorsqu'elles figurent dans une loi de finances, les dispositions fiscales ne doivent pas être regardées comme une simple autorisation. Elles sont d'ordre public et doivent être exécutées en conséquence, même si, comme le souligne Nicaise Médé, sans l'autorisation donnée annuellement par la loi de finances, « *les lois fiscales seraient des neutrons législatifs, des textes sans portée contraignante pour les contribuables* »⁵⁰.

Le deuxième, plus saisissant encore, concerne sa mise en perspective avec la loi ordinaire. Un aspect, qui ressort en amont de la jurisprudence constitutionnelle et qui n'est pas suffisamment mis en évidence par la doctrine, a trait à la question des conséquences, au

⁴⁹ Les lois organiques des Etats membres de l'UEMOA ne consacrent pas la catégorie des lois de finances spéciales, ni la Mission comme seuil d'articulation des programmes, se cantonnant à une approche sectorielle des politiques publiques. Voir M. ZAKI « La LOLF, instrument de rénovation de la gouvernance de l'Etat », in N. MEDE (dir.), *La LOLF dans tous ses états*, Cotonou, Centre des Publications Universitaires de l'Université d'Abomey-Calavi, 2015, pp. 355-394.

⁵⁰ N. MEDE, *Finances publiques, espace UEMOA/UMOA*, op. cit., p. 168.

plan contentieux, des neutrons législatifs et de ce qu'on aurait pu appeler « *neutrons financiers* » : dans une décision 83-164 DC du 29 décembre 1983, le Conseil constitutionnel français a posé « *que, si le caractère inopérant d'une disposition d'une loi ordinaire empêche qu'elle puisse être déclarée contraire à la Constitution, l'article 1er de l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959 définit limitativement la nature des dispositions que peut contenir une loi de finances et qu'ainsi une indication de nomenclature budgétaire se bornant à énoncer une intention d'action future ne saurait trouver place dans une loi de finances* »⁵¹. Autrement dit, si un « *neutron législatif* » ne saurait constituer un motif de censure de la loi ordinaire, il n'en va pas de même d'une loi de finances, dont les dispositions doivent nécessairement avoir une portée financière.

En aval, la confrontation avec la loi ordinaire laisse transparaître l'ambivalence des statuts respectifs des deux catégories législatives : d'une part, du fait de sa nature d'acte de prévision, du moins en celles de ses dispositions qui présentent un caractère exclusivement budgétaire, la loi de finances souffre des limites objectives de sa portée. D'autre part, elle jouit d'une véritable suprématie sur cette dernière, en ce sens qu'elle conditionne le vote de toute loi ordinaire et la prise de tout acte réglementaire dès lors que celle-ci est susceptible d'avoir une incidence sur les finances publiques.

D'abord, aux termes de l'article 101 de la Constitution nigérienne, « *la loi de finances (...) prévoit et autorise (...) l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat* ». Cette disposition renseigne sur la nature juridique des lois de finances, celle de prévoir et d'autoriser. Or, la réalisation de toute prévision dépend de conditions externes auxquelles elle reste subordonnée, notamment celles liées à la

⁵¹ 83-164 DC du 29 décembre 1983, Loi de finances pour 1984, JORF, 30 décembre 1983, p. 3871. Il s'agissait de l'inscription dans l'annexe "Services votés et mesures nouvelles" du budget de l'éducation nationale, de deux chapitres nouveaux, n° 31-60 ("Personnels enseignants précédemment rémunérés sur le chapitre 43-01. - Rémunérations principales") et n° 31-62 ("Personnels enseignants précédemment rémunérés sur le chapitre 43-01. - Heures supplémentaires d'enseignement"), chapitres qui ne comportaient aucune évaluation de crédits mais portaient simplement la mention « Pour Mémoire ». Il ressortait des discussions au Parlement qu'ils étaient destinés à rémunérer, dans la limite de quinze mille, des agents exerçant déjà une activité d'enseignement dans des établissements privés sous contrat pour le cas où ils seraient titularisés. Le Conseil avait alors relevé le caractère inopérant de cette disposition au motif *que* la création de ces deux chapitres « *ne saurait avoir aucune portée juridique ou financière sans l'intervention d'une nouvelle loi de finances* », et l'a par conséquent censurée comme insusceptible de figurer dans une loi de finances.

conjoncture économique, politique ou sociale. Par voie de conséquence, les dispositions en cause prennent la forme d'actes-conditions. Ainsi, les lois de finances, spécifiquement la loi de finances de l'année et les lois de finances rectificatives, ne sont une source ni de droits ni d'obligations pour les tiers.

Ce statut juridique particulier se manifeste sur le plan du contentieux de légalité : en raison du caractère spécifique de la légalité budgétaire, les énonciations de la loi de finances n'ont pas en principe de portée normative. Suivant une jurisprudence constante du Conseil d'Etat français, « *les dispositions de la loi de finances ne concernent que les rapports entre le Gouvernement et le Parlement et n'ont d'effets directs qu'à l'égard des agents de l'administration chargés de leur exécution* » : aussi, ne peuvent être considérés à l'appui d'une requête, les moyens tirés de la violation des dispositions d'une loi de finances. Il est, de ce fait, possible qu'un acte réglementaire accorde à des fonctionnaires un montant d'indemnités inférieur à celui prévu par une loi de finances sans ouvrir à ces derniers un recours contentieux contre l'Etat. Pour le Conseil d'Etat français, « *lorsque le texte même de la loi de finances ne contient aucune disposition relative au taux des indemnités des fonctionnaires, l'inscription des crédits afférents à ces indemnités dans les états annexés à ladite loi de finances ayant un caractère purement budgétaire, ne saurait être constitutive de droits ; que, par suite, en l'absence de toute prescription législative expresse, l'inobservation, soit des indications données au cours de la discussion devant le Parlement au sujet de l'affectation des crédits, soit même des mentions qui l'accompagnent dans les états précités, ne pourrait avoir pour effet que d'engager, le cas échéant, la responsabilité pécuniaire des comptables ou la responsabilité politique des ministres, mais ne peut ouvrir aux intéressés un recours contentieux* »⁵².

Au demeurant, en cas de conflit des légalités financière et ordinaire c'est la dernière qui a toujours le dernier mot. Par exemple, une activité illicite au regard de la loi ordinaire ne devient pour autant pas licite dès lors que la loi de finances lui ouvre un crédit budgétaire⁵³. De même, un fonctionnaire ne peut se prévaloir de l'inscription de son poste en loi de finances pour prétendre qu'il ne peut être supprimé⁵⁴. Inversement, « *une suppression de crédits budgétaires afférents à un emploi ne pourrait légalement justifier la suppression dudit emploi* »

⁵² C.E. 28 mars 1924, Jaurou, et autres, D 1924, III, 29, conclusions R. MAYER.

⁵³ C.E., Sect. 13 novembre 1953, Chambre syndicale des industries et du commerce des armes, munitions et articles de chasse, D. 1954, p. 550, note Reuter.

⁵⁴ C.E. Sect. 26 juillet 1946, Valent-Fallandry, Lebon, p. 221.

⁵⁵. Par ailleurs, le statut juridique de la loi de finances interdit « *non seulement au Gouvernement mais encore au législateur lui-même de méconnaître par le biais d'une loi de finances, une disposition d'ordre législatif ou réglementaire entrée en vigueur antérieurement et non abrogée, ainsi que les dettes de l'Etat qui seraient nées de la mise en application de cette loi ou de ce règlement* »⁵⁶. En réalité, la loi de finances n'est rien d'autre que la traduction financière des autres lois : « *elle consiste à donner aux pouvoirs publics, Parlement et Gouvernement, les moyens financiers nécessaires à la mise en œuvre des différents choix politiques formulés d'abord par le Parlement par le vote des lois ordinaires, puis par le Gouvernement par l'édition de règlements et d'actes individuels* »⁵⁷.

Inversement et paradoxalement, la loi de finances constitue la mesure de toutes les autres lois, notamment lorsque celles-ci sont susceptibles d'avoir une incidence sur les finances publiques. En effet, « *lorsque des dispositions d'ordre législatif ou réglementaire doivent entraîner des charges nouvelles ou des pertes de ressources, aucun projet de loi ne peut être définitivement voté, aucun acte réglementaire ou conventionnel ne peut être signé tant que ces charges ou pertes de ressources n'ont pas été prévues, évaluées et soumises à l'avis conforme du ministre chargé des finances* »⁵⁸. Il ya donc ici une sorte de hiérarchie bijective entre loi de finances et loi ordinaire : chacune est hiérarchiquement supérieure à l'autre en fonction de l'angle d'approche.

La spécificité du statut de la loi de finances a un impact sur l'exercice du pouvoir réglementaire. Généralement, ce dernier se borne à l'application de la loi. Ainsi utilise-t-on l'expression de « *décrets d'application* » de la loi. Même votée par le Parlement, la loi nécessite souvent la mise en œuvre de ce pouvoir opératoire, reconnu à l'Exécutif pour préciser certaines de ses modalités d'application. C'est le cas, en principe, de toutes les lois ordinaires. C'est également le cas des lois de finances. Ainsi en est-il du décret de répartition, voire des décrets de virement ou de transfert de crédits. Très souvent cependant, en matière de lois de finances, le pouvoir réglementaire prend la forme d'un pouvoir réglementaire autonome. C'est le cas des décrets d'avance tel que précisé par l'article 23 de la loi sénégalaise 2011-15 aux termes duquel « *En cas d'urgence et de nécessité impérieuse*

⁵⁵ C.E Sect, 26 novembre 1954, req. N°17-704, Sieur Lota, Rec. 622. Sur tous ces points voir P. AMSELEK, « Sur le particularisme de la légalité budgétaire », *Revue Administrative*, 1970, pp. 653-662.

⁵⁶ Requête sous Déc. 86-221 DC du 29 déc. 1986.

⁵⁷ *Idem*

⁵⁸ Art. 4 al. 3 de la loi 2011-15 portant loi organique relative aux lois de finances au Sénégal.

d'intérêt national, des crédits supplémentaires peuvent être ouverts par décret d'avance pris en Conseil des ministres »⁵⁹.

Cette distorsion introduite par la catégorie des décrets d'avance perturbe le schéma kelsénien de la hiérarchie des normes juridiques, et valide le constat selon lequel « *la construction de la 'constitution financière' oblige à remarquer que l'édification du corpus normatif, répond à des logiques plus complexes que la simple prise en compte du modèle kelsénien, en raison de l'interférence de sources externes (...) ce qui peut induire des tensions au sein même de la constitution formelle, à côté des interactions entre catégories normatives* »⁶⁰. Entre Constitution, loi organique relative aux lois de finances, décrets d'application et décrets autonomes, les rapports s'écartent sensiblement de la logique pyramidale de Kelsen.

La défiguration du schéma kelsénien prend davantage de relief lorsque l'on considère le contentieux de constitutionnalité des lois de finances dont la caractéristique majeure reste l'inapplicabilité directe de la Constitution.

B. Un statut contentieux contrasté

Le statut juridique de la loi de finances fait de celle-ci une loi particulière, dont le contentieux des actes d'application révèle qu'elle n'est pas, à l'instar de la loi ordinaire, véritablement d'ordre public. Cependant, le contentieux des actes d'application de la loi de finances n'est pas un contentieux de la loi de finances elle-même. Il s'agit ici de contrôler la conformité des actes considérés aux dispositions qu'elle renferme. Dans le contentieux de la loi de finances en revanche, il s'agit de la confrontation de ses prescriptions aux dispositions de la Constitution. Même si le contentieux des lois de finances est très résiduel, voire inexistant dans la plupart des Etats membres de l'UEMOA⁶¹, sur le plan formel on tombe systématiquement sur un constat : l'épreuve de constitutionnalité s'organise souvent autour d'une autre norme que la Constitution elle-même : la loi organique relative aux lois de finances.

L'utilisation d'autres normes que les normes strictement constitutionnelles en matière de contrôle de constitutionnalité n'est pas nouvelle : Louis Favoreu l'a relevé il y a déjà plus d'une

⁵⁹ Loi 2011-15 du 08 juillet 2011, Sénégal, art. 23 al.1.

⁶⁰ J.-P. DUPRAT, « Finances publiques », in M. TROPER, D. CHAGNOLLAUD (dir.), *Traité international de droit constitutionnel*, op. cit., p.391.

⁶¹ Voir M. ZAKI, « Le contrôle de constitutionnalité des lois de finances... », op. cit.

quarantaine d'années⁶². Pour lui, la loi organique relative aux lois de finances a un statut « *quasi constitutionnel* » et serait le « *prolongement de la Constitution* », du fait qu'elle contient des règles de procédure « *qui s'adressent et s'imposent au législateur ordinaire* » et dont l'inobservation « *motive directement l'invalidation de la loi* ».

Cette idée n'est cependant pas partagée par tous les auteurs : pour certains, « *la loi organique relative aux lois de finances n'est qu'une loi* ». A ce titre, elle « *ne saurait acquérir, à elle seule, valeur constitutionnelle* »⁶³. Au demeurant, « *s'imposer (...) aux dispositions législatives, ne confère pas à la loi organique une valeur constitutionnelle. Il est ainsi exclu qu'elle soit intégrée au « bloc de constitutionnalité » et ceci en raison de son régime de modification, qui ne requiert pas la compétence exclusive de l'organe de révision constitutionnelle. On ne peut dès lors lui reconnaître qu'une valeur supra législative, qu'elle tire de sa fonction d'application des dispositions constitutionnelles* »⁶⁴. Par voie de conséquence, « *si la loi organique, même relative aux lois de finances, est une « simple » loi et n'est en aucune manière un élément du « bloc de constitutionnalité », le contrôle exercé sur les lois de finances ne peut se faire que par rapport à la seule Constitution, soit directement soit indirectement* »⁶⁵.

En tout état de cause, « *les lois organiques financières occupent une place particulière dans l'ordre juridique dans la mesure où elles sont indispensables à la Constitution qui ne semble pas applicable sans elles* »⁶⁶. En disposant que « *la loi de finances détermine la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'Etat dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique* », la Constitution rapporte l'application directe de ses dispositions et renvoie au législateur organique le soin d'en préciser les détails. A travers ce renvoi, la Constitution renforce « *la dimension substantielle d'une norme traditionnellement orientée vers les aspects*

⁶² L. FAVOREU, « Le principe de constitutionnalité. Essai de définition d'après la jurisprudence du Conseil constitutionnel », in *Recueil d'études en hommage à Charles EISENMANN*, Paris, Cujas, 1977, p. 35.

⁶³ M. VERPEAUX, « Brèves réflexions sur les rapports entre les lois de finances et la loi organique relative aux lois de finances », *op. cit.* p. 72.

⁶⁴ J-C CAR, *Les lois organiques de l'article 46 de la Constitution du 4 octobre 1958*, Economica, PUAM, coll. Droit public positif, 1999, p. 533.

⁶⁵ M. VERPEAUX, *op. cit.*, p. 74. L'auteur renvoie, pour étayer son argumentation, au Considérant 8 de la Décision 358 DC du Conseil constitutionnel français aux termes duquel la Haute juridiction relève que « *Considérant que la constitutionnalité d'une loi de finances s'apprécie au regard des règles que la Constitution a elle-même fixées ou auxquelles elle a expressément renvoyé* ». Sauf qu'en l'occurrence la thèse inverse pourrait également s'appuyer sur cette « constitutionnalité de renvoi » pour asseoir sa validité.

⁶⁶ E. OLIVA, « Normes de constitutionnalité ou normes constitutionnelles : l'ambiguïté des lois organiques financières », *op. cit.*, p.1352.

procéduraux »⁶⁷. Alors que la Constitution reste parfois vague et très générale, la loi organique couvre un champ plus vaste et plus précis, de la détermination des ressources et des charges, aux règles procédurales et aux grands principes qui président à la préparation, à l'examen et au vote des lois de finances.

Néanmoins, il serait erroné d'affirmer l'inopérationalité des dispositions de la Constitution en matière de contentieux des lois de finances. Cette impression est induite par le fait que « *le droit constitutionnel financier présente (...) toutes les subtilités de l'ordre juridique constitutionnel (...), les dispositions constitutionnelles écrites (servant) de fondement à des exigences constitutionnelles⁶⁸ qui imposent un certain nombre de principes⁶⁹ ou d'objectifs à valeur constitutionnelle⁷⁰* »⁷¹. Dans bien des espèces, notamment l'encadrement du droit d'amendement des parlementaires, le contenu des lois de finances, ou la procédure de vote, le juge convoque aussi bien les dispositions constitutionnelles que les dispositions organiques. Mais, du fait que « *les bases constitutionnelles du droit budgétaire et financier renvoient toutes à la loi organique le soin de préciser leur contenu ou encore de les concrétiser* »⁷², le juge fait plus souvent référence à la loi organique qu'à la Constitution elle-même.

Suivant sa jurisprudence, le Conseil constitutionnel français refuse d'accorder une quelconque normativité à une disposition constitutionnelle qui devrait être précisée par une loi organique financière⁷³. Dès lors que la Constitution renvoie à une loi organique, les dispositions constitutionnelles ne peuvent être directement applicables en matière contentieuse, en l'absence du texte de renvoi. La Constitution organise ainsi un mécanisme de complémentarité

⁶⁷ J-P DUPRAT, « Finances publiques », in M. TROPER, D. CHAGNOLLAUD (dir.), *Traité international de droit constitutionnel*, op. cit., p. 392.

⁶⁸ La continuité de la vie nationale, la clarté des comptes de l'Etat, l'efficacité du contrôle parlementaire et le bon usage des deniers publics.

⁶⁹ La définition de l'équilibre budgétaire, l'unité, l'universalité, l'annualité et la sincérité budgétaires ainsi que la sincérité comptable.

⁷⁰ L'équilibre de la sécurité sociale et l'équilibre des comptes des administrations publiques.

⁷¹ E. OLIVA, « Soixante ans de Constitution financière et fiscale : réflexions sur les développements du constitutionnalisme financier en France. 2^e partie : La construction d'un Etat de droit financier et fiscal », *Gestion & finances publiques*, 2019/1 n°1, p. 113.

⁷² E. OLIVA, « Normes de constitutionnalité ou normes constitutionnelles : l'ambiguïté des lois organiques financières », *Renouveau du droit constitutionnel*, Mélanges en l'honneur de L. FAVOREU, Paris, Dalloz, 2007, p.1351.

⁷³ Sur cette question, voir E. OLIVA, « Normes de constitutionnalité ou normes constitutionnelles : l'ambiguïté des lois organiques financières », op. cit.

formelle et matérielle dont se servira le juge⁷⁴. Il en a été ainsi de l'article 72-2 de la Constitution du 4 octobre 1958, où la Haute juridiction a indiqué que la méconnaissance de celles de ses dispositions qui consacrent un principe d'autonomie financière des collectivités territoriales, « *ne peut être utilement invoquée tant que ne sera pas promulguée la loi organique qui devra définir les ressources propres des collectivités territoriales et déterminer, pour chaque catégorie de collectivités territoriales, la part minimale que doivent représenter les ressources fiscales et les autres ressources propres dans l'ensemble de leurs ressources* »⁷⁵. Le texte sus indiqué constitue de ce fait un complément indispensable permettant au Conseil constitutionnel de remplir son office.

En pareil cas, l'épreuve de constitutionnalité met en place un édifice à trois étages : loi de finances, loi organique relative aux lois de finances, Constitution. En France, la logique de performance introduite par la loi 2001-692 a davantage compliqué ce schéma en instituant les lois-cadres d'équilibre des finances publiques qui nécessitent elles-mêmes l'intervention d'une loi organique relative aux lois-cadres d'équilibre des finances publiques. Ce schéma induit une pyramide normative complexe à cinq étages⁷⁶, qu'une partie de la doctrine⁷⁷ a qualifiée « *d'épouvantable mille-feuilles juridique* »⁷⁸ et de « *carcan normatif qui fait encore la part belle au juge constitutionnel* »⁷⁹, un auteur utilisant même l'image osée « *d'usine à gaz juridique* »⁸⁰. Le dispositif est ainsi conçu : la Constitution fixe simplement un objectif d'équilibre budgétaire et financier qui doit être contenu dans une loi-cadre ; une loi organique, qui doit être conforme à la Constitution, détermine ensuite les modalités d'élaboration des lois-cadres

⁷⁴ Idem

⁷⁵ CC, 23 déc. 2003, autonomie financière des collectivités territoriales.

⁷⁶ Constitution, LOLF, Loi organique relative aux lois-cadres d'équilibre des finances publiques, lois-cadres d'équilibre des finances publiques, lois de finances ou de financement de la sécurité sociale.

⁷⁷ A-M. Le POURHIET, Le Monde Idées, 6 avril 2011, https://www.lemonde.fr/idees/article/2011/04/06/l-equilibre-des-finances-publiques-dans-la-constitution_1503664_3232.html

⁷⁸ Idem.

⁷⁹ Ibid. L'auteur ajoute qu'il faudrait en ce cas « *savoir trouver (...) le bon équilibre, en évitant de donner systématiquement aux juges des pouvoirs d'appréciation discrétionnaire qui les conduisent inévitablement à se prononcer en opportunité* » avant de conclure qu'« *Il est assez piquant et peut-être surréaliste (...) de voir les gouvernements successifs et leurs majorités, dans un mouvement quelque peu masochiste de doute à l'égard d'eux-mêmes, tendre toujours plus de verges aux juges pour se faire battre* ».

⁸⁰ A-M. Le POURHIET, *op. cit.*

d'équilibre des finances publiques, qui doivent à leur tour respecter la Constitution et les lois organiques financières. Enfin, les lois de finances et de financement de la sécurité sociale doivent respecter la Constitution, les lois organiques relatives aux lois de finances ou de financement de la sécurité sociale, et les lois-cadres d'équilibre des finances publiques, chaque échelon étant susceptible de provoquer un recours contentieux devant le Conseil constitutionnel⁸¹. Cette situation aboutit en conséquence à un glissement continu du terrain constitutionnel contentieux des lois de finances.

Cette diversification des normes de référence, essentiellement due « *aux exigences inhérentes à la hiérarchie des actes juridiques* », pour reprendre l'expression de Bruno Genevois, pose un premier problème au regard de l'office du juge constitutionnel : tout se passe comme si, « *à la lumière du phénomène résumé par la métaphore du bloc de constitutionnalité, le Conseil constitutionnel apparaît comme autre chose qu'un simple juge de la constitutionnalité des lois : ne serait-il pas, désormais, un organe de contrôle de la primauté sur la loi des règles supra législatives ?* »⁸² Plus simplement, « *lorsque le conseil censure une loi de finances sur le fondement d'une méconnaissance de la loi organique relative aux lois de finances, ou qu'il censure une disposition du règlement intérieur d'une assemblée du fait de la violation d'une loi organique, est-il à proprement parler un juge constitutionnel ?* »⁸³. Pour une partie de la doctrine, il serait un simple juge de légalité organique.

La question semble plus intéressante, au regard de la théorie de Kelsen. D'abord, ce phénomène de renvoi de la Constitution à une norme de moindre importance, « *aboutit à une situation troublante au point de vue de la hiérarchie des normes. Les normes les plus élevées étant souvent les plus générales peuvent être bloquées ou à tout le moins conditionnées par des normes de rang hiérarchique inférieur* »⁸⁴. Ensuite, si l'on descend d'un cran en mettant en perspective les conditions de déploiement du pouvoir réglementaire, il est aisé de constater que les rapports hiérarchiques sont remis en cause par le fonctionnement du dispositif normatif. Singulièrement ici, il est important de remarquer que, contrairement à ce que suppose le schéma kelsénien, c'est à la loi qu'il revient de se

⁸¹ *Idem*

⁸² D. BARANGER, « La faiblesse des liens forts et la force des liens faibles: comprendre le bloc de constitutionnalité », in *Les droits de l'Homme à la croisée des droits*, Mélanges en l'honneur de Frédéric SUDRE, Paris, LexisNexis, 2018, p. 23.

⁸³ *Idem*

⁸⁴ E. OLIVA, « Normes de constitutionnalité ou normes constitutionnelles : l'ambiguïté des lois organiques financières », *op. cit.* p.1370.

conformer aux dispositions du décret : du fait de son caractère autonome, le décret d'avance intervient en dehors de toute habilitation d'une loi de finances et est directement régi par la « *Constitution financière* » qui dispose, en son article 23 pour le cas du Sénégal, que « *la ratification des crédits se fera sur la plus prochaine loi de finances* »⁸⁵ ; ce qui signifie que la loi, au cas où elle ratifierait les crédits additionnels concernés, devrait se conformer aux desideratas du pouvoir réglementaire.

Enfin et plus encore, lorsque l'on envisage le contrôle contentieux du recours au décret d'avance, on se rend à l'évidence que la norme de référence reste la loi organique relative aux lois de finances, qui exige que soient remplies les conditions à la fois « *d'urgence* » et de « *nécessité impérieuse d'intérêt national* ». Dans la réalité, il s'agit d'un contrôle certes techniquement possible, mais pratiquement inopérant. L'acte ainsi posé par l'Exécutif s'avère difficile à censurer par un recours juridictionnel, puisque la situation « *d'urgence et de nécessité impérieuse d'intérêt national* » suppose qu'ait déjà été prise et appliquée la solution qu'exige ce contexte spécifique, tel qu'il résulte d'une appréciation ponctuelle par le Gouvernement. Si l'on pousse davantage la réflexion, on tombe sur un dernier paradoxe : c'est à la Cour des comptes, juridiction de l'ordre administratif, qu'il revient d'apprécier si, en recourant au pouvoir réglementaire dans une situation d'urgence budgétaire, l'Exécutif a bien respecté les dispositions constitutionnelles et organiques alors que cette juridiction n'est pas habilitée, dans le contexte qui nous concerne, à contrôler la constitutionnalité des normes. En outre, une telle perspective ne peut intervenir que lors de son office administratif, et non juridictionnel. Ce qui donne plus de sens à la réflexion selon laquelle, au-delà de la verticalité pyramidale des sources du droit mise en évidence par Kelsen, « *l'entrée du droit dans l'ère post moderne solliciterait des représentations plus sophistiquées comme celle de l'arborescence ou du réseau* »⁸⁶.

Conclusion

En définitive, l'examen des rapports entre la Constitution et la loi de finances, en dépit de la banalité du thème, révèle, en définitive, toute la complexité des rapports entre normes juridiques internes. Si l'ère moderne a définitivement réglé la situation des décrets-lois, donné un acquit aux ordonnances prises sur la base de lois

⁸⁵ Art. 23 al. 2

⁸⁶ V. CHAMPEIL-DESPLATS, « Hiérarchie des normes, principe justificatif de la suprématie de la Constitution », in M. TROPER, D. CHAGNOLLAUD (dir.), *Traité international de droit constitutionnel*, Tome 1, *op. cit.*, p. 735.

d'habilitation, elle peine encore à certifier le statut juridique des lois organiques, y compris la plus emblématique d'entre elles : la loi organique relative aux lois de finances. En France, le Conseil constitutionnel a beau affirmer, dans une décision 92-309 DC du 9 juin 1992, que le respect des lois organiques imposé aux lois ordinaires se rattache aux « *exigences propres à la hiérarchie des normes juridiques dans l'ordre interne* »⁸⁷, il a plutôt planté les termes d'un débat qu'il ne l'a véritablement clarifié. Pour nombre d'auteurs, les lois organiques n'appartiennent pas au « *bloc de constitutionnalité* » : « *Si elles figurent parfois au nombre des normes de référence du contrôle de la constitutionnalité des lois, ce n'est pas au nom de leur autorité propre, mais parce qu'il existe toujours, derrière la confrontation d'une loi ordinaire à une loi organique, une exigence constitutionnelle* »⁸⁸. Concernant la « *Constitution financière* » de l'Etat, Agnès Roblot-Troizier relève que, « *de même que la « Constitution Rivet » ou la « Constitution Grévy » ne sont pas des Constitutions, la loi organique relative aux lois de finances n'est pas une Constitution et elle n'en a pas la valeur* »⁸⁹. Et ce parce que, au surplus, elle « *a pu être modifiée par une simple loi organique* »⁹⁰.

Plus en aval, les rapports juridiques entre lois ordinaires et lois de finances demeurent ambigus. Si les lois de finances sont limitées du fait de leur caractère prévisionnel et de leur champ d'application réduit, il n'en demeure pas moins qu'elles constituent une référence pour toutes les lois ordinaires qui sont appelées à avoir des incidences financières. Parallèlement et paradoxalement, la loi de finances n'est que la traduction financière des lois ordinaires et, en cas de conflit entre légalité ordinaire et légalité financière, la première a tendance à l'emporter : la supériorité de la loi de finances sur la loi ordinaire ou inversement, dépend donc des situations en cause et de l'angle d'approche.

Le statut juridique du décret par rapport à la loi de finances est tout aussi singulier. Le décret a souvent pour rôle de fixer les modalités d'application de la loi. Toutefois, la spécificité juridique de la loi de finances a favorisé l'expression d'un pouvoir réglementaire autonome, à travers les décrets d'avance. Ainsi, lorsqu'un décret d'avance est ratifié par une loi de finances rectificative, une telle

⁸⁷ Cons. const., 9 juin 1992, n° 92-309 DC, *Résolution modifiant l'article 47 bis du règlement du Sénat*.

⁸⁸ A. ROBLOT-TROIZIER, « La place des lois organiques dans la hiérarchie des normes », in B. MATHIEU et M. VERPEAUX (dir.), *Les lois organiques et la mise en œuvre de la révision constitutionnelle*, Paris, Dalloz, 2009, pp. 30-31.

⁸⁹ *Idem*, p. 26

⁹⁰ *Ibid.*, p. 27

situation conduit à un changement de rôle entre décret d'avance et loi de finances⁹¹. N'est-on pas, alors, à l'instar de l'allégorie de la caverne, en présence d'une pyramide inversée ? Évidemment, la pertinence de la hiérarchie des normes n'est pas remise en cause, l'idée étant juste de démontrer que l'analyse des relations entre Constitution et loi de finances conduit à la mise en évidence d'une arborescence des normes juridiques internes, qui n'est pas sans effet sur la pyramide kelsénienne./-

⁹¹ C. LECHAIRE, G. DE VITRY, « Pratique et limite des décrets d'avance sous l'empire de la loi organique relative aux lois de finances », *Revue Française des Finances Publiques*, n°145, février 2019, p. 240.

REFLEXION SUR LE CONTROLE INTERNATIONAL DES FINANCES PUBLIQUES : LE CAS DES ETATS D'AFRIQUE SUBSAHARIENNE FRANCOPHONE

Par

BEGNI BAGAGNA

Maître de Conférences Agrégé

Professeur de Droit Public à l'Université de Douala (Cameroun).

RESUME

L'étude est un regard porté sur les interventions internationales dans le domaine des finances publiques qui relèvent de la souveraineté des Etats. En systématisant ces interventions en contrôle international des finances publiques en Afrique francophone, l'on s'intéresse aux tensions entre les logiques du droit international et des finances publiques à travers la question de l'effectivité de ce contrôle. L'on relève une diversité de contrôles exercés par des institutions bilatérales et multilatérales en s'appuyant sur des références normatives de contrôle.

Toutefois, en dépit des avancées constatées, l'on note des dysfonctionnements et des limites à surmonter, notamment en matière de lutte contre les flux financiers illicites.

Mots clés : *contrôle international-finances publiques-souveraineté-organisations internationales-institutions internationales et multilatérales.*

ABSTRACT

This study is a look at the international interventions within the state finances that stem from state sovereignty. By systematising these in interventions as international monitoring of state finances in francophone Africa we are interested in the conflicts between the international law logics and state finances through the question of efficiency of that monitoring control.

One can notice the diversity of that control exercised by bilateral and multilateral institutions which call the normative references of control.

Anyway, despite the improvement that can be noticed there remain some dysfunctioning and limites to castigate namely on the fight against illicite financial movements.

Keywords: *international control-state finances-sovereignty-international organisations-bilateral and multilateral institutions.*

Introduction

« *La légalité, la transparence et la responsabilité sont des principes essentiels de gestion des finances publiques, mais également des exigences financières d'un Etat de droit* ». Ces exigences constituent des soupapes de sécurité juridique consubstantielles au contrôle des finances publiques. Cette fonction de contrôle est allée en se renforçant au point de devenir un des standards du droit et de la gestion des finances publiques dans le monde. Cette fonction est adossée à une philosophie de reddition de compte formulée par les articles 14 et 15 de la Déclaration française des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789² dans un élan de prescription démocratique³. C'est l'immanence même du principe du consentement à l'impôt⁴ qui se trouve ainsi prolongé dans le contrôle de gestion de l'argent public⁵.

Historiquement⁶, les premiers contrôles furent de nature juridictionnelle en France. Après la seconde guerre mondiale, le contrôle des finances publiques a bien évolué dans le monde et en particulier en Afrique francophone, en tenant compte de la culture, du développement intellectuel et mental et de la volonté politique. Les textes africains relatifs aux finances publiques vont demeurer inchangés jusqu'aux réformes⁷ des finances publiques des années

¹ Préambule du Code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA.

² Ce texte ne constitue pas un fondement du droit positif en Afrique à l'exception du Gabon et du Sénégal. Voir respectivement le Préambule de la Constitution gabonaise du 26 mars 1991 révisée le 11 janvier 2018 et le Préambule de la Constitution sénégalaise du 22 janvier 2001 révisée le 4 mai 2019.

³ La reddition des comptes est inscrite dans le Préambule et l'article 32 (1) de la Charte Africaine de la Démocratie, des Elections et de la Gouvernance adoptée par la huitième Session ordinaire de la Conférence des Chefs d'Etat tenue le 30 janvier 2007 à Addis-Abeba en Ethiopie.

⁴ André BARILARI, « Le consentement à l'impôt », *RFFP*, n°147, 2019, pp. 191-199.

⁵ Martin COLLET, *Finances Publiques*, Paris, LGDJ, 2016-2017, p. 106.

⁶ *Ibid*, pp. 227-228.

⁷ V. Vanessa STOZ, « La réforme des finances publiques en Afrique de l'Ouest, les innovations, les enjeux et les enseignements », in LUXDEV, Agence Luxembourgeoise pour la Coopération au Développement, *Défis de la réforme des finances publiques en Afrique de l'Ouest*, luxdev.lu/files/documents/finances_publiques_AFR.pdf (consulté le 16 mai 2020 à 12 h 30 mn) ; Jean MATHIS, *Gestion et finances publiques en Afrique francophone*, 2011, in <http://jean-mathis-pagesperso-orange.fr> (consulté le 16 mai 2020 à 9 h).

2000⁸. Ainsi, parmi les critères du contrôle des finances publiques énoncés par ces textes ou la doctrine, celui de la finalité vise à dénoncer et sanctionner « *les atteintes aux principes de la conformité aux lois, de l'efficacité, de l'efficacités et de l'économie de la gestion financière* »⁹. Cette approche finaliste permet d'envisager le contrôle international des finances publiques dans un contexte de bonne gouvernance¹⁰.

En effet, par contrôle, l'on désigne une opération de vérification de la conformité à une norme ; cette opération consistant à vérifier si un organe public, un particulier ou un acte respectent les exigences de leur fonction ou des règles qui s'imposent à eux¹¹. Le contrôle est, de manière générale, une nécessité dans un Etat de droit¹², un instrument de modernisation¹³ de la gestion publique¹⁴ orientée vers l'atteinte des résultats, un outil essentiel d'information et d'aide à la décision financière¹⁵.

Cependant, la question peut se poser de savoir s'il existe un contrôle international des finances publiques ? La réponse n'est pas évidente dans la mesure où l'adjectif « *international* »¹⁶ fait allusion aux relations entre Etats¹⁷ et s'applique autant à la pluralité des sources du droit qu'à son objet¹⁸. De plus, l'on observe une évolution paradoxale à la fois des systèmes financiers publics et de l'action des

⁸ Albin Rolland KOUMDA AYISSI, *Quelle place pour le contrôle financier dans la chaîne des dépenses publiques au Cameroun ?*, Mémoire, Université de Strasbourg, Ecole Nationale d'Administration, 2015-2016, pp. 5-6.

⁹ V. Section 1^{ère}, Déclaration de LIMA de 1977 sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques.

¹⁰ V. Le Préambule de la Charte Africaine de la démocratie, des élections et de la gouvernance précitée.

¹¹ Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 2012, p. 263.

¹² Demba SY, *Droit administratif*, Dakar, L'Harmattan/CREDILA, 2014, 2^{ème} édition revue, corrigée et augmentée p. 101.

¹³ Daouda ZOURE, *La modernisation du cadre budgétaire des pays de l'UEMOA*, Thèse de Doctorat de droit, Université de Paris 1 Panthéon-Sorbonne, 2013, 503 p.

¹⁴ Marie-Christine ESCLASSAN, « Un phénomène international : l'adaptation des contrôles financiers publics à la nouvelle gestion publique », *RFFP*, n°101, 2008, p. 29.

¹⁵ Messaoud SAOUDI, *L'essentiel des finances publiques en fiches*, Paris, Ellipses, 2014, p. 151.

¹⁶ Sur le contenu précis de cet adjectif s'agissant du droit, lire l'opposition entre droit interne, droit international et communautaire, *in* Dominique CHAGNOLLAUD De SABOURET (dir.), *Dictionnaire élémentaire du Droit*, Paris, Dalloz, 2016, p. 45.

¹⁷ Sur le cadre juridique des relations internationales, lire Patrick DAILLIER, Mathias FORTEAU et Alain PELLET, *Droit international public*, Paris, LGDJ, 2009, 8^e édition, pp. 823 et s.

¹⁸ Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique, op. cit.*, p. 562.

organisations internationales. Car, l'intervention des Etats en tant qu'entités juridiques compte moins que celle de ces organisations internationales¹⁹, lesquelles produisent des sources alternatives à celles mises en place par les Etats. Cela permet de constater justement un double paradoxe : i) les finances publiques sont réputées être la base de toute souveraineté étatique et une affaire essentiellement interne. Or, il y a une internationalisation croissante de la matière sous des formes extrêmement variées et sur la plupart des continents à travers les unions économiques et monétaires ; et pour l'Afrique cela prend des formes multiples mais assez caractéristiques que la présente étude entend analyser et expliquer ; ii) la plupart des organismes internationaux qui s'investissent dans cette internationalisation des finances publiques, notamment, le Fonds Monétaire International, la Banque mondiale ou les Organisations Non Gouvernementales, n'ont pas vocation à exercer directement des contrôles. Cependant, l'étude veut démontrer comment à partir d'autres fonctions d'assistance législative, technique ou financière, ces organismes en sont arrivés à faire du contrôle et caractériser celui-ci.

Aussi, en prenant en compte la coopération entre les Etats, la communautarisation des dispositifs juridiques nationaux et le rôle des organisations internationales, convient-il de considérer que le contrôle international des finances publiques désigne leur encadrement transnational, c'est-à-dire international²⁰ et communautaire au double plan formel et matériel. Autrement dit, le contrôle international désigne dans cette étude l'ensemble des interventions internationales dans la gestion des finances publiques au moyen des normes universelles, régionales et sous régionales en vigueur dans les Etats africains francophones au sud du Sahara, le cas des Etats membres de l'UEMOA²¹ et de la CEMAC²². L'on fera

¹⁹ Sur la théorie générale des organisations internationales et des personnes privées comme sujets non étatiques du droit international, Lire Patrick DAILLIER, Mathias FORTEAU et Alain PELLET, *op.cit.*, pp. 637-709.

²⁰ Jean Luc Albert, *op. cit.*, p. 278 ; Voir aussi Nicaise MEDE, *Finances publiques, op.cit.*, p. 120 et s.

²¹ Les Etats Membres que sont le Bénin, le Togo, le Burkina Faso, le Mali, le Sénégal, le Niger ; la Côte d'Ivoire et la Guinée sont également membres d'un ensemble plus vaste appelé CEDEAO qui englobe certains Etats anglophones comme le Nigéria et le Ghana.

²² La Communauté Economique et Monétaire d'Afrique Centrale est constituée de la République centrafricaine, la Guinée Equatoriale, le Congo Brazzaville, le Tchad, le Gabon et le Cameroun.

aussi de brèves incursions sur la République Démocratique du Congo, ainsi que des percées comparatistes sur le reste du monde.

En l'absence de jurisprudence comptable et financière²³ internationale qui aurait constitué un instrument juridique d'analyse, l'étude prend en compte non seulement les textes, mais également, les sources matérielles dérivant des interventions internationales sur la politique fiscale des Etats, laquelle est consubstantielle à la gestion des finances publiques ; celle-ci étant considérée comme un « *instrument de mise en œuvre des politiques publiques* »²⁴.

Face aux enjeux de développement socio-économique, de bonne gouvernance financière, de transparence, d'universalité et de solidarité qui sont les socles des finances publiques depuis les origines²⁵, l'étude présente un réel intérêt théorique et pratique. Au plan théorique, l'étude se situe au carrefour de deux disciplines, les finances publiques et le droit international et permet de montrer les tensions entre les logiques des deux droits : d'après le droit international les Etats et autres organisations internationales n'ont pas à se mêler de l'ordre interne des Etats, et notamment l'ordre financier très lié à la souveraineté. Mais dès qu'il est question de finances publiques il y a mécaniquement des contrôles. De nombreuses organisations internationales ont des compétences ou des missions en matière économique, monétaire ou financière qui entraînent avec elles divers modes d'interventions dans les affaires des Etats et s'apparentent à des contrôles. Au plan pratique il convient de faire remarquer qu'organiquement ces interventions internationales sont soit bilatérales à l'occasion d'un prêt, d'une subvention ou d'une aide octroyée par un ou plusieurs acteurs étatiques et dont l'emploi doit être justifié²⁶, soit multilatérales par

²³ Pour des recherches sur la jurisprudence financière en droit interne lire par exemple Célestin SIETCHOUA DJUITCHOKO, *La Chambre des Comptes de la Cour Suprême du Cameroun, les principaux arrêts, avis, rapports de certification du compte général de l'Etat et rapports d'observations à fin de contrôle commentés*, Yaoundé, EDLK, 2016, 1^{ère} édition, 476 p. ; Anne Froment MEURICE, Jean-Yves BERTUCCI, Christian MICHAUT, Patrick SITBON et Nicolas GROPER, *Les grands arrêts de la jurisprudence financière*, Paris, Dalloz, 2014, 6^e édition, 624 p.

²⁴ Vanessa STOZ, « La réforme des finances publiques en Afrique de l'Ouest, les innovations, les enjeux et les enseignements », *op.cit.*, p. 28.

²⁵ V. Gaston JEZE, *Cours élémentaire de Science des finances et de législation financière française*, Paris, M. Giard, 1931, 432 p.

²⁶ L'on se situe ici dans l'hypothèse d'une reddition de comptes.

l'action d'une organisation internationale²⁷. Généralement, ce contrôle international ne porte pas sur les finances publiques elles-mêmes, mais sur les instruments et procédures de gestion financière publique contrairement au contrôle interne qui est de nature comptable et budgétaire. En outre, il est important de jeter la lumière sur le paradoxe entre les mécanismes de gouvernance diffusés par les organismes internationaux et la récurrence des flux financiers illicites qui obèrent les économies africaines.

Ainsi, en inscrivant l'étude dans une double approche positive et fonctionnelle adossée à l'analyse économique des finances publiques, l'on envisage une systématisation du contrôle international des finances publiques en Afrique subsaharienne francophone où il manque des études financières comparatives²⁸. Au regard de la diversité des acteurs publics et privés et leur influence, la variété des méthodes, la pléthore des instruments internationaux et des intérêts contradictoires en présence, peut-on envisager un contrôle international effectif des finances publiques au plan organique et fonctionnel dans les Etats d'Afrique subsaharienne francophone ?

Une réponse nuancée s'impose. Il est possible de construire une classification des interventions internationales en matière financière en intégrant dans une échelle des contrôles les appréciations sur les situations économiques, monétaires et budgétaires des Etats par les organismes internationaux. Car dans leurs missions consistant à aider les Etats africains à reformer leurs systèmes de finances publiques dans le sens d'une plus grande efficacité et à rétablir des situations dégradées, ces organismes effectuent malgré tout, des contrôles. En fonction des organismes et de leurs missions l'on peut élaborer une taxinomie des modes d'interventions qui se dégage de l'analyse d'une diversité de contrôles identifiables (**I**) mais perfectibles (**II**).

²⁷ Cette action peut même indirectement prendre la forme d'une évaluation de politique budgétaire et fiscale à l'occasion des réformes des systèmes de finances publiques ou de notation par une Agence de notation financière.

²⁸ Voir en zone OCDE, *Le cadre juridique des systèmes budgétaires. Une comparaison internationale*, 2004.

I. Une diversité de contrôles identifiables

Le contrôle international des finances publiques peut être conçu comme une réalité institutionnelle. Cette réalité traduit une double signification : elle évoque l'effectivité²⁹, mais également, l'idée d'institution que l'on doit à Maurice Hauriou³⁰, et qui consiste à distinguer les institutions-organes des institutions-mécanismes ou règles. En suivant cette rationalité, l'on peut établir la réalité du contrôle international des finances publiques en référence à la diversité d'acteurs³¹ agissant au plan mondial et régional. Car, ce contrôle n'est pas un type de contrôle de nature particulière, mais une activité effectuée par des institutions particulières.

En effet aux fonctions financières et techniques des institutions de *Bretton Woods* s'ajoute la lutte contre le blanchiment et la corruption animée par le GAFI. De plus, à la faveur de la mondialisation l'action des organisations économiques et monétaires, ainsi que celle des organisations internationales à caractère financier donne de l'importance aux fonctions de surveillance multilatérale et de normalisation qui concernent très largement les finances publiques³². Leur suivi au plan national s'effectue à travers des mécanismes d'évaluation. Sur cette base l'on peut être amené à identifier, d'une part, une diversité d'institutions et de types de contrôle (A), et d'autre part, des références normatives de contrôle (B).

A. Une diversité d'institutions et de types de contrôle

Les institutions sont comme des organismes vivants appelés à remplir une fonction³³ ; toutefois, les organismes auxquels allusion est faite dans cette étude ne correspondent pas, *stricto sensu*, à cette définition au regard de la complexité qu'ils présentent. Néanmoins et en dépit de leur diversité, il s'agit concrètement des institutions bilatérales et multilatérales que l'on peut regrouper en organismes de

²⁹ Sur les usages de ce terme par les positivistes et les sociologues du droit, voir Jacques COMMAILLE, notice « Effectivité », in Denis ALLAND et Stéphane RIALS (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, Paris, Lamy-PUF, Quadrige, 2014, pp. 583-585.

³⁰ Cf. Maurice HAURIOU, *Droit constitutionnel*, Paris, Editions Sirey, 1929, 2^e édition, p. 253.

³¹ Le terme « acteur » regroupe ici les institutions financières, les organisations et autres associations internationales œuvrant dans le domaine financier.

³² Jean-Luc ALBERT, *Finances publiques*, Paris, Dalloz, 2015, 9^e édition, p. 278.

³³ Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, *op. cit.* p. 717.

contrôle financier et technique (1) et en organismes de contrôle citoyen à l'échelle internationale (2).

1. Les organismes de contrôle financier et technique

Il s'agit des institutions internationales travaillant en matière de promotion de la gouvernance³⁴ et de la transparence³⁵ dans la gestion des finances publiques dans le monde. Leur foisonnement rend difficile toute tentative de catégorisation ; mais il est loisible d'identifier parmi ces institutions, des organisations internationales agissant sur le plan multilatéral et des entités étatiques à vocation financière qui se livrent à un contrôle financier et technique des finances publiques sur le plan bilatéral. Ces déclinaisons du contrôle international des finances publiques étant déduites des textes organiques qui définissent les missions desdits organismes. Dans l'exercice leurs missions d'assistance financière et technique le FMI, la Banque mondiale et même l'OCDE obligent les Etats à fournir des statistiques, des programmes et prévisions, en particulier sur leur politique financière et leurs comptes publics³⁶.

Parmi les organisations internationales dont les missions économiques, monétaires et budgétaires aboutissent au contrôle financier et technique des instruments et procédures de gestion des finances publiques, l'on peut citer le FMI³⁷, la BIRD³⁸, l'AFROSAI³⁹, l'AFRITAC⁴⁰, le GAFI⁴¹, sans aucune prétention à l'exhaustivité. Créé en 1945 pour réguler le système monétaire et financier international né des accords de *Bretton Woods*, le Fonds Monétaire

³⁴ Mamadou NDIAYE, *E-Gouvernance et démocratie en Afrique. Le cas du Sénégal dans la mondialisation des pratiques*, Thèse de Doctorat en Sciences de l'information et de la communication, Université Michel de Montaigne-Bordeaux 3, 2006, p. 48 ; Michel BOUVIER, « Nouvelle gouvernance et philosophie de la loi organique du 1^{er} août 2001 : aux frontières du réel et de l'utopie », *RFFP*, n° 86, 2004, pp. 193-212 ; André BARILARI et Michel BOUVIER, *La nouvelle gouvernance financière de l'Etat*, Paris, LGDJ, collection Systèmes, 2004, 207 p.

³⁵ Michel BOUVIER, « Réflexion sur la transparence dans un monde en mutation », *RFFP*, n°140, 2017, pp. 3-6.

³⁶ Jean-Luc ALBERT, *op.cit.*, p. 279.

³⁷ Patrick LENAN, *Le FMI*, Paris, La Découverte, 2004, 4^e édition, 119 p.

³⁸ La Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement, plus connue sous l'appellation de Banque Mondiale.

³⁹ Branche africaine de l'Organisation Internationale de contrôle des finances publiques, INTOSAI. Cependant cette appellation est impropre car l'organisation n'exerce pas directement des contrôles mais œuvre dans les études et les échanges entre professionnels nationaux de contrôle des finances publiques.

⁴⁰ Centre Régional d'Assistance Technique du FMI pour l'Afrique Centrale.

⁴¹ Groupe d'Action Financière contre le blanchiment de capitaux.

International⁴² a vu son rôle profondément modifié par l'abandon du taux de change fixe ; amplifiée par la dette des pays pauvres, sa fonction initiale d'aide à l'équilibre de la balance des paiements et d'assistance financière et technique au développement, s'est renouvelée à la faveur de la crise économique et financière par un rôle pilote sur le plan international. Ainsi, le FMI sur la base des articles 1 et 4 de ses statuts assure la surveillance de la situation économique et financière des Etats membres en vue de détecter les faiblesses. Depuis 2010 le FMI a organisé trois mécanismes d'interventions sous la forme de prêts concessionnels : la facilité élargie du crédit, la facilité de crédit de confirmation et la facilité de crédit rapide. Le FMI a, enfin, redynamisé son aide financière en l'assortissant d'un contrôle déguisé en assistance technique, concernant l'établissement de statistiques, l'expertise, la mise sur pied d'institutions et de politiques économiques et financières⁴³. Ces mesures ont supplanté et/ou renforcé celles précédentes, à savoir, l'ajustement structurel⁴⁴, la stratégie de réduction de la pauvreté comme pour pallier les résultats mitigés de l'ajustement structurel qualifié de « *grande désillusion* »⁴⁵ au regard de l'augmentation du chômage et de la pauvreté occasionnée par la rudesse des conditionnalités du FMI⁴⁶.

Sur le strict plan de la surveillance multilatérale qui se prolonge désormais sur les finances publiques, le FMI a mis sur pied le premier code de bonne conduite monétaire qui a des incidences sur l'appréciation des situations budgétaires des Etats. Ce code pose que chaque Etat membre « *évite de manipuler les taux de change ou le système monétaire international afin d'empêcher l'ajustement effectif des balances des paiements ou de s'assurer des avantages compétitifs inéquitables vis-à-vis d'autres Etats membres* »⁴⁷ ; et que les Etats ont l'obligation de communiquer des informations au fonds en application de l'article

⁴² Sur l'organisation et le fonctionnement du FMI, lire Remi PELLET, *Droit Financier Public, Monnaies, Banques Centrales, Dettes publiques*, Paris, PUF, 2014, pp. 414 et s.

⁴³ Jean-Luc Albert, *op.cit.*, pp. 279-282.

⁴⁴ Les programmes d'ajustement structurel consiste en une assistance conditionnée du FMI aux gouvernements victimes des déséquilibres des balances des paiements dus à la chute des prix des produits de base et des matières premières comme ce fut le cas en Côte d'Ivoire, au Bénin, au Cameroun, au Sénégal, au Mali, au Burkina Faso, etc... la plupart des Etats d'Afrique francophone étant dépendants des monocultures.

⁴⁵ Joseph Edward STIGLITZ, *La grande désillusion*, Paris, Fayard, 2002.

⁴⁶ Nicaise MEDE, *op. cit.*, p. 125.

⁴⁷ Article IV Section 1 alinéa 3.

VIII section 5 (a) de ses statuts qui dispose que « *le fonds peut demander aux Etats membres de lui communiquer tels renseignements qu'il juge nécessaires à la conduite de ses opérations (...)* ». Il s'agit d'une obligation de collaboration⁴⁸ et d'information sur la fiabilité des finances publiques des Etats. Mais il est reproché, de plus en plus, au FMI d'exercer ses missions en concurrence⁴⁹ avec celles de la Banque Mondiale.

Cette dernière s'appuie sur la maison-mère et ses trois filiales qu'elle contrôle auxquelles s'ajoute le centre international de règlement des litiges⁵⁰. Il a été assigné à la Banque Mondiale trois missions « *en tant qu'institution financière, la banque mondiale doit se préoccuper de la rentabilité des financements qu'elle octroie ; en tant qu'agence de développement, elle doit chercher à lutter contre la pauvreté ou du moins à la réduire ; en tant que centre de recherche sur le développement, elle œuvre au service de deux fonctions précédentes (dont les intérêts ne sont pas forcément compatibles) et de la communauté du développement en général (...)* »⁵¹. A ce titre, la Banque mondiale prend en vertu de ses statuts « (...) des dispositions en vue d'obtenir que le produit d'un prêt soit conservé exclusivement aux objets pour lesquels il a été accordé, compte dûment tenu des influences ou considérations politiques ou extra-économiques⁵² ». De même, « *la banque et ses dirigeants n'interviendront pas dans les affaires politiques d'un Etat membre quelconque, ni ne se laisseront influencer dans leurs décisions par l'orientation politique de l'Etat membre (ou les Etats membres) en cause. Leurs décisions seront fondées exclusivement sur des considérations économiques, et ces considérations seront impartialement pesées afin d'atteindre les objectifs énoncés à l'article 1⁵³* ».

De manière globale, les institutions de *Bretton Woods* accordent des prêts et apportent de l'assistance financière aux Etats qui connaissent des difficultés dans leur balance de paiement. En contrepartie ces Etats s'engagent à mettre en œuvre des politiques de redressement, ce qui donne « *un droit de regard*⁵⁴ » auxdites institutions. Celles-ci sont d'ailleurs critiquées du fait qu'elles sont le

⁴⁸ Article IV Section 1 alinéa 3 des Statuts du FMI.

⁴⁹ Remi PELLET, *op. cit.*, p. 412.

⁵⁰ V. Jean Luc Albert, *op. cit.*, pp. 283-284.

⁵¹ Jean Pierre CLING, Mireille RAGA FINDRAKOTO et François ROUBAUD, « La banque mondiale, entre Transformations et résilience », *Critique Internationale*, n°23, novembre 2011, in [http : www.augurproject.eu/MG/pdf/banque_mondiale_critique_14_octobre_2011-2.pdf](http://www.augurproject.eu/MG/pdf/banque_mondiale_critique_14_octobre_2011-2.pdf).

⁵² Article III Section 5 (b) des Statuts de la BIRD.

⁵³ Article IV Section 10, *idem*.

⁵⁴ Jean-Luc ALBERT, *op.cit.*, p. 281.

résultat d'un compromis dominant appelé « *consensus de Washington* », cristallisé autour des idées d'Eugène White contre les théories de John Maynard Keynes⁵⁵ qui avaient été remises en cause⁵⁶. Ces vives critiques institutionnelles contre le FMI et la BIRD ont conduit à la mise en place de nouvelles institutions par les BRICS⁵⁷, Conférence de pays émergents constituée du Brésil, de la Russie, de l'Inde, de la Chine et de l'Afrique du Sud⁵⁸.

De plus, les institutions financières internationales appuient d'autres mécanismes plus récents de surveillance multilatérale en lien avec la gestion des fonds publics. C'est le cas de l'Initiative pour la Transparence des Industries Extractives (EITI)⁵⁹, suggérée en septembre 2002 au sommet mondial sur le développement durable en Afrique à Johannesburg et mise en place à la Conférence de Londres le 17 juin 2003, par 140 délégués gouvernementaux et représentants d'ONG et de compagnies pétrolières et minières. Une norme EITI fut créée à l'effet de mesurer et classer les pays en tenant compte du niveau de transparence dans la gouvernance publique d'une manière générale et la gouvernance des revenus tirés des ressources naturelles de façon spécifique. L'EITI est fondée sur le volontariat apparent de l'Etat qui soumet son dossier pour acquérir le statut de « pays candidat », puis l'évaluation est faite, sous la supervision du Conseil d'administration et du Secrétariat international, par un validateur indépendant. Le statut de « pays conforme » intervient éventuellement au terme de cette évaluation pour une durée de 5 ans renouvelables après de nouvelles évaluations. Cependant, il convient de préciser, que ce processus se déroule sous la pression diffuse des bailleurs de fonds qui n'hésitent pas à faire du respect de ce mécanisme de contrôle, une conditionnalité de leurs concours financiers aux Etats⁶⁰.

⁵⁵ Les idées de cet économiste anglais naturalisé américain ont dominé la théorie et les politiques économiques depuis 1936 et surtout au cours de la période de reconstruction des économies européennes et américaines après la deuxième guerre mondiale, notamment la politique interventionniste de l'Etat en vue d'éviter des récessions et promouvoir l'emploi.

⁵⁶ Rémi PELLET, *op.cit.*, pp. 412-413.

⁵⁷ Michel AGLIETTA, « Nouvelle Banque de Développement des BRICS : une étape vers la réforme du SMI », CEPII, 20 juillet 2014, <http://www.cepii.fr/blog/bi/post.asp?dcommunique=320> (consulté le 12 janvier 2020 à 11h).

⁵⁸ Rémi PELLET, *op. cit.*, p. 456.

⁵⁹ Cette initiative se distingue du processus de Kimberley contre l'exploitation illégale des diamants.

⁶⁰ Nicaise MEDE, *op.cit.*, p. 128.

Il en est de même, du système PEFA⁶¹, créé en décembre 2001⁶² et dont la grille d'évaluation s'inspire du code de transparence budgétaire du FMI, des indicateurs de suivi des dépenses des pays pauvres très endettés et d'autres normes internationales. Dans le cadre de son contrôle technique, l'évaluation est conduite par une équipe constituée de consultants indépendants, nationaux et internationaux, spécialistes des finances publiques et des disciplines connexes tels les marchés publics, le contrôle interne. Ces consultants sont recrutés par la Banque mondiale et l'Union Européenne. Le système PEFA est fondé sur « *l'approche renforcée de soutien à la réforme de la gestion des finances publiques* » et « *le cadre de mesure de la performance de la gestion des finances publiques* » qui intègrent les meilleures pratiques en cours dans certains pays. La méthodologie PEFA se traduit par la réalisation des évaluations assorties de notation contenue dans le rapport indiquant le respect des règles en matière d'exécution budgétaire par l'Etat contrôlé⁶³.

Concernant les entités étatiques agissant sur la scène financière internationale, l'on peut évoquer le ministère fédéral allemand de la coopération économique et du développement et la GIZ qui exercent un contrôle financier et technique. Le premier travaille en collaboration avec le réseau d'organisations africaines : l'Organisation africaine des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (AFROSAT), le Forum africain des administrations fiscales (ATAF)⁶⁴, l'Initiative africaine concertée sur la réforme budgétaire (CABRI)⁶⁵ et l'Organisation africaine des comités des comptes publics (AFROPAC). Cette action en réseau du ministère allemand de la coopération économique et du

⁶¹ *Public Expenditure and Financial Accountability* ou Evaluation des Dépenses publiques et responsabilité financière.

⁶² Les membres du système PEFA sont la Banque Mondiale, la Commission européenne, le Ministère britannique du développement international, le Secrétariat d'Etat suisse aux affaires économiques, le Ministère français des affaires étrangères et le Fonds Monétaire International.

⁶³ Voir à titre d'illustration, le Rapport du FMI, République du Niger, PEFA, mars 2013 Washington, DC, p. 90.

⁶⁴ Ce forum a un statut d'organisme officieux et n'est évoqué ici qu'en raison de sa collaboration avec le Ministère fédéral allemand de la Coopération économique et du développement.

⁶⁵ Cette Initiative est à ranger parmi les organismes officieux et n'est convoquée à ce niveau de l'analyse que pour des besoins d'illustration et de précision sur le rôle du Ministère fédéral allemand de la Coopération Economique et du Développement en matière de contrôle des finances publiques en Afrique subsaharienne francophone.

développement s'inscrit en droite ligne de la gouvernance⁶⁶. Cette exigence de bonne gouvernance⁶⁷ comme indicateur de performance⁶⁸ transparait aussi dans l'œuvre de la GIZ. Cet organisme a mis en place en Afrique le programme *Good Financial Governance* pour le compte du ministère allemand ci-dessus mentionné, en vue de promouvoir la bonne gestion des finances publiques. L'objectif étant de renforcer les connaissances et les compétences des décideurs en matière de politique fiscale⁶⁹, de politique budgétaire⁷⁰, de contrôle externe des finances publiques⁷¹, et de contrôle législatif des finances publiques. Ce dernier volet permet de renforcer les capacités des commissions parlementaires de contrôle des finances publiques en vue de leur permettre d'accomplir les missions prévues par la constitution de l'Etat concerné. Ces actions en réseau⁷² de la GIZ en Afrique s'opérationnalisent en liaison avec le FMI⁷³. Ces opérations de contrôle financier et technique des organismes multilatéraux et bilatéraux auxquels il faudrait ajouter, l'observatoire de la

⁶⁶ Centre culturel canadien de Paris, « Nouveaux concepts pour sociétés en mouvements », Regards croisés sur la gouvernance, Paris, 1998.

⁶⁷ Célestin KEUTCHA TCHAPNGA, « L'influence de la bonne gouvernance sur la relance de la décentralisation territoriale en Afrique au sud du Sahara », *RADP*, Vol, n° 1, 2^e semestre, juin-décembre 2012, pp. 150-167 ; Abdou Aziz DIOUF, « Bonne gouvernance et Etat de droit », *Revue trimestrielle de l'institut africain pour la démocratie*, n°8, décembre 1996, p. 27.

⁶⁸ Nicaise MEDE, « L'Afrique francophone saisie par la fièvre de la Performance financière », *RFFP*, n° 135, 2016, pp. 349-356 ; Joseph KANKEU, « La performance : un nouveau cadre de gestion financière pour réformer l'Etat au Cameroun », *Solon, Revue africaine de parlementarisme et de démocratie*, n°15, 2016, pp. 259-274. Boubacar DEMBA BA, *Finances publiques et gestion par la performance dans les pays de l'UEMOA : étude de cas du Sénégal*, Thèse de Doctorat de droit, Université de Bordeaux, 2015, 572 p.

⁶⁹ En collaboration avec l'ATAF.

⁷⁰ Par le renforcement des actions du CABRI.

⁷¹ En partenariat avec l'AFROSAI.

⁷² AFROSAI, ATAF, CABRI et AFROPAC mis en réseau ont convenu de renforcer leur collaboration en matière de lutte contre les flux financiers illicites. Ainsi, le Cameroun et l'Ouganda ont servi de pays pilote à l'ATAF en collaboration avec la *Good Financial Governance* pour l'élaboration et la mise en œuvre d'un programme d'échange automatique qui sera lancé en 2021.

⁷³ Maurice OCHIENG, *in giz.de /en/worldwide/35 262. Html* (consulté le 29 janvier 2020 à 10 h).

Francophonie économique⁷⁴, coexistent ou se trouvent relayées par celles des associations internationales.

2. Les organismes de contrôle citoyen

Les organismes dont il est question constituent des initiatives privées notamment les organisations de la société civile qui œuvrent dans le cadre du contrôle citoyen des finances publiques à l'échelle internationale. Ce contrôle citoyen tire son fondement théorique du mouvement de la mondialisation et son fondement juridique des dispositions des articles 2 (10)⁷⁵ et 3 (7)⁷⁶ de la Charte Africaine de la Démocratie, des Elections et de la Gouvernance, ainsi que des directives communautaires portant Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques en zones UEMOA et CEMAC⁷⁷.

Les initiatives privées⁷⁸ de contrôle citoyen des finances publiques sont nombreuses et variées ; c'est le cas de *l'Open Budget Initiative* ou l'initiative sur le budget ouvert ; programme⁷⁹ global de recherche et de plaidoyer pour la promotion de l'accès du public à l'information budgétaire et l'adoption de système favorisant la reddition de comptes. Pour juger si les responsables des gouvernements d'environ 102 pays objet d'enquête indépendante font bon usage des fonds publics, l'IBP collecte des données et analyse les questions liées à l'accès du public à l'information budgétaire et aux opportunités offertes aux citoyens de participer au processus budgétaire. L'enquête porte sur trois dimensions, à savoir, la transparence budgétaire, la participation budgétaire et le contrôle budgétaire. Le classement des pays enquêtés se fonde sur l'indice du

⁷⁴ Brahim BOUDARBAT (dir.), *La francophonie économique, situation en Afrique francophone : enjeux et perspectives*, Rapport OFE (Observatoire de la Francophonie Economique), Université de Montréal et du Monde, 2018, 191 p.

⁷⁵ Art. 2 (10) : « *Promouvoir la création des conditions nécessaires pour faciliter la participation des citoyens, la transparence, l'accès à l'information, (...) et l'obligation de rendre compte de la gestion des affaires publiques* ».

⁷⁶ Art. 3 (7) : « *La participation effective des citoyens aux processus démocratiques et de développement et à la gestion des affaires publiques* ».

⁷⁷ Voir par exemple l'annexe à la Directive n° 06/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative au Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques, notamment la Section VII (1, 2, 3, 4) concernant l'information du public.

⁷⁸ Il convient de rappeler que l'ATAF et le CABRI ci-dessus mentionnées sont des initiatives à ranger parmi les initiatives privées.

⁷⁹ Programme lancé par le partenariat budgétaire international ou *International Budget Partnership*, IBP.

budget ouvert ou de l'information rendue disponible au public dans la procédure budgétaire. Sur la base de l'indice du budget ouvert, les scores sont plafonnés à 100 avec une moyenne de 43 pour toutes les régions⁸⁰. Ce qui implique que la note de 31 obtenue en 2012 par l'Afrique subsaharienne et 18 par l'Afrique du Nord et le Moyen-Orient sont trop loin du compte et ces notes-sanctions sont une alerte de méfiance pour les partenaires techniques et financiers des Etats concernés. L'action de l'IBP s'inscrit parfaitement dans la théorie générale des finances publiques adossée sur l'exigence de publicité, selon Gaston Jèze⁸¹ ou de démocratie administrative, selon Henri-Michel Crucis⁸²; car les administrations publiques doivent aspirer à devenir des « *maisons de verre*⁸³ ».

Cette exigence de communication est une nouvelle conditionnalité⁸⁴ pour le financement des investissements en Afrique ; raison pour laquelle l'une des règles du fonctionnement du marché financier international est l'attribution de notes, par les Agences de notation financière⁸⁵, considérées à raison par la doctrine comme de véritables puissances⁸⁶ de contrôle vis-à-vis des autorités financières des Etats. Lesdites notes sont variables entre triple A, C ou D en fonction du système de notation retenu par chaque Agence. Les notes comprises entre AAA et BBB sont des notes favorables à l'investissement, en ce sens qu'elles offrent aux Etats qui les obtiennent d'avoir accès à des financements bon marché ou à des taux d'intérêt moyens sur les marchés financiers⁸⁷ internationaux comme ce fut le cas du Sénégal en 2014 avec une mobilisation de

⁸⁰ Nicaise MEDE, *op. cit.*, p. 130.

⁸¹ Cours élémentaire de Science et de législation financière française précité.

⁸² Henri-Michel CRUCIS, *Finances Publiques*, Paris, Montchrestien, 2003, p. 225.

⁸³ *Ibidem*.

⁸⁴ Maurice KAMTO, « Problématique de la conditionnalité en droit international et dans les relations internationales », in Centre d'Etudes et de Recherche en droit international et communautaire (CEDIC), Colloque des 20-22 juillet 2004 sur la conditionnalité dans la coopération internationale, Yaoundé, pp. 17-23 ; Boubakari OUMAROU, « La conditionnalité, vecteur juridique de l'assistance financière du FMI au Cameroun », *Afrilex*, n°4, 2004, 18 p.

⁸⁵ *Moody's, Standard and Poor's, Fitch Ratings* sont les plus grandes Agences de notation dans le monde.

⁸⁶ Aimilia LOANNIDOU, « Puissance publique, puissance privée : les agences de notation françaises dans l'ordre juridique européen », *RDP*, n°3, 2019, pp. 749-767.

⁸⁷ Nicaise MEDE, *Finances publiques, op. cit.*, p. 131. Voir aussi Guy Arsène NYANGOE, *Le financement des budgets des personnes publiques par les titres publics dans les Etats francophones d'Afrique*, Thèse doctorat/Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II, 2019, 356 p.

près de 500 millions de dollars pour la construction d'infrastructures lourdes, assortie d'un taux fixe rémunéré à 8,75% sur la valeur nominale des obligations. Certes, le marché financier international, outre cet avantage lié à l'attractivité des investissements directs étrangers⁸⁸, présente aussi le risque d'émission d'obligations en devises, notamment les devises autres que l'Euro dont la conséquence pourrait se faire ressentir sur le taux de change en terme de parité. Ce risque met d'ailleurs les marchés financiers internationaux en concurrence avec le système financier islamique caractérisé par l'absence d'intérêts d'emprunt. Ce qui relativiserait la théorie de l'économie de l'endettement de l'Etat auprès des marchés financiers⁸⁹ compte tenu du caractère moins contraignant de la finance islamique sur les finances publiques.

Le contrôle citoyen est davantage exercé sur les finances publiques par les organisations de la société civile⁹⁰ en Afrique francophone. Celles-ci, conformément aux articles 27 (2) et 28 alinéa 1 de la Charte Africaine de la Démocratie, des Elections et de la bonne Gouvernance, prêtent leur voix à la lutte contre les flux financiers illicites⁹¹ et les pratiques connexes. Ces organisations sont pour certaines d'entre elles, d'origine religieuse ; c'est le cas de *Christian aid*, organisation qui apporte son appui à 41 églises britanniques et irlandaises au Moyen-Orient, en Asie et en Afrique. Son déploiement à l'échelle mondiale est orienté vers la responsabilité dans la fonction publique et en faveur de la probité financière en cherchant à limiter les conséquences de la fraude fiscale liée au commerce international⁹². Son action se rapproche de celle de *Chr. Michelsen Institute*, fondé en 1930 ; fondation indépendante et à but non lucratif, elle œuvre dans les politiques publiques et le développement, les droits de l'homme⁹³, les réductions des conflits, la promotion du développement social

⁸⁸ V. Denis TERSEN et Jean-Luc BRICOUT, *L'investissement international*, Paris, Armand-Colin, 1996, 248 p.

⁸⁹ MESSAOUD SAOUDI, *op.cit.*, p. 19.

⁹⁰ Guillaume PAMBOU TCHIVOUNDA, « Le rôle de la société civile dans l'établissement de l'Etat de droit », *RJP*, n° 2, avril-juin 2004, pp. 142-151.

⁹¹ V. Rapport du Groupe de Haut niveau chargé de la question des flux financiers illicites en provenance d'Afrique créé par résolution 896 (XLV) de la Conférence des Ministres de l'Union Africaine, groupe placé sous la direction de THABO MBEKI, Nations Unies, CEA, 2004.

⁹² <http://www.christianaid.org.uk/images/deathandtaxes.pdf> (consulté le 12 février 2020 à 7 h 30 mn).

⁹³ En résonance avec la Déclaration Universelle des Droits de l'Homme du 10 décembre 1948.

durable et la lutte contre la corruption⁹⁴. D'autres organisations, dans leur lutte contre la pauvreté dans le monde, affrontent vertement la question des flux financiers illicites. Leur vocation se perçoit dans les missions d'*Oxfam* et *Action Aid* ; la première est une fédération internationale qui regroupe 17 organisations travaillant dans 94 pays et œuvre pour la justice sociale à travers la lutte contre les flux financiers illicites des multinationales qui tirent avantage des interstices de la législation fiscale en Afrique⁹⁵. La seconde travaille dans la même veine, en s'attaquant aux pratiques d'évasion fiscale, de falsification des factures dans le commerce international et la corruption⁹⁶.

La dernière catégorie d'organisations de la société civile⁹⁷ est constituée de celles dont les activités sont directement centrées sur la transparence financière ; ainsi *Global Financial Integrity*, organisation à but non lucratif, effectue des recherches sur les politiques nationales et multinationales et adopte des mesures et des pratiques de transparence dans le système financier international. Cette organisation publie dans ses rapports des données qui indiquent que chaque année près de 1000 milliards de dollars s'évaporent illégalement des pays en développement du fait de la criminalité économique⁹⁸ ; ce qui représente à peu près une fois le montant de l'aide étrangère reçue par les mêmes pays⁹⁹. De manière plus déterminante, le Réseau mondial pour la justice fiscale, groupe indépendant international, recherche, analyse et formule les plaidoyers dans le domaine de la fiscalité et de la réglementation financière internationale. Cette organisation joue par ailleurs un rôle pédagogique, en analysant et expliquant, les conséquences désastreuses de l'évasion fiscale, la surenchère fiscale et les paradis fiscaux dans le continent africain. Elle produit des manuels

⁹⁴ [http://www.V4 n° /publication/tax-motivated-illicit-financial-flows-a-guide-for.developpement-practitionners](http://www.V4.n°/publication/tax-motivated-illicit-financial-flows-a-guide-for.developpement-practitionners).

⁹⁵ [http : //www.oxfam.org/en/eu/content/taxing-problem-eu-africa-and-illicit-finance](http://www.oxfam.org/en/eu/content/taxing-problem-eu-africa-and-illicit-finance).(consulté le 31 janvier 2020 à 6 h).

⁹⁶ [http : //www.actionaid.org.uk/sites/default/files/doc-lib/colling-time-on-tax-ordonnance.pdf](http://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/doc-lib/colling-time-on-tax-ordonnance.pdf).(consulté le 02 février 2020 à 10 h).

⁹⁷ La participation de la société civile dans la lutte contre la corruption est prévue à l'article 13 de la Convention des Nations Unies contre la corruption.

⁹⁸ Cf. Art. 33 (3) de la Charte Africaine de la Démocratie, des Elections et de la Gouvernance, relatif à « la prévention et la lutte contre la corruption et les infractions connexes », de même que l'article 33 (11) du même texte relatif à « la prévention et la lutte contre la criminalité ».

⁹⁹ [http : //ffgfr.tegny.org/biding/biding-in-plain-sight-report-final](http://ffgfr.tegny.org/biding/biding-in-plain-sight-report-final) (consulté le 19 janvier 2020 à 8 h).

fournissant les raisons pour lesquelles les Etats et les citoyens africains devraient participer¹⁰⁰ à la campagne de justice fiscale pour orienter les principaux acteurs qui déterminent la politique fiscale des pays africains et les organisations qui influencent cette politique¹⁰¹. Cette action est en cohérence parfaite avec l'objectif de l'Union Africaine sur « *la transparence et la justice dans la gestion des affaires publiques*¹⁰² ». Car en matière de contrôle à défaut d'avoir la capacité de sanctionner l'on peut au moins dénoncer.

L'on doit convoquer, enfin, l'action de *transparency international*, qui dénonce les actes de corruption des entreprises et des milieux politiques en se situant sur la même finalité que les Nations Unies¹⁰³. Son action coexiste sur le continent africain¹⁰⁴ avec celle de l'Union panafricaine des Avocats, association qui fédère les avocats et barreaux africains dans la lutte pour le respect de la légalité financière, l'opposition aux flux financiers illicites et le rapatriement des actifs gelés à l'étranger. Elle formule des recommandations aux Gouvernements africains, à l'Union Africaine et aux Institutions internationales à caractère financier¹⁰⁵. Ces associations et organisations non gouvernementales jouent un rôle important en faveur de la transparence et le renforcement des mesures de lutte ou l'édition d'une diversité de références normatives en matière de contrôle international des finances publiques.

B. Une diversité de références normatives

L'idée de contrôle international qui constitue la trame de cette étude s'inscrit dans la gouvernance financière et budgétaire. Cette dernière repose sur des nouveaux moyens à attribuer aux Etats par des acteurs internationaux afin de répondre au défi de la soutenabilité, en permettant à ces Etats de demeurer solvables dans la durée ; parmi les moyens de garantie de la discipline budgétaire figurent en bonne place les textes normatifs, les normes standards,

¹⁰⁰ Alta FOLSCHER et Emilie GAY, « Transparence des finances publiques et participation en Afrique », Rapport d'activité, CABRI, 2012, 56 p.

¹⁰¹ Rapport du Groupe de Haut Niveau précité.

¹⁰² Art. 3 (8) de la Charte Africaine de la Démocratie, des Elections et de la Gouvernance précitée.

¹⁰³ <http://files-transparency.org/content/download/1326/10289/file/2014-policybrief2-beneficialownership-En.pdf>. (consulté le 1er février 2020 à 9 h).

¹⁰⁴ Sur la démarche de *Transparency International* en Afrique, lire *Transparency International, Combattre la corruption, enjeux et perspectives*, Paris, Karthala, 2002, 356 p.

¹⁰⁵ <http://lawyers.africa.org/archives/2471>. (consulté le 05 février 2020 à 8 h).

les codes de conduite, les lignes directrices pour la transparence et la sincérité budgétaires. Ces instruments constituent notamment des références normatives de portée juridique et pratique variable, car d'origine universelle (1), et communautaire (2).

1. Les références normatives universelles

Les références normatives universelles sont celles élaborées et diffusées par des institutions à vocation mondiale. C'est le cas du « code de conduite en matière de transparence des finances publiques » publié par le FMI, des « lignes directrices pour la transparence budgétaire » publiées par l'OCDE. A côté de ces standards de bonnes pratiques l'on dénombre des textes normatifs à l'exemple de la Convention des Nations Unies contre la corruption signée à Mérida au Mexique du 9 au 11 décembre 2003, en vue de promouvoir et renforcer les mesures visant à prévenir la corruption de manière efficace, faciliter et appuyer la coopération internationale. Il est aussi question du recouvrement des avoirs et d'assurer la bonne gestion des affaires publiques et des biens publics¹⁰⁶. Cette Convention contre la corruption a été précédée par le Code international de conduite des agents de la fonction publique¹⁰⁷, et a donné suite à une journée internationale contre la corruption¹⁰⁸. De plus, la Convention des Nations Unies contre la corruption soutenue par des initiatives régionales¹⁰⁹, « *est venue se juxtaposer à celle adoptée le 15 décembre 2000 à Palerme en Italie sur la criminalité transnationale organisée*¹¹⁰ ». Cette dernière vise entre autres la

¹⁰⁶ Cf. Préambule de la Convention des Nations Unies contre la corruption.

¹⁰⁷ Code international de conduite des agents de la fonction publique annexé à la résolution 51/59 de l'Assemblée Générale des Nations Unies en date du 12 décembre 1996.

¹⁰⁸ Journée du 9 décembre déclarée journée internationale contre la corruption adoptée par résolution 58/4 de l'Assemblée Générale des Nations Unies.

¹⁰⁹ Notamment la Convention interaméricaine contre la corruption adoptée par l'Organisation des Etats américains le 29 mars 1996 ; la Convention relative à la lutte contre la corruption impliquant les Communautés européennes ou des fonctionnaires des Etats membres de l'Union Européenne du 26 mai 1997 ; la Convention sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales, adoptée par l'Organisation de Coopération et de Développement Economique le 21 novembre 1997 ; la Convention pénale sur la corruption adoptée par le Comité des Ministres du Conseil de l'Europe du 27 janvier 1999 ; la Convention civile sur la corruption adoptée par le Comité des Ministres de l'Europe du 4 novembre 1999 ; la Convention sur la prévention et la lutte contre la corruption adoptée par les chefs d'Etat et de gouvernement de l'Union Africaine du 12 juillet 2003.

¹¹⁰ *Dixit* Kofi ANNAN, ancien Secrétaire Général des Nations Unies.

corruption de l'agent public. Ainsi, la Convention considère comme infraction pénale constitutive de corruption le fait de promettre, d'offrir ou d'accorder à un agent public, directement ou indirectement un avantage indu pour lui-même, pour une autre personne ou entité, afin d'accomplir ou de s'abstenir d'accomplir un acte dans l'exercice de ses fonctions officielles. Par agent public, la Convention désigne une personne publique assurant un service public, tel que l'entend le droit interne de chaque Etat et précisément sa législation pénale¹¹¹.

La Convention est encore plus offensive en matière de lutte contre le blanchiment d'argent. A ce titre, elle institue un contrôle national des banques et institutions financières non bancaires, ainsi que les autres entités particulièrement exposées au blanchiment d'argent, afin de prévenir et de détecter toutes formes de blanchiment. Ce mécanisme met l'accent sur les exigences en matière d'identification des clients, d'enregistrement des opérations et de déclaration des opérations suspectes.¹¹² D'où la création des Agences Nationales d'Investigation Financière en Afrique francophone en lien avec la prévention et la lutte contre la criminalité.

D'autres conventions instituent le contrôle des finances publiques au détour de l'aide financière internationale. En effet le contrôle sous forme d'assistance internationale, est devenu une composante structurelle des finances publiques, notamment dans les pays pauvres. A cet égard, les Nations Unies ont impulsé plusieurs conférences internationales pour traiter de la question du financement du développement. Cette question a été élargie aux grands défis actuels tels que le développement durable.¹¹³ Trois conférences ont été ainsi tenues. D'abord celle de Monterrey au Mexique en 2002 sur les questions de développement. Dénommée « *consensus de Monterrey* », elle a focalisé sur la mobilisation des ressources nationales et internationales pour le développement, le commerce international, l'accroissement de la coopération financière et technique internationale, la réduction de la dette extérieure et la cohérence des systèmes financiers et monétaires nationaux. Le lien commun entre ces différents objectifs étant d'atteindre des climats d'affaires transparents, stables et sécurisés. Elle a été renforcée par la

¹¹¹ Art. 8 de la Convention des Nations Unies sur la criminalité transnationale organisée.

¹¹² Art. 7 de la Convention des Nations Unies signée à Palerme en Italie précitée.

¹¹³ Nicaise MEDE, *Finances publiques, op.cit.* p. 73.

conférence de Doha de 2008 portant sur la promotion d'une croissance inclusive et durable et la reconnaissance des principes relatifs à l'efficacité de l'aide. La Conférence d'Addis-Abeba¹¹⁴, quant à elle, a mis l'accent sur les ressources publiques. Il s'agit d'améliorer l'administration fiscale, œuvrer pour la transparence, lutter contre les flux financiers illicites, contribuer à l'élimination des paradis fiscaux, améliorer les contrôles des finances publiques par les Cours des comptes nationales, assurer la transparence des marchés publics.

Les objectifs de la Convention des Nations Unies rappellent ceux de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI). Celle-ci a élaboré des normes internationales de contrôle des finances publiques appelées ISSAI. Ces normes sont contenues dans la Déclaration de Lima de 1977, portant lignes directrices des institutions supérieures de contrôle des finances publiques¹¹⁵. Ainsi, les institutions supérieures de contrôle des finances publiques ne peuvent accomplir de manière objective et efficace leurs tâches de garantie de la bonne gouvernance¹¹⁶, que si elles sont indépendantes du service contrôlé et si elles sont soustraites aux influences extérieures. Autrement dit, les institutions supérieures de contrôle des finances publiques¹¹⁷ sont respectueuses des lois adoptées par le parlement. En contrepartie, ni ce dernier ni l'organe exécutif ne devraient faire ingérence dans les activités de contrôle de l'organisation¹¹⁸. Il existe par ailleurs une synergie d'action entre l'INTOSAI et le FMI. A cet égard, le Code de transparence du FMI rappelle la nécessité pour les Etats d'entreprendre des réformes qui s'inscrivent dans les lignes directrices de l'organisation internationale de contrôle des finances publiques. Ce qui a permis au FMI d'inscrire les réformes budgétaires parmi les conditionnalités pour bénéficier de son assistance financière en collaboration avec la Banque mondiale¹¹⁹.

¹¹⁴ Conférence d'Addis-Abeba en Ethiopie tenue du 13 au 16 juillet 2015.

¹¹⁵ Nations-Unies, document final de la troisième conférence internationale sur le financement du développement, programme d'action d'Addis-Abeba, p. 4.

¹¹⁶ OCDE, *Institutions supérieures de contrôle des finances publiques et bonne gouvernance, supervision, analyse et prospective*, in www.oecd.org/gov/ethics/supreme-audit-institutions-and-good-governance-97892642266371.en.htm (consulté le 25 mars 2020).

¹¹⁷ V. Belen GONZALE, Antonio LOPEZ et Roberto GARCIA, « Les institutions supérieures de contrôle des finances publiques et leurs stratégies de communication », *Revue internationale des Sciences Administratives*, 2008/3, Vol. 74, pp. 463- 490.

¹¹⁸ ISSAI 10.

¹¹⁹ Remi PELLET, *op.cit.* p. 438.

De plus, l'INTOSAI fournit aux institutions supérieures nationales de contrôle des finances publiques un cadre leur permettant d'effectuer elles-mêmes, l'évaluation de leur performance au regard des normes internationales ISSAI et d'autres bonnes pratiques pour l'audit externe du secteur public reconnues à l'échelle internationale¹²⁰. Aussi, l'INTOSAI définit-elle les objectifs des systèmes de contrôle interne : promouvoir des opérations ordonnées, économiques, efficaces et efficaces ; prévenir les pertes des ressources dues au gaspillage, à des emplois abusifs, à une mauvaise gestion, à des erreurs et à la fraude ; respecter les lois, réglementations et directives ; établir et conserver les données financières administratives fiables et les publier en temps opportun. Pour être efficaces, les dispositifs de contrôle interne doivent être appropriés, fonctionner conformément aux dispositions prévues sur toute la période et être d'un bon rapport qualité-coût¹²¹.

De fait, comme le soulignait l'ancien président de la Cour des comptes française : « *il n'y a pas de démocratie sans finances publiques claires, sans transparence, sans règle de droit (...). L'obscurité en matière de finances publiques est évidemment la source de tous les abus ou pire* »¹²². Cela explique pourquoi le Fonds monétaire international et l'Organisation de coopération pour le développement économique ont respectivement mis en place un manuel de transparence¹²³ et des codes¹²⁴ de bonnes pratiques en matière de transparence des finances publiques. Le FMI insiste sur la définition claire des attributions et des responsabilités, l'accès du public à l'information, la préparation, l'exécution et l'information budgétaire transparentes et la garantie de l'intégrité et de la qualité des données budgétaires. Ces principes sont déclinés en règles et en bonnes pratiques permettant au public et aux marchés de capitaux de disposer d'une évaluation précise des finances publiques d'un pays donné. Ces objectifs rejoignent ceux de l'OCDE qui a conçu les meilleures pratiques considérées comme un outil de référence utilisable pour accroître la transparence budgétaire. Selon l'organisation, en matière de gestion budgétaire, l'information doit être exhaustive, opportune,

¹²⁰ Cf. Cadre de mesure de la performance des institutions supérieures de contrôle, 2016, p. 2.

¹²¹ [http : // www.intosai.org](http://www.intosai.org) (consulté le 02 mars 2020 à 10 h).

¹²² Pierre JOXE, « Finances publiques : scénarios pour demain », « Introduction », RFFP, n° 87, 2004, pp. 11-12.

¹²³ FMI, « Manuel de transparence des finances publiques », 2007.

¹²⁴ FMI, « Code de bonnes pratiques en matière de transparence des finances publiques », 2007.

fiable, diffusée activement par les pouvoirs publics et accessible en permanence aux citoyens à travers la législation régissant l'accès à l'information¹²⁵.

Cependant, la transparence budgétaire demeure une quête permanente tant en ce qui concerne les dépenses¹²⁶ que les recettes publiques. Même si, s'agissant particulièrement des recettes, l'OCDE¹²⁷ multiplie à l'adresse des États des initiatives en faveur de la mobilisation des ressources¹²⁸ fiscales. L'existence des règles universelles n'a pas empêché les initiatives locales ou communautaires.

2. Les références normatives communautaires

Les règles communautaires se présentent en Afrique francophone subsaharienne sous la forme d'un duplex, constituées des aspects régionaux et sous régionaux. Au plan régional, il convient d'évoquer la Convention de l'Union Africaine sur la prévention et la lutte contre la corruption adoptée le 11 juillet 2003 et entrée en vigueur le 05 août 2006 avec la collaboration de la Commission Africaine des Droits de l'Homme et des Peuples. La Convention met l'accent sur l'accès à l'information pour renforcer la transparence dans le financement des partis politiques, l'assainissement du secteur privé avec des mesures empêchant le versement des pots-de-vin impliquant la société civile et les médias. C'est dire que la Charte Africaine de la Démocratie, des Elections et de la Gouvernance est en harmonie avec la Convention africaine contre la corruption¹²⁹ et l'Acte constitutif¹³⁰ de l'Union Africaine.

¹²⁵ www.oecd.org (consulté le 02 mars 2020 à 11 h).

¹²⁶ David HEALD, « Pourquoi la transparence des dépenses publiques est si difficile à atteindre ? », *Revue internationale des sciences administratives*, 2012/1, vol. 78, pp. 33-53.

¹²⁷ Cette organisation, dans le prolongement de la transparence fiscale, œuvre de manière significative dans l'assistance administrative en matière fiscale comme en témoigne son initiative d'Inspecteurs des impôts sans frontières.

¹²⁸ Lire par exemple Stefan LEIDERER et Peter WOLFF, « Financer le développement par la mobilisation des ressources locales », *Annuaire suisse de politique de développement*, 26-2/2007, pp. 175-195.

¹²⁹ Art. 2 (9) de la Charte Africaine de la Démocratie, des Elections et de la Gouvernance.

¹³⁰ V. Le Préambule de la Charte Africaine de la Démocratie, des Elections et de la Gouvernance qui se réfère aux articles 3 et 4 de l'Acte constitutif de l'Union Africaine relatifs à la bonne gouvernance, la participation populaire, l'Etat de droit et les droits de l'homme.

De la sorte, la Convention poursuit certains objectifs¹³¹, à savoir, promouvoir et renforcer la mise en place en Afrique pour chacun des Etats parties, des mécanismes nécessaires pour prévenir, détecter et éradiquer la corruption et les infractions assimilées dans les secteurs public et privé ; coordonner et harmoniser les politiques et législations ; créer les conditions nécessaires pour promouvoir la transparence et l'obligation de rendre compte dans la gestion des affaires publiques.

Sur le plan de la mise en œuvre du contrôle, il a été créé un conseil consultatif¹³² chargé de « [fournir] un appui approprié aux Etats membres, dans la mise en œuvre durable de la Convention de l'Union Africaine et dans la lutte contre la corruption en Afrique ». Ce système de contrôle vise « la gestion efficace et efficiente du secteur public¹³³ » et « la mise en place des systèmes fiscaux efficaces basés sur la transparence et l'obligation de rendre compte¹³⁴ ». Il s'agit globalement de garantir théoriquement un continent exempt de corruption, mieux gouverné et prospère sur le plan économique. De fait, l'Afrique subsaharienne regorge un panel de pays les plus endettés et les plus pauvres du monde. Outre la corruption qui assèche les caisses des Etats, cette région est minée par des conflits armés¹³⁵, des pandémies comme le paludisme, la tuberculose, la fièvre Ebola, la Grippe aviaire, le VIH/SIDA¹³⁶ et aujourd'hui le COVID-19¹³⁷, considéré comme le fléau le plus

¹³¹ Ces objectifs figurent dans le Préambule de la Convention.

¹³² Conseil Consultatif créé conformément à l'article 22 (5) de la Convention de l'Union Africaine sur la prévention et la lutte contre la corruption, composé de 11 membres désignés pour un mandat de 2 ans.

¹³³ Art. 33 (1) de la Charte Africaine de la Démocratie, des Elections et de la Gouvernance précitée.

¹³⁴ Art. 33 (13), idem.

¹³⁵ Cf. Adama KPODAR, « Bilan sur un demi-siècle de constitutionnalisme en Afrique noire francophone », in Frédéric-Joël AIVO (dir.), *La constitution béninoise du 11 décembre 1990 : un modèle pour l'Afrique ?*, Mélanges en l'Honneur de Maurice AHANAHANZO-GLELE, Paris, L'Harmattan, pp. 89-126 (spéc. pp. 102-104).

¹³⁶ Art. 27 (10) de la Charte Africaine de la Démocratie, des Elections et de la Gouvernance précitée.

¹³⁷ *Corona Virus Disease*, découvert en 2019 à Wuhan en Chine. Voir en particulier sur le plan juridique, *Droit et Coronavirus, le droit face aux circonstances sanitaires exceptionnelles*, Colloque Virtuel, 2020, *Revue des droits et libertés*, www.reveddjf.com (consulté le 12 avril 2020 à 10 h) ; Jean Eric GICQUEL, « COVID-19 : crise sanitaire et crise des normes », *Recueil Dalloz*, 2020, pp. 719-721 ; Komlanvi Issifou AGBAM, « Le COVID-19, la porte ouverte pour une entrée de l'imprévision dans les Etats d'Afrique francophone à droit civil codifié ? », *Revue LEGIAFRICA*, n° 5, 2020, pp. 1-10 ; KPMG, Mesures de lutte contre le COVID-19 en zone

meurtrier à l'échelle mondiale. Aussi, les insuffisances constatées au niveau de la gouvernance prennent-elles la forme d'une coexistence de l'impunité, de l'exploitation non déclarée des ressources naturelles et des pratiques qui découragent les investisseurs.

Au plan sous régional, les Etats membres de l'UEMOA et de la CEMAC, ont mis en place des organes de mise en œuvre de la surveillance multilatérale des politiques macro-économiques. En plus des organes de direction politique¹³⁸, de direction opérationnelle¹³⁹, de convergence économique¹⁴⁰ ou d'appui au développement,¹⁴¹ les Etats membres ont prévu un dispositif institutionnel dans le but d'« assurer la fiabilité des données budgétaires nécessaires à l'organisation de la surveillance multilatérale des politiques budgétaires »¹⁴². Le dispositif se décline en une garantie juridictionnelle¹⁴³, notamment la Cour des comptes communautaire¹⁴⁴ prévue par les Traités de la CEMAC et de l'UEMOA. Ainsi, au-delà de la régulation juridictionnelle¹⁴⁵ des activités financières et budgétaires de la Communauté, la Cour des comptes communautaire peut apporter, dans le cadre de la surveillance multilatérale des politiques budgétaires des Etats-membres, son concours à leur demande, aux Cours des comptes

CEMAC : Gouvernements, Régulateurs et Instances sous régionales, 2020, pp. 1-36.

¹³⁸ Il s'agit de la Conférence des chefs d'Etat et du Conseil des Ministres de l'Economie et des Finances.

¹³⁹ Les Commissions de la CEMAC et de l'UEMOA.

¹⁴⁰ Les Comités nationaux de politique économique, les Banques centrales, notamment la BCEAO et la BEAC.

¹⁴¹ L'exemple de la Banque Ouest Africaine de Développement et de la Banque de Développement des Etats d'Afrique Centrale.

¹⁴² Jean-Marie MEKONGO, *Les retenues à la source dans le système fiscal camerounais*, Douala, PUL 2019, p. 447.

¹⁴³ V. Gilles MILLER, « La Cour des comptes et les juridictions financières : les garantes de plus en plus vigilantes de la probité des gestions publiques », *RFFP*, n°147, 2019, pp. 111-119.

¹⁴⁴ Yves Gabriel DJEYA KAMDOM, « L'influence du droit communautaire sur le système de contrôle des finances publiques au Cameroun : à propos des directives CEMAC du 19 décembre 2011 », *Gestion et Finances*, n°1, 2017/1, pp. 116-121.

¹⁴⁵ Alain STEPHAN, « Jugement de comptes- le Conseil constitutionnel définit l'objet du jugement des comptes : non la réparation d'un préjudice, mais la régularité des comptes publics », commentaire 1, Document Droit administratif, n°1, janvier 2020, *Lexis 360, Le portail juridique des étudiants*, <http://www.lexis360.fr> (consulté le 28/4/2020 à 12h).

nationales¹⁴⁶. Les Etats membres de la CEMAC et de l'UEMOA en instituant une Cour des comptes communautaire ont adhéré à l'idée qu'« une Cour des comptes (...), [est un contrefort ou un rempart] pour la démocratie, pour une protection sociale, efficace et solidaire, pour la transparence des administrations et pour les garanties des administrés. Un Etat qui dépense bien est un Etat qui dépense mieux. Lorsque les fonds publics sont utilisés non pas avec parcimonie, mais avec mesure, cela signifie qu'il reste des crédits pour les retraites, pour l'emploi »¹⁴⁷. Autrement dit, au-delà de l'objectif de transparence, de sincérité ou de publicité¹⁴⁸, un contrôle correctement effectué constitue un corollaire indispensable et logique d'un régime qui entend œuvrer dans le sens de l'intérêt général pour la réalisation du bien commun¹⁴⁹.

La mise en place des Cours de comptes au moyen des conventions communautaires fait suite à l'adoption, par les deux communautés, des directives à caractère comptable et budgétaire¹⁵⁰ en vue de l'harmonisation du Cadre juridique des finances publiques. Cette démarche rejoint l'objectif de promotion de l'intégration régionale et continentale de l'Union Africaine¹⁵¹. Elle vise davantage à adapter les directives communautaires aux standards internationaux et aux bonnes pratiques en matière de gestion des finances publiques. Raison pour laquelle ce travail

¹⁴⁶ Voir par exemple l'article 25 de l'additif au Traité de la CEMAC, l'article 76 de la Convention UEAC et l'article 49 de l'Acte additionnel n°07/00/CEMAC.

¹⁴⁷ Pierre APPAILLANCE, « Avant propos », in *Des institutions de contrôle des comptes publics à l'étranger*, Paris, LGDJ, RFFP, n° 36, 1991, p. 7.

¹⁴⁸ Camila Morales BACETI, *Les rapports entre les pouvoirs législatif et exécutif dans le droit budgétaire brésilien*, Thèse de Doctorat de droit, Université de Paris 1 Panthéon-Sorbonne, 2013, p. 45.

¹⁴⁹ Cheickna TOURE, « Le système de contrôle des finances publiques au Mali », in <http://www.afrilex.u.bordeaux.fr> (consulté le 5 mars 2020 à 6 h).

¹⁵⁰ Il s'agit des directives n°06/2009/CM/UEMOA portant lois de finances, n° 07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité, n°08/2009/CM/UEMOA portant nomenclature budgétaire de l'Etat, n°09/2009/CM/UEMOA portant plan comptable de l'Etat, n°10/2009/CM/UEMOA portant tableau des opérations financières de l'Etat ; directives adoptées au sein de l'UEMOA le 26 juin 2009. Et les directives CEMAC n°01/11-UEAC-190-CM-22 portant lois de finances dans les Etats membres, n°02/11-UEAC-190-CM-22 portant règlement général, sur la comptabilité publique, n°03/11-UEAC-190-CM-22 portant plan comptable de l'Etat, n°04/11-UEAC-190-CM-22 portant nomenclature budgétaire de l'Etat, n° 05/11-UEAC-190-CM-22 portant TOFE, adoptées le 19 décembre 2011.

¹⁵¹ Art. 2 (7) de la Charte Africaine de la démocratie, des élections et de la gouvernance précitée.

d'harmonisation est étendu aux nomenclatures budgétaires et à la comptabilité publique.

De plus, dans l'objectif d'établir une discipline effective dans la gestion des budgets nationaux les Etats membres de la CEMAC ont adopté la directive sus évoquée portant Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques. Du côté de l'UEMOA, la surveillance multilatérale en matière budgétaire a été mise en place par le Pacte de Convergence, de Stabilité, de Croissance et de Solidarité entre les Etats membres¹⁵². Sa finalité est d'assurer une meilleure discipline budgétaire¹⁵³ en appui à la politique monétaire commune, afin de créer les conditions propices à la stabilité et à une croissance forte et durable. Ce pacte a été renforcé par le Code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA¹⁵⁴.

L'harmonisation des législations et des procédures budgétaires permettent aux Etats membres d'assurer la synchronisation de ces dernières avec la procédure de discipline budgétaire de l'UEMOA¹⁵⁵.

Le Pacte de convergence adopté par les Etats de l'UEMOA se rapproche du Traité sur la Stabilité, la Coordination et la Gouvernance au sein de l'Union Européenne entré en vigueur en 2012, lequel est autrement qualifié de Pacte budgétaire. Le Pacte de convergence de l'UEMOA a été renforcé par le Code de transparence de 2009 entré en vigueur en 2012. Celui-ci pose les principes et institue les bonnes pratiques devant conduire à l'amélioration de la transparence dans la gestion des deniers publics. En effet, la surveillance multilatérale par les autorités communautaires se pose comme la garantie de la discipline des Etats membres dans la gestion des déficits¹⁵⁶, en empêchant que ceux-ci deviennent excessifs¹⁵⁷, au risque de provoquer la dette publique¹⁵⁸

¹⁵² Acte additionnel n° 04/99 du 08 décembre 1999 portant Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité entre les Etats membres de l'UEMOA.

¹⁵³ Thiamba GUEYE, *L'incidence de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) sur les Finances Publiques de ses Etats membres*, Thèse de droit public, Université Panthéon- Assas, 2011, p. 20.

¹⁵⁴ Directive n° 01/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009.

¹⁵⁵ Art. 67 du Traité de l'UEMOA.

¹⁵⁶ Hortense NGUEDIA MEIKEU, « Le déficit budgétaire dans le droit public financier de la CEMAC : le cas du Cameroun », *RADP*, Supplément 2020, vol. 3, pp. 165-193. Benjamin VIGNOLLES, « Mesurer les déficits », *in La découverte, Regards croisés sur l'économie*, n° 11, 2012/1, pp. 104-106.

¹⁵⁷ Thiamba GUEYE, Thèse, *op. cit.*, p. 134.

dont « *la gestion efficace*¹⁵⁹ » est par ailleurs prescrite par la Charte Africaine de la Démocratie, des Elections et de la Gouvernance.

L'examen de la discipline budgétaire s'effectue sur la base de deux principaux critères, le solde budgétaire de base et le ratio de la dette intérieure et extérieure¹⁶⁰ ; et le Traité UEMOA va plus loin en prévoyant des sanctions semblables à celles prévues dans le cadre européen¹⁶¹. Il s'agit entre autres, de la publication par le Conseil, d'un communiqué éventuellement assorti d'informations supplémentaires, sur la situation de l'Etat concerné, le retrait des mesures dont bénéficiait l'Etat, la recommandation à la BOAD de revoir sa politique d'intervention à l'égard de l'Etat concerné, la suspension des concours de l'Union à l'Etat concerné¹⁶².

Ces mesures contraignantes pour la souveraineté budgétaire des Etats¹⁶³ ne sont pourtant pas suffisantes pour éviter aux Etats des dérapages, comme il a été observé en Allemagne et en France en 2008 ou en Côte d'Ivoire en 2000 ; quelques Etats membres seulement comme le Bénin ou le Niger parvenant à respecter lesdites mesures.

De manière fondamentale, le Code de transparence de l'UEMOA qui dérive de la Déclaration des chefs d'Etat et de Gouvernement réunis à Lomé le 08 décembre 1999, vise, au-delà de l'harmonisation du cadre juridique des finances publiques, la performance et la responsabilité dans l'administration financière, la moralisation, le contrôle des finances publiques et l'intégrité de l'information. Le Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques des Etats membres de la

¹⁵⁸ Sur les différents sens du concept de dette publique, lire François BONNEVILLE, *Le système de la dette publique : pour une approche organique d'un phénomène social*, Thèse de Doctorat de droit, Université de Paris Panthéon-Sorbonne, 2017, p. 15 ; Stephan SHARPLES et Charles TELLIER, « Réformes des finances publiques en Afrique et nouveaux mécanismes d'aide et d'allègement de la dette », *Afrique Contemporaine*, n° 223-224, 2007/3, pp. 251-270.

¹⁵⁹ Art. 33 (4) de la Charte Africaine de la Démocratie, des Elections et de la Gouvernance précitée.

¹⁶⁰ Ce ratio est fixé à 70% au sein de l'UEMOA et de la CEMAC.

¹⁶¹ Art. 6 et 7 du Règlement n° 1467/97 du Conseil européen visant à accélérer et clarifier la mise en œuvre de la procédure concernant les déficits ; ce règlement fait partie d'une batterie large de textes organisant la discipline budgétaire au sein de l'Union européenne, notamment, le *six pack*, le semestre européen, le *two pack*, le TSCG, etc.

¹⁶² Art. 74 du Traité de l'UEMOA.

¹⁶³ Daniel CONSTANS, *L'Union européenne et le contrôle des Finances Publiques des Etats*, Thèse de Droit Public, Université de Bordeaux, 2015, 505 p.

CEMAC poursuit les mêmes objectifs ; mais ce code s'analyse, du fait de son caractère non contraignant, comme un droit souple. Encore appelé *soft Law*¹⁶⁴ ou droit flexible¹⁶⁵, le droit souple est « *un droit non imposé, que ce soit dans son élaboration-droit négocié ou dans son expression-droit non prescriptif, plus recommandatoire qu'obligatoire* »¹⁶⁶. Le droit souple se distingue ainsi du droit ordinaire ou droit dur (*hard law*) par rapport à la technique juridique à laquelle elle fait recours. Ce droit constitué de codes de bonne conduite, de résolutions, d'avis, de recommandations, de directives, de déclarations ou de chartes, « *ne commande pas, ne donne pas d'ordre [...] c'est un droit qui incite, invite, recommande, conseille* »¹⁶⁷ et se borne à fixer des objectifs sans établir un suivi précis de ceux-ci¹⁶⁸.

Certes, les codes de transparence sont un cadre de référence pour les institutions nationales de contrôle juridictionnel comme les Cours de comptes et les Cours constitutionnelles, le contrôle citoyen¹⁶⁹ et aussi pour les décideurs sur le plan de la prévision, la budgétisation, l'analyse et la gestion des risques¹⁷⁰. Mais, leur faiblesse constituée par l'absence de sanctions, à l'exception de celles prévues dans le Traité de l'UEMOA¹⁷¹, contribue à entretenir la fragilité des interventions internationales dans la gestion des finances publiques au regard des faiblesses néanmoins surmontables.

¹⁶⁴ La *soft Law* est un phénomène juridique marqué par le pluralisme : le pluralisme des domaines, des sources, des instruments et des destinataires. THIBIERGE en distingue 3 facettes : le droit flou (au contenu imprécis, indéterminé), le droit doux (caractérisé par l'absence d'obligation) et le droit mou (non assorti de sanction prévue). Les deux derniers caractères de la *soft law* créent la rupture avec le formalisme juridique sauf en ce qui concerne l'aspect matériel (contenu de la norme) que l'aspect formel (instrument qui véhicule la règle).

¹⁶⁵ Jean CARBONNIER, *Flexible droit. Pour une sociologie du droit en vigueur*, Paris, LGDJ, 2001, 10^e éd., 493 p.

¹⁶⁶ Catherine THIBIERGE, « Le droit souple, réflexion sur les textures ouvertes du droit », *RTDC*, 2003, p. 613.

¹⁶⁷ *Ibid.*

¹⁶⁸ Lider BAL, *Le mythe de la souveraineté en droit international, la souveraineté des Etats à l'épreuve des mutations de l'ordre juridique international*, Thèse de Doctorat de Droit Public, Université de Strasbourg, 2012, p. 667.

¹⁶⁹ Auguste MANSARE, « L'émergence d'un contrôle citoyen des finances publiques en Afrique francophone », in *Thinking Africa, Note d'Analyse Politique, NAP*, Institut de recherche et d'enseignement, n° 87, 2020, 7 p., consultable sur www.thinkingafrica.org.

¹⁷⁰ Vanessa STOZ, La réforme des finances publiques en Afrique de l'Ouest, les innovations, les enjeux et les enseignements, *op. cit.*, p. 27.

¹⁷¹ Voir *supra* note 148.

II. Une diversité de contrôles perfectibles

La logique d'un contrôle, quel qu'il soit, est d'être organisé par un texte, autour d'un organe ayant des compétences bien définies et suivant une procédure déterminée ; puis s'avère nécessaire, la mise en place effective dudit organe pour un exercice effectif de ses compétences ou de ses missions. Cependant, restera toujours pendante, la question de l'efficacité du contrôle.

Si l'on laisse de côté, le débat d'ordre axiologique tendant à renvoyer la question de l'efficacité dans l'ordre sociologique, il n'en demeure pas moins que l'efficacité s'attache à l'effectivité du contrôle. Cette exigence, transposée au contrôle international des finances publiques, trouve matière à réflexion ; car, il s'agit d'un contrôle non structuré par un texte unique autour d'un organe à l'office homogène. L'on y dénombre autant de textes de nature et de portée juridiques variées que d'institutions qui se livrent audit contrôle. Cette déstructuration est révélatrice de l'inefficacité qui l'édulcore, en plus du poids et de l'influence considérables des institutions internationales et de certains bailleurs de fonds comme l'Union Européenne. Cet état de chose débouche fatalement sur un désordre, source de dysfonctionnements réels (A). De plus, au-delà des objectifs parfois brouillés des divers intervenants, le contrôle international des finances publiques est à demi-teinte au regard de ses résultats approximatifs, et souffre aussi du soupçon qui pèse sur certaines instances comme la « Françafrique » d'initier la mal gouvernance en Afrique. Toutes choses qui opposent au contrôle de sérieuses limites matérielles mais remédiables (B).

A. Des dysfonctionnements réels

En réalité, les dysfonctionnements¹⁷², en particulier d'ordre structurel, sont consubstantiels au contrôle international des finances publiques, dès lors que celui-ci est opérationnalisé par plusieurs acteurs. Il donne plutôt lieu à un foisonnement, une pléthore d'organismes agissant au gré de leurs activités et de leurs intérêts économiques, financiers ou professionnels. Cela aboutit à un double dysfonctionnement caractérisé par un défaut de coordination (1) et un déficit de moyens (2).

¹⁷² Sur les dysfonctionnements internes et leurs conséquences sur la gestion des finances publiques, lire par exemple Alban Alexandre COULIBALY, *Les finances publiques de la République de Côte d'Ivoire, introduction au droit budgétaire et financier ivoirien*, Paris, L'Harmattan, 2000, 403 p.

1. *Le défaut de coordination*

La coordination suppose la mise en cohérence des actions face à une multitude d'acteurs¹⁷³, à l'image d'un Conseil de Ministres ou de Cabinet, en vue de donner une direction commune à l'action du gouvernement. Le contrôle des finances publiques n'y échappe point ; aussi, le défaut de coordination des instances chargées de ce contrôle au plan interne se double-t-il de son défaut de coordination sur la scène internationale.

Cette absence de coordination s'observe avant tout au sein des institutions de *Bretton Woods*, le FMI et la Banque mondiale relativement à la question du partage des compétences¹⁷⁴. Une telle question trouve son explication dans l'absence de coordination des activités de ces deux institutions ; ce d'autant plus que, pour être membre de la Banque mondiale, la condition posée par ses statuts est d'être au préalable admis comme Etat membre du FMI.

Cependant, les dysfonctionnements liés à l'absence de coordination des institutions de contrôle international des finances publiques ne sont pas exclusifs aux institutions de *Bretton Woods*. L'on relève que l'activité budgétaire internationale de la France à travers les C2D¹⁷⁵ et l'AFD¹⁷⁶, est menée dans le cadre multi-bailleurs, comme ce fut le cas au Burkina Faso, au Niger, à Madagascar, au Mozambique, etc. Cette activité a été jugée pertinente mais redondante¹⁷⁷. Il en est de même des questions de jumelage d'initiatives au sein de l'Union Européenne.

L'on a également relevé les problèmes de coordination entre la France et le PNUD ; alors que le PNUD affiche son expérience en matière de planification et de programmation, la France s'attèle au volet budgétaire en matière de contrôle financier et technique sur le pôle de Dakar et des *Regional Technical Assistance Center (R-TAC)*¹⁷⁸. Ce défaut de coordination n'a pas été résolu par le Comité multi-bailleurs de suivi des finances publiques. Cette instance offre la

¹⁷³ Sur la pluralité d'acteurs voir Conseil d'Analyse Economique, CAE, *Architecture financière internationale*, Rapports Fred BERGSTEN, Olivier DAVANNE, Pierre JACQUET, Patrick ARTUS, Michèle DEBONNEUIL, Michel AGLIETTA et Christian De BOISSIEU, Paris, La Documentation française, 1999, 239 p.

¹⁷⁴ Rémi PELLET, *op.cit.*, p. 446.

¹⁷⁵ Contrat de Désendettement et de Développement.

¹⁷⁶ Agence Française de Développement.

¹⁷⁷ Ministère de l'Europe et des affaires étrangères, *Rapport d'évaluation de la contribution française à l'amélioration de la gouvernance financière dans les pays bénéficiaires de l'aide publique au développement (2006-2016)*, n°140, 2019, p. 17.

¹⁷⁸ *Ibid*, p. 18.

possibilité d'un véritable échange d'informations entre les partenaires techniques et financiers. Cela a été observé notamment au Cameroun ou au Burkina Faso. Un tel instrument permet, de l'avis même des experts, d'éviter des doublons et des incohérences. Toutefois, l'absence de réelle coordination¹⁷⁹ entraîne de manière corrélative une absence de réelles synergies entre les interventions des différents bailleurs, d'harmonisation des moyens et des procédures permettant l'élaboration d'une dynamique commune de contrôle.

De manière générale, le défaut de coordination est la conséquence directe de la contrariété d'objectifs des différents acteurs. Le FMI et la BIRD se consacrent davantage au contrôle financier et technique des finances publiques car ces institutions avancent masquées sous le fallacieux prétexte de l'aide financière et d'assistance technique. Cet objectif est partagé par la Commission et la Banque centrale européennes, notamment sur le terrain de l'établissement des statistiques, de l'expertise, la mise sur pied d'institution et de politiques économiques et financières.

L'OCDE pour sa part, œuvre par l'élaboration de la norme fiscale internationale, sur le terrain de la lutte contre l'évasion fiscale, la concurrence fiscale dommageable¹⁸⁰ et les prix de transfert¹⁸¹. Elle se montre dynamique sur ces questions en palliant la carence institutionnelle marquée par l'absence d'une organisation mondiale des impôts. Le palliatif ainsi proposé par l'OCDE est la formule du forum international, en l'occurrence, le forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales dont l'une des assises s'est tenue à Yaoundé au Cameroun en 2017 réunissant de plus de 50 Etats. Cette initiative est concurrencée par les Etats-Unis qui ont mis en place le *Foreign Account Tax Compliance Act* de 2010 applicable depuis le premier janvier 2013. Cette législation a une vocation universelle, en particulier lorsqu'un citoyen américain est concerné par l'échange automatique d'information. Toutefois, cette concurrence institutionnelle tend à s'estomper avec la mise en place d'un dialogue fiscal international qui regroupe la Banque interaméricaine de développement, la

¹⁷⁹ *Ibid.*, p. 22.

¹⁸⁰ V. Selçuk ALTINDAG, *La concurrence fiscale dommageable, la coopération des Etats membres et des autorités communautaires*, Paris, L'Harmattan, 2000, 435 p.

¹⁸¹ Sur le contrôle des opérations internationales notamment les prix de transfert, lire Pierre-Jean DOUVIER, *Fiscalité internationale, 20 études de dossiers*, Paris, Litec fiscal, 1996, pp. 213 et s.

Commission européenne, le FMI, l'OCDE, la Banque mondiale, le Département britannique pour le développement international¹⁸². L'on observe que ce dialogue international ne regroupe que les Etats du Nord dans le prolongement des travaux du G20¹⁸³. Son objectif, selon l'OCDE, est de « (...) *tirer parti du mandat attribué à chaque institution, en facilitant une plus grande coopération en matière fiscale entre les gouvernements, les organisations internationales et les autres acteurs clés* ». L'OCDE s'active aussi dans l'élaboration des conventions modèles rejoignant l'ONU dont on connaît le modèle de Convention fiscale destiné aux relations avec les pays en développement.

Les différents organismes en leurs différents objectifs et dans leur activisme influencent l'UEMOA et la CEMAC, orientées vers l'intégration économique et monétaire, par l'encadrement des politiques et des législations nationales, à caractère budgétaire et fiscal ; et l'absence d'une réelle coordination des organisations de contrôle international des finances publiques qui se chevauchent se double d'un déficit de moyens.

2. Le déficit de moyens

Le contrôle des finances publiques dans ses objectifs généraux vise à assurer, au-delà de la transparence dans la gestion de l'argent public, l'universalité budgétaire, gage de la solidarité nationale. En effet, l'universalité dans les finances publiques suppose que le budget des collectivités publiques et en particulier celui de l'Etat est le bien commun de tous les citoyens. C'est à ce titre que ledit budget assure la solidarité entre ceux-ci au sens de Léon Duguit.

Ce faisant, les objectifs du contrôle, aussi nobles soient-ils, ne peuvent être atteints qu'à la condition que des moyens appropriés soient déployés. Or, en la matière, ces moyens font défaut ; l'on observe un déficit certain de moyens en termes de ressources et d'absence de soutien judiciaire.

Le déficit de ressources concerne particulièrement le crédit et le personnel. L'opération de contrôle international des finances publiques exige la mobilisation des crédits budgétaires. Mais qui va

¹⁸² Jean-Luc ALBERT, *Finances Publiques, op. cit.*, pp. 287-288.

¹⁸³ Sous l'impulsion du G20, il a été mis en place une Convention multilatérale pour l'échange automatique de renseignements, complétée en 2014 par une norme mondiale sur le même objet prévu pour entrer en vigueur en 2017. En 2015 mise en place des mesures de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices, BEP'S par les Etats-Unis, le Royaume-Uni et l'OCDE devant conduire à la modification de près de 3 000 conventions fiscales bilatérales.

les dégager, du moment où il n'existe pas une organisation mondiale des impôts ? Certes, certains bailleurs de fonds, comme l'Union Européenne, disposent des moyens financiers importants. Toutefois, ces moyens sont accordés aux Etats sous contrôle par un circuit illusoire d'aide financière semblable à celui des institutions de *Bretton Woods* avec des conditionnalités. Les audits et autres formes de contrôle qui sont effectués par la suite, le sont dans le cadre des revues de programmes et de suivi de la mise en œuvre des conditionnalités imposées par l'organisme donateur. Cela passe par la conduite des missions internationales qui s'avèrent onéreuses ; raison pour laquelle ces missions se limitent parfois à un cadre semestriel.

De plus, les Etats dans leur ensemble font face à la crise économique ; les Etats d'Afrique subsaharienne en souffrent davantage. Les modestes moyens mobilisés par les partenaires techniques et financiers sont destinés à œuvrer au remboursement de la dette contractée, sous la forme d'aide financière ou d'assistance financière internationale, sans aucune possibilité de dégager des crédits supplémentaires ou marginaux à consacrer au contrôle des finances publiques. En outre, ces organismes pourvoyeurs de fonds confient souvent les missions de contrôle à certaines organisations non gouvernementales, afin de servir d'interface entre lesdits bailleurs de fonds et les exclus de la société civile. Il se trouve que ces ONG s'acquittent plus ou moins de leurs tâches, car certaines sont de véritables organisations mafieuses dont la pertinence et le bien fondé des interventions en Afrique subsaharienne restent à questionner¹⁸⁴.

On est là qu'à un pas de la mondialisation souterraine qui alimente la corruption¹⁸⁵. *« Ce mal court dans de nombreux pays, grands et petits, riches et pauvres, mais c'est dans les pays en développement qu'il est le plus destructeur. Les pauvres en pâtissent le plus, car, les ressources qui devraient être consacrées au développement sont détournées, les gouvernements ont moins de moyens pour assurer les services de base, l'inégalité et l'injustice gagnent et les investisseurs et donateurs étrangers se découragent. La corruption est une cause*

¹⁸⁴ BABASSIKANA, ABISSAMA ONANA, *Les débats économiques du Cameroun et d'Afrique, les cahiers des notes d'analyse technique n ° 1*, Yaoundé, Prescriptor, 2003, p. 315.

¹⁸⁵ Eliane HOULETTE, « Clarifier le concept de corruption », *RFFP*, n° 147, 2019, pp. 27-31.

*des mauvais résultats économiques*¹⁸⁶ ». Ce phénomène de corruption gangrène, au-delà de l'Etat¹⁸⁷, les agents publics internationaux, fonctionnaires de l'ONU¹⁸⁸ ou agents d'une juridiction internationale¹⁸⁹; ce qui contribue à relativiser la qualité du personnel dédié au contrôle.

Le déficit de personnel est lié davantage à la problématique de la qualité que de la quantité. En effet, les experts des institutions internationales à caractère financier, de l'Union Européenne ou de tout autre bailleur de fonds international, ne sont pas en nombre suffisant pour être déployés à travers l'ensemble des territoires dans lesquels leur présence se fait sentir. S'agissant particulièrement de l'Afrique subsaharienne, se pose avec acuité le problème de transfert de compétence en matière de contrôle. L'OCDE a entrepris de remédier à cette carence, mais les résultats sont encore insignifiants. De plus, le soutien judiciaire demeure limité en ce domaine.

La question du soutien judiciaire est fondamentale relativement à l'effectivité voire à la concrétisation du contrôle international des finances publiques. Ledit contrôle aurait eu plus d'effets juridiques, si une juridiction internationale venait appuyer l'activité des organismes internationaux qui se vouent à l'exercice approximatif de cette opération d'assainissement des finances publiques au-delà des frontières des Etats. Certes, ce ne sont pas les

¹⁸⁶ Kofi ANNAN, Ancien Secrétaire Général de l'ONU, *in* Préface à la Convention des Nations Unies contre la corruption signée du 9 au 11 décembre 2003 à Mérida au Mexique.

¹⁸⁷ Giorgio BLUNDO et Jean-Pierre Olivier De SARDAN, *Etat et corruption en Afrique, une anthropologie comparative des relations entre fonctionnaires et usagers (Bénin, Niger, Sénégal)*, Paris, Karthala, 2007, 271 p.

¹⁸⁸ Cf. affaire John ASHE, ancien Président de l'Assemblée Générale des Nations-Unies, avait accepté entre 2011 et 2014 des costumes sur mesure, des montres Rolex, un 4 x 4 de luxe et 200.000 dollars américains, d'un groupe qui comptait sur lui pour faciliter un projet de centre de conférences sponsorisé par l'ONU à Macao. Sur les détails de cette infection des opérations de maintien de la paix par la corruption, lire Julian FERNANDEZ, « Corruption et relations internationales », *RFFP*, n° 147, 2019, pp. 101-106.

¹⁸⁹ La corruption infecte aussi la justice internationale comme en témoignent, d'une part, l'affaire Jean-Pierre BEMBA relativement aux crimes de guerre et crimes contre l'humanité commis entre 2002 et 2003 en RCA. Condamné à 18 ans de prison, il fut acquitté en appel, car certains témoins avaient été approchés et sont revenus sur leurs déclarations; d'autre part, l'affaire de corruption concernant l'argentin Luis Moreno OCAMPO, premier procureur de la CPI qui avait rémunéré les agents de la CPI pour promouvoir la cause des Yézidis, une minorité confessionnelle violemment ciblée par l'Etat islamique en Irak. Pour les détails, voir Julian FERNANDEZ, *op.cit.*, p. 102.

juridictions de droit commun qui contribuent à l'assainissement des finances publiques, même si elles peuvent jouer un rôle important sur la régularité des opérations, pour autant qu'il y ait des règles comme dans les unions économiques et monétaires. Cependant, l'avènement de la Cour Pénale Internationale en 1998 aurait constitué un véritable rempart en la matière. Or, cette juridiction a très tôt montré ses limites, en dépit de ses mérites mis en exergue par Robert Badinter¹⁹⁰ et Danielle Lochak¹⁹¹, notamment sur le chantier des droits de l'Homme attendant aux finances publiques et précisément à la protection du contribuable¹⁹². Outre la corruption déjà en son sein, la CPI est en proie à l'hégémonisme politique des Etats-Unis d'Amérique du Nord dont elle ne peut mettre les citoyens en cause, au point d'apparaître comme une juridiction à deux poids-deux-mesures. Car, ne jugeant que les ressortissants africains, et laissant les occidentaux à l'abri des poursuites. Cette posture de la CPI n'est pas de nature à encourager la coopération judiciaire ni son implication dans les procédures de gel¹⁹³ et de rapatriement des avoirs détournés dans les Etats d'Afrique subsaharienne et logés dans les paradis fiscaux, contribuant de la sorte, à ériger des limites, heureusement surmontables, au contrôle international des finances publiques.

B. Des limites surmontables

Le contrôle international des finances publiques est un véritable mythe de Sisyphe. L'ensemble des institutions, d'organismes et les méthodes employées donnent bien lieu à un vaste déploiement. Toutefois, celui-ci demeure insuffisant, voir battu

¹⁹⁰ V. Robert BADINTER, « De Nuremberg à la CPI », *Pouvoirs*, n° 92, 2000, pp. 155-164.

¹⁹¹ V. Danielle LOCHAK, *Les droits de l'Homme*, Paris, La découverte, coll. Repères, 2011, 3^e édition, p.12.

¹⁹² V. Haiying WANG-FOUCHER, *La vérification de comptabilité en Chine à l'épreuve des modèles occidentaux*, Paris, L'Harmattan, 2008, 431 p. ; Karim SID AHMED, *Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales, étude comparative*, T1 et T2, Paris, L'Harmattan, 2007, 768 p. ; Roland ATANGA FONGUE, *Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel, le cas du Cameroun*, Paris, L'Harmattan, 2007, 342 p. ; Thierry LAMBERT, *Les sanctions administratives fiscales : Aspects de droit comparé*, Paris, L'Harmattan, 2006, 245 p. ; Laurent BARONE, *L'apport de la Convention européenne des droits de l'Homme au droit fiscal français*, Paris, L'Harmattan, 2000, 439.

¹⁹³ Le cas du gel des avoirs de SANI ABATCHA, l'ex-chef d'Etat du Nigeria par le département des finances des Etats-Unis d'Amérique du nord d'un montant d'environ 400 millions de dollars.

en brèche par des mécanismes sophistiqués et ingénieux mis en place par les industriels de la fraude fiscale¹⁹⁴ et du crime. Ceux-ci développent des comportements qui s'érigent en de véritables limites aux opérations internationales de contrôle des finances publiques dont il convient de souligner la nature (1) et d'envisager, par la suite, des voies de suppression (2).

1. La nature des limites

Les phénomènes financiers occultes au lieu de constituer normalement des objets du contrôle international des finances publiques en sont plutôt des limites. Celles-ci revêtent des formes aussi diverses que variées que l'on peut regrouper sous le concept de flux financiers illicites et pratiques connexes¹⁹⁵ ; rentrent dans cette taxinomie globalisante les activités illicites telles que la corruption, l'évasion fiscale, les transferts illicites de bénéfices, le trafic des stupéfiants et autres crimes financiers ou économiques.

De fait, les réseaux criminels s'occupent également de blanchir l'argent sale en provenance d'Afrique, dans le but de dissimuler leurs activités et leurs richesses acquises illégalement. Echappant au contrôle des autorités de police et des autorités fiscales et douanières, ces réseaux criminels effectuent, outre le trafic de stupéfiants, d'armes ou de personnes, des transactions financières invisibles¹⁹⁶, destinées à l'organisation d'activités terroristes dans le continent, l'objectif voilé étant de s'emparer des structures étatiques¹⁹⁷.

En effet, les réseaux mafieux jouent sur plusieurs leviers, lesquels constituent des facteurs de risques évidents ; il en est ainsi, de la mauvaise gouvernance et de la corruption. Car, ces acteurs de l'ombre sont conscients qu'une bonne gestion est adossée à une justice solide et une répression efficace. L'absence de telles garanties, majorée de la faiblesse des structures règlementaires et légales au

¹⁹⁴ Jean COSSON, *Les industriels de la fraude fiscale*, Paris, Edition du Seuil, 1971, 256 p.

¹⁹⁵ V. Rapport du Groupe de Haut Niveau chargé de la question des flux financiers illicites en provenance d'Afrique, créé par Résolution 896 (XLV) de la Conférence des Ministres de l'Union Africaine, Groupe placé sous la direction de THABO MBEKI, Nations Unies, Commission Economique pour l'Afrique, 2014, 127 p.

¹⁹⁶ Jérôme Nirmal THOMAS, *Le contrôle fiscal des opérations internationales*, Paris, L'Harmattan, 2004, 393 p. ; Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 1995-1996, Paris, Editions Francis Lefebvre, 1994, 937 p.

¹⁹⁷ Rapport du Groupe de Haut Niveau précité, p. 42.

sein des Etats sont à déplorer. Ainsi, les incitations fiscales favorisent l'érosion de l'assiette fiscale lorsqu'elles sont détournées vers les paradis fiscaux, entendus comme des Etats qui pratiquent le secret bancaire dans l'optique d'attirer les capitaux en exploitant les différences de taux d'imposition entre pays. C'est donc l'opacité qui fait le lien entre les notions de paradis fiscal et de secret bancaire.

Les Etats d'Afrique subsaharienne, en plus de payer le prix des négociations déséquilibrées des conventions fiscales sont parfois exposés à la suite d'un conflit ou d'une insurrection. L'absence ou l'affaiblissement de l'autorité qui en résulte constitue un facteur probant de risque, comme en témoigne le cas de la République Démocratique du Congo ou de la République centrafricaine. La reconnaissance de cette situation anormale sur le plan international a conduit à la mise en place du processus de Kimberley en vue de mettre un terme à l'exploitation et au commerce illégaux des « *diamants de sang* ».

Cependant, l'essentiel des facteurs de flux financiers illicites relève, selon l'interprétation juridique¹⁹⁸, de flux constitués de capitaux acquis, transférés ou utilisés en violation de la législation existante. Ces capitaux sont parfois acquis illégalement, par le biais de la criminalité organisée, les activités de blanchiment¹⁹⁹, le trafic de drogues, les détournements de fonds, le financement du terrorisme et la corruption active. Il convient d'ajouter sur cette liste les sorties illégales de capitaux en violation des contrôles de changes ou des contrôles douaniers²⁰⁰, la fraude fiscale et les transferts illicites de bénéfices. La fraude fiscale désigne la falsification délibérée des déclarations fiscales d'impôt et de comptes. C'est une modalité de l'évasion fiscale²⁰¹ qui peut être, d'après Maurice Duverger, licite ou illicite. Contrairement à une certaine opinion jurisprudentielle qui ne la conçoit qu'à sens unique comme l'optimisation, par le

¹⁹⁸ Par opposition à l'interprétation générale en matière de flux financiers illicites.

¹⁹⁹ Célestin FOUNDJEM, *Blanchiment de capitaux et fraude fiscale*, Paris, L'Harmattan, 2011, 488 p.

²⁰⁰ La fraude douanière résulte par exemple de la falsification des factures par les acheteurs et vendeurs présentant une documentation frauduleuse aux responsables des douanes.

²⁰¹ Charles-Robbez MASSON, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, Paris, LGDJ, 1990, 503 p.

contribuable, du montant de l'impôt qu'il doit payer par l'exploitation habile des lacunes de la loi²⁰².

L'évasion fiscale illicite est donc agressive²⁰³ à la différence de l'optimisation. De la sorte, l'évasion ou la planification fiscale²⁰⁴ agressive revêt la forme de transfert de bénéfices et d'érosion de la base d'imposition. Selon la Banque mondiale²⁰⁵, le transfert de bénéfices est effectué par des entreprises multinationales, des institutions publiques intérieures et étrangères, des fonctionnaires nationaux ou étrangers et des institutions financières étrangères. Ils sont tous mus par divers facteurs à transférer à l'étranger des sommes importantes, en contrebande, par plusieurs canaux que sont les sociétés écrans, les systèmes informels de transfert de valeurs et le blanchiment d'argent par des moyens commerciaux²⁰⁶. L'érosion de la base d'imposition ne s'en éloigne. Elle constitue l'activité illégale des entreprises multinationales qui augmentent grossièrement leurs charges pour payer un impôt faible ou nul en renvoyant le fardeau fiscal sur le contribuable ordinaire, lequel se trouve acculé et découragé. Comme en matière de transferts illicites de bénéfices, les entreprises multinationales ont recours aux sociétés écrans et aux investissements dans les paradis fiscaux ou juridictions pratiquant le secret bancaire²⁰⁷.

Le contrôle de ces pratiques appelées « *crimes en col blanc* » a pour objectif de les éliminer et d'amener les acteurs à contribuer à la mobilisation des recettes intérieures et à la croissance, gage du développement des Etats africains. Cependant, la pratique de ce contrôle²⁰⁸ est complexe, ce d'autant plus que ces entreprises multinationales s'entourent de conseillers fiscaux qui légitiment les contournements de législation en ôtant à leurs actes toute intention

²⁰² Dans l'affaire/CRC. Duc de Westminster, le juge britannique dit : « *chacun a le droit s'il le peut, de gérer ses affaires de façon à ce que l'impôt défini par la législation en question soit moindre que ce qu'il devait être* ».

²⁰³ Union Africaine et Commission Economique des Nations Unies pour l'Afrique, Rapport 2015 précité.

²⁰⁴ Jean-Pierre VIDAL, « Pourquoi se préoccuper de l'éthique en fiscalité ? », *Revue de planification fiscale et financière*, vol. 31, n° 32, p. 198.

²⁰⁵ V. Rapport de la Banque Mondiale de 2017, p. 280.

²⁰⁶ Nations Unies, Commission Economique pour l'Afrique (CEA), Evasion de la base d'imposition et transfert de bénéfices en Afrique : réformes de l'imposition des entreprises multinationales, Addis Abeba, Rapport 2018, p. 8.

²⁰⁷ *Ibid.*

²⁰⁸ Joseph AYANGMA AYANGMA, *La pratique du contrôle fiscal des prix de transfert dans l'espace CEMAC, le cas du Cameroun*, Paris, L'Harmattan, 2015, 358 p.

à caractère pénal, ce que l'OCDE tendait à soutenir jusqu'à l'éclatement des « *panama papers*²⁰⁹ » en 2016.

L'acuité et la permanence des limites ci-dessus analysées témoignent de l'impérieuse nécessité d'envisager de meilleures perspectives en vue de leur suppression.

2. La suppression des limites

Les Etats africains au sud du Sahara ont besoin de ressources pour financer les dépenses publiques. A ce titre, l'équité fiscale est une solution qui peut amener les entreprises multinationales à payer les impôts dus, les entreprises nationales et les ménages à voir leur imposition baisser. Pour cela, les Etats africains devraient tirer avantage de la volonté politique internationale dont les Etats du Nord ont fait montre dans le cadre de l'OCDE et du projet *BEP'S*. Toutefois, il faut se garder de toute euphorie précipitée. L'OCDE n'a pas pratiquement associé les Etats en développement, à l'exception de l'Afrique du sud et d'une relative collaboration avec l'ATAF. Il s'agit alors de la volonté exprimée par le G20 et les Etats satellites. De plus, sur le plan purement technique, les mesures de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et les transferts de bénéficiaires mises en place par l'OCDE, devraient protéger en priorité le droit des Etats africains, en permettant à ceux-ci d'imposer les revenus produits sur leurs territoires. Car, ne disposant pas de moyens administratifs de suivre l'imposition desdits revenus à l'échelle mondiale²¹⁰ encore que ces Etats sont systématiquement désavantagés dans les conventions fiscales.

La prise de conscience du problème au niveau de l'ONU est déjà salutaire en soi ; mais l'organisation mondiale doit alors être soutenue par des initiatives locales. A cet effet, l'action solitaire des Etats doit céder la place à des actions concertées. La démarche solitaire des Etats peut difficilement avoir une portée significative. Par ailleurs, les Etats africains brillent par leur attentisme²¹¹ eu égard

²⁰⁹ Affaire de dénonciation faite par un consortium de journalistes d'investigation en Avril 2016 sur l'ampleur des investissements toujours présents dans les paradis fiscaux à travers un ensemble de 12 millions de documents donnant les informations financières détaillées sur les sociétés écrans et les paradis fiscaux en possession d'un unique Cabinet d'avocats au Panama.

²¹⁰ Cf. Rapport des Nations Unies, Assemblée générale, 2015, Paragraphe 6.

²¹¹ Au 17 juin 2017 la Convention de l'OCDE sur le *BEP'S* n'était entrée en vigueur que dans 9 Etats africains : Afrique du sud , Cameroun, Ghana, Ile Maurice, Nigeria, Ouganda, Sénégal, Seychelles et Tunisie, pendant que le Gabon,

à leur participation mitigée et réticente aux travaux de l'OCDE, travaux au cours desquels l'organisation a élaboré des standards et actions à entreprendre par les Etats pilotes, à savoir, l'Afrique du sud, la République Unie de Tanzanie et le Cameroun. Ce dernier a mis ce transfert d'ingénierie fiscale à profit pour digitaliser voire numériser son administration fiscale et simplifier les procédures. Cela a abouti à réduire les goulots d'étranglement et à augmenter les recettes fiscales et douanières²¹².

Il devient, au regard de cette donne, important pour les Etats de l'UEMOA et de la CEMAC, d'envisager un instrument fiscal multinational ou intergroupes, à même de les fédérer en matière de contrôle. Dans ce cadre, les Etats disposant de la faculté de mettre en œuvre ou non, les recommandations de l'OCDE, pourront prendre des mesures concertées sur la fiscalité numérique, les pratiques fiscales dommageables, la documentation et les mesures de lutte contre les prix de transfert. Ces dispositions peuvent permettre de créer une synergie voire un *lobbying* d'influence auprès de l'OCDE pour inverser la tendance actuelle d'Etats désavantagés.

Un tel *lobbying* tendra à obtenir, au-delà de l'OCDE, des effets précis auprès des gouvernements non africains et des organisations internationales. L'action concertée dirigée contre les gouvernements des Etats développés consisterait d'une part, à les inviter à éviter que leurs territoires soient le terrain de transit ou de destination des flux financiers illicites, notamment, ceux qui encouragent ces pratiques par les mécanismes institutionnels tel que le secret bancaire. Ces gouvernements devraient plutôt œuvrer à définir une norme mondiale de contrôle contre ces fléaux et aider les Etats africains à acquérir des capacités techniques de lutte contre les crimes économiques. D'autre part, les gouvernements des Etats développés peuvent être interpellés sur le terrain de la transparence dans les affaires internationales²¹³ ; dans la mesure où, comme le disait le juge Louis Brandeis de la Cour Suprême des Etats-Unis d'Amérique du Nord : « *le meilleur désinfectant n'est autre que la lumière du jour* ». Il est donc judicieux que cette lumière du jour soit projetée

le Kenya, le Burkina Faso et le Maroc étaient encore en attente, et le 21 juin 2017, seuls 16 Etats africains ont participé au cadre inclusif organisé par l'OCDE : Afrique du sud, Angola, Botswana, Burkina Faso, Cameroun, Egypte, Gabon, Kenya, Libéria, République Démocratique du Congo, Sénégal, Ile Maurice et Sierra Léone.

²¹² V. Rapport *Doing Business*, 2016.

²¹³ Jérôme Nirmal THOMAS, *op. cit.*, pp. 34 et s.

dans les transactions internes des groupes de sociétés dans lesquelles certains principes s'essouffent face à la montée en puissance des manipulations et des alliances stratégiques. Il en va ainsi du principe de pleine concurrence²¹⁴ ; celui-ci constitue le moyen juridique pour une entreprise de démontrer qu'elle ne falsifie pas les prix de transfert en recourant au prix comparé de marchandises semblables dans les activités du groupe afin d'échapper à l'accusation d'évasion fiscale agressive. Or, le principe de pleine concurrence ne résiste pas, face au développement rapide, du commerce des services et des biens immatériels. Face à cette nouvelle économie de l'immatériel, la fiscalité demeure aussi virtuelle²¹⁵, et seule, la coopération entre les Etats en matière de contrôle peut y remédier. Cette coopération doit également s'intensifier en matière de rapatriement des fonds transférés à l'étranger à cause de la corruption. Ce renforcement peut se faire par voie d'accords multilatéraux consacrant l'amnistie fiscale en vue de faciliter le recouvrement des avoirs détournés, comme en témoigne l'initiative *STAR* ; celle-ci a été mise en place par l'office des Nations Unies contre la drogue et le crime transnational organisé et la Banque mondiale avec la contribution majeure des Etats-Unis d'Amérique du Nord.

Les Etats membres de l'UEMOA et de la CEMAC peuvent, enfin, orienter leur synergie vers les organisations internationales, notamment l'OCDE ou l'ONU à travers son comité d'experts chargé de la coopération internationale en matière de contrôle fiscal et son office chargé de lutter contre la drogue et le crime, le Groupe d'Action financière²¹⁶. Une telle synergie permettrait de faire converger leur rôle de normalisation contre la corruption et les activités nuisibles dans le sens d'une meilleure coordination et d'une grande cohérence dans l'articulation des mécanismes de prévention et de répression ; l'enjeu étant de mieux redynamiser les administrations financières africaines en la matière.

Conclusion

La réflexion qui s'achève avait vocation à porter un regard sur les interventions internationales dans le domaine des finances publiques et d'en esquisser une systématisation en s'appuyant sur les Etats d'Afrique subsaharienne francophone. Cette systématisation a

²¹⁴ V. Blaise MOUSSA, *La prévention et le contrôle des prix de transfert au Cameroun*, Mémoire de DESS d'Administration fiscale, Université de Douala, 2010, 78 p.

²¹⁵ Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 2012, 11^e édition, pp. 298 et s.

²¹⁶ Rapport du Groupe de Haut Niveau, *op.cit.*, pp. 42-44.

consisté à présenter et analyser les formes, les caractères et les spécificités de ces interventions afin de les modéliser en un contrôle international des finances publiques. L'analyse donne à constater que ces interventions internationales ont permis des avancées et améliorations des systèmes nationaux des finances publiques, mais trouvent des limites difficilement surmontables.

La solution viendra d'une part, du perfectionnement de l'efficacité des contrôles internes qui rendront ces contrôles externes moins utiles et légitimes. Car en définitive ils tirent leur justification moins de la qualité de ces organismes extérieurs, étatiques ou internationaux que des faiblesses et défauts des systèmes nationaux. C'est certainement à ce niveau institutionnel que se trouve la spécificité africaine qu'il convient de faire évoluer. D'autre part, il apparait clairement que seule une véritable coopération internationale et régionale sur la transparence fiscale peut permettre de réduire à leur plus simple expression les pratiques des flux financiers illicites auxquelles se livrent les grandes entreprises multinationales./-

EXISTE-T-IL UN DROIT PUBLIC FINANCIER OUEST- AFRICAIN ?

Par

Errol TONI

Docteur en Droit Public

Centre d'études et de recherches sur l'administration et les finances

(CERAF/ Université d'Abomey-Calavi)

Centre d'études et de recherches financières et fiscales

(CERFF/ Université Jean Moulin – Lyon 3)

RESUME

La question de l'intégration juridique au plan régional est l'une de celles qui intriguent le plus la doctrine. En ce sens, la présente réflexion s'attache à vérifier l'existence ou non d'un corpus de règles financières communes applicables dans les États ouest-africains. Les principaux résultats font état de l'existence de telles règles au niveau de l'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA). Cependant, leur effectivité reste éprouvée pour des raisons liées aussi bien à leur conception qu'à leur mise en œuvre.

Mots-clés : *finances publiques, droit communautaire, intégration régionale, UEMOA, harmonisation.*

ABSTRACT

One of the most intriguing issues for the doctrine is that of legal integration at the regional level. In this sense, this reflection seeks to verify the existence or not of a corpus of common financial rules applicable in West African states. The main results show the existence of such rules at the level of the West African Economic and Monetary Union (WAEMU). However, their effectiveness remains proven for reasons related to both their design and their implementation.

Keywords: *public finance, community law, regional integration, WAEMU, harmonization.*

Introduction

La question de l'intégration juridique au plan régional est l'une de celles qui intriguent le plus la doctrine. Ainsi, est-il possible d'identifier de nombreux travaux scientifiques s'inscrivant dans ce cadre¹. En toile de fond de ces travaux se trouve souvent une interrogation sur la réalité de l'uniformité régionale du droit. À titre d'exemple, il y a quelques années, une réflexion a été menée sur « *l'existence du droit communautaire africain* »². À la suite de celle-ci, il est possible de s'interroger, de manière plus spécifique, sur l'existence d'un droit public financier africain.

L'intérêt d'un tel questionnement paraît évident. Au-delà de la satisfaction d'une curiosité scientifique jusqu'ici inassouvie, faute d'étude sur la question, il faut souligner les avancées qu'il est susceptible d'induire sur le plan pratique. D'une part, une réponse négative signifierait que le vœu panafricaniste émis par les pères fondateurs, du ghanéen Kwame NKRUMAH au guinéen Sékou TOURE³, demeure une virtualité sur ce point et qu'il convient de le repenser ou de l'approfondir. D'autre part, une réponse positive signifierait que ce vœu a été concrétisé en ce qui concerne le droit public financier et que le mécanisme de construction de ce droit pourrait servir de modèle dans d'autres domaines où l'intégration africaine est balbutiante. Mais, même dans ce cas, il sera certainement possible de relever des insuffisances et des pistes pour

¹ A. SARR, *L'intégration juridique dans l'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA) et dans l'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA)*, PUAM, 2009, 654 p. ; E. CEREXHE, « L'intégration juridique comme facteur d'intégration régionale », *Revue burkinabè de droit*, n spécial 39-40, 2001, pp. 21-27 ; L. M. IBRIGA, « La problématique de la juridictionnalisation des processus d'intégration en Afrique de l'Ouest », in S. O. KANE (dir.), *Les États – nations face à l'intégration régionale en Afrique de l'Ouest : le cas du Burkina-Faso*, Paris, Karthala, 2008, pp. 150-172 ; A. SOW, « La diffusion du droit communautaire ouest-africain », *Revue Civitas Europa*, n°37, 2016, pp. 351-370 ; D. N'GUESSAN, *Développement et intégration régionale en Afrique de l'Ouest : Analyse des contributions de l'OHADA et de l'UEMOA*, thèse de doctorat en droit public, Université de Reims – Champagne Ardenne, 2010, 554 p. ; etc.

² J. KAZADI MPIANA, « La problématique de l'existence du droit communautaire africain : l'option entre mimétisme et spécificité », *Revue libre de droit*, 2014, pp. 38-78. Voir aussi O. NDESHYO RURIHOSE (dir.), *Manuel de droit communautaire africain*, tome 1, Kinshasa, Editions État et Société, 2011, 566 p.

³ UNESCO, *Histoire générale de l'Afrique*, tome VIII, Paris, Éditions UNESCO, 1998, 1098 p.

une amélioration, ce qui contribuera à la consolidation du droit public financier africain.

Existe-t-il donc un droit public financier africain ? La réponse à cette question nécessite la définition préalable du « droit public financier ». Souvent appelé « Finances publiques »⁴, le droit public financier a été défini par Paul-Marie GAUDEMET et Joël MOLINIER comme « *la branche du droit public qui a pour objet l'étude des règles et des opérations relatives aux deniers publics* »⁵. Il s'agit de « *l'étude des problèmes financiers des personnes publiques* »⁶, ou encore « *la discipline traitant des ressources et des charges de l'État et des autres administrations publiques, des règles qui les régissent, des documents qui les intègrent, et, plus généralement, des actes à caractère financier accomplis par les personnes publiques ainsi que de leur environnement immédiat* »⁷.

Relativement à ces définitions, deux observations peuvent être faites. D'une part, il est notable que les acteurs impliqués dans le droit public financier sont divers. Le champ organique de ce droit dépasse la seule personne de l'État. Les deux dernières définitions citées rendent d'ailleurs bien compte de cet état de choses. Elles évoquent « *les personnes publiques* » et « *l'État et les autres administrations publiques* ». D'autre part, il est aisé de constater le caractère central des ressources et des charges dans l'appréhension du droit public financier. Ce dernier peut même être défini, de manière prosaïque, comme un ensemble de règles relatives aux ressources et aux charges des personnes publiques ou de leurs « émanations », et dont le non-respect est sanctionné par l'autorité publique.

Du point de vue de son contenu, le droit public financier est l'objet de controverses. Pour certains auteurs⁸, il inclut aussi bien le droit fiscal que le droit budgétaire et la comptabilité publique. Pour

⁴ Cette assimilation du droit public financier aux finances publiques peut être discutée. En effet, les opérations financières publiques sont actuellement étudiées sous plusieurs angles. Outre celui du droit, il est possible de citer ceux de l'économie et de la sociologie. Voir T. OUATTARA, *L'économie des finances publiques et le système budgétaire malien*, Bamako, éditions Jamana, 2002, 415 p. et M. LEROY, *Sociologie des finances publiques*, Paris, La Découverte, 2007, 119 p. D'illustres auteurs ont d'ailleurs très tôt relevé ce caractère transdisciplinaire des finances publiques en les traitant de « *discipline de carrefour* ». P.-M. GAUDEMET et J. MOLINIER, *Finances publiques*, t. 1, Paris, Montchrestien, 1996, p. 22.

⁵ *Ibid.*

⁶ L. PHILIP, *Finances publiques : problèmes généraux et droit budgétaire et financier*, Paris, Cujas, 1983, p. 9.

⁷ G. ORSONI, *Science et législation financières*, Paris, Economica, 2005, p. 2.

⁸ M. BOUVIER, « Les ambiguïtés fatales du droit public financier », *Revue française de finances publiques*, n°122, 2013, p. V.

d'autres, en revanche, le droit fiscal est à exclure du droit public financier. L'autonomie progressivement acquise par le droit fiscal⁹ légitimerait à prendre place aux côtés du droit public financier, et au même titre, c'est-à-dire comme une composante de la science juridique. Ce point de vue, malgré toute sa pertinence, ne sera pas retenu dans le cadre de la présente étude. Il est en effet préférable d'adopter une approche globale qui puisse permettre d'examiner, sous le couvert du droit public financier, l'ensemble des règles affectant les ressources et les charges des personnes publiques. Une telle approche permettra sans doute un examen moins étriqué des questions abordées.

Au bénéfice de cette tentative de clarification du « droit public financier », la question à l'origine de cette étude pourrait être reformulée de la sorte : existe-t-il un corpus de règles similaires applicables aux ressources et aux charges des personnes publiques au sein des États africains ?

La réponse est négative. À l'échelle continentale, la différence entre les règles applicables par État en cette matière est visible. Une étude de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)¹⁰, basée sur la comparaison des systèmes financiers de deux principaux blocs d'États africains (francophone et anglophone), fournit plusieurs illustrations de cet état de fait. Ainsi, les États africains francophones, à la différence de ceux anglophones, font généralement reposer leur droit public financier sur une loi organique relative aux lois de finances (LOLF)¹¹. Cette loi définit, au niveau de l'État, les grands principes et les éléments essentiels de procédure en matière budgétaire. Un deuxième exemple se situe au niveau du principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables publics. On sait que ce principe est cardinal dans les systèmes financiers francophones. Dans ceux anglophones, il est fortement relativisé au regard du caractère décentralisé de l'exécution budgétaire, ce qui entraîne des

⁹ Voir V. DUSSART, « Réflexions sur l'évolution de l'enseignement du droit fiscal en France », in *Études en l'honneur de Loïc PHILIP : Constitution et finances publiques*, Paris, Economica, 2005, pp. 387-400 et N. MEDE, « Le juge fiscal en Afrique de l'Ouest francophone : regard sur un moucharabieh juridictionnel », in *Mélanges en l'honneur de Michel BOUVIER : les nouveaux chantiers de finances publiques en Afrique*, Dakar, L'Harmattan, 2019, pp. 405-412.

¹⁰ I. LIENERT, « Une comparaison entre deux systèmes de gestion des dépenses publiques en Afrique », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, n°3, vol. 3, 2004, pp. 41-77.

¹¹ *Ibid*, p. 44.

responsabilités importantes pour les gestionnaires publics. Au Malawi et en Zambie par exemple, l'exécution d'une dépense publique, y compris son paiement, est confiée aux ministères dépensiers¹². Un troisième exemple est relatif au système de reddition des comptes. Pendant que les États francophones privilégient un système avec une juridiction des comptes indépendante des pouvoirs exécutif et législatif, ceux anglophones mettent en place des bureaux de l'auditeur général, organismes d'audit présentant des liens organiques et fonctionnels importants avec le parlement¹³.

Tous ces exemples confirment l'inexistence d'un droit public financier à l'échelle africaine. Pouvait-il d'ailleurs en être autrement ? *A priori* non, si l'on s'en tient à l'allure générale du droit sur le continent africain et au-delà. En effet, que ce soit en Amérique, en Europe ou en Asie, il semble impossible d'identifier une branche juridique qui soit régie par un ensemble de règles similaires au niveau continental. Le droit public financier n'échappe pas à cette loi d'airain. Plus encore, il est difficile d'être optimiste sur ce plan. Un projet d'uniformisation, d'unification, ou même d'harmonisation normative¹⁴, pour être concrétisé, doit être porté par une structure emblématique, dotée de compétences à cet effet¹⁵. Or, l'Union africaine, seule organisation internationale africaine réunissant

¹² *Ibid*, p. 53.

¹³ *Ibid*, p. 60.

¹⁴ Des divergences de définition de ces termes existent. On peut néanmoins retenir ce qui suit : « *L'harmonisation est un moyen qui sert à établir les grandes lignes d'un cadre juridique en laissant aux différentes parties prenantes à l'intégration le soin de compléter l'ossature commune par des dispositions qui correspondent mieux à leurs valeurs, à leurs préférences ou à leur niveau de développement. (...) L'unification consiste à instaurer, dans une matière juridique donnée, une réglementation détaillée et identique en tous points pour tous les États membres tout en leur laissant le choix de la modalité de mise en œuvre des normes communes. (...) L'uniformisation postule que, pour une matière précise, soit minutieusement élaboré un cadre normatif contenu dans un instrument unique auquel les parties prenantes adhèrent sans pouvoir y déroger, ni sur le fond, ni sur la forme* ». I. KAMDÉM, « Harmonisation, unification et uniformisation : plaidoyer pour un discours affiné sur les moyens d'intégration juridique », *Revue juridique Thémis*, n°43-3, 2009, pp. 617-619. Voir aussi F. DIENG, « L'harmonisation en questions », *Nouvelles annales africaines*, n°1, 2007, p. 38.

¹⁵ De plus, comme le souligne J. KAZADI MPIANA (« La problématique de l'existence du droit communautaire africain : l'option entre mimétisme et spécificité », art. précité, p. 45), « *le droit communautaire africain (n') est largement effectif (qu') au sein des organisations internationales africaines regroupant, majoritairement, les États ayant en partage la langue, la culture, la monnaie commune, au-delà de la proximité géographique* ».

l'ensemble des États du continent, ne semble pas prédisposée à cette tâche. Elle n'est pas une organisation d'intégration *stricto sensu*, et, en conséquence, ne reçoit pas de la part des États membres de véritables transferts de compétences. Du reste, de nombreux observateurs s'accordent à reconnaître que cette Union a, jusqu'ici, eu un rôle modeste face aux défis du continent.

Le constat de l'inexistence d'un droit public financier africain étant posé, il convient de pousser la recherche plus loin. Il faut se demander si un tel droit existe à l'échelle infra-continentale. Il a été souligné ci-devant qu'un tel droit ne peut se concevoir que dans le cadre d'une organisation d'intégration. Mais, il faut se garder d'inférer qu'un tel droit existe dès lors que l'on est en présence d'une organisation d'intégration.

L'exemple de la Communauté économique des États de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO)¹⁶ permet d'illustrer le propos. Il s'agit sans conteste d'une organisation d'intégration régionale à vocation économique. Elle est à cet effet dotée de compétences lui permettant d'harmoniser certains pans législatifs dans les États-membres. Mais, étant composée à la fois d'États anglophones et francophones, les objections relevées au niveau continental lui sont également opposables.

L'Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA)¹⁷ pourrait constituer le « graal » recherché. Une certaine unité linguistique prévaut entre les États qui en sont membres. Mais, force est de constater, et cela ressort même de sa dénomination, que son domaine de prédilection est le droit des affaires et non le droit public financier, même si l'on admet l'éventualité de l'existence d'interférences entre les deux¹⁸.

Le périple d'une organisation d'intégration africaine à une autre conduit, *in fine*, à identifier deux organisations où la probabilité de l'existence d'un droit public financier est forte : la Communauté

¹⁶ Créée par le traité de Lagos du 28 mai 1975, la CEDEAO est une organisation d'intégration regroupant quinze États : le Bénin, le Burkina Faso, le Cap-Vert, la Côte d'Ivoire, la Gambie, le Ghana, la Guinée, la Guinée-Bissau, le Libéria, le Mali, le Niger, le Nigeria, le Sénégal, la Sierra Leone, le Togo.

¹⁷ Instituée par le traité de Port-Louis du 17 octobre 1993, l'OHADA est une organisation d'intégration regroupant dix-sept pays : le Bénin, le Burkina Faso, le Cameroun, la Centrafrique, les Comores, le Congo, la Côte d'Ivoire, le Gabon, la Guinée Conakry, la Guinée Equatoriale, la Guinée-Bissau, le Mali, le Niger, la République Démocratique du Congo, le Sénégal, le Tchad, le Togo.

¹⁸ Cf. *infra*, II-B-2.

économique et monétaire de l’Afrique centrale (CEMAC)¹⁹ et l’Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA)²⁰. Les traités constitutifs de ces deux organisations évoquent une harmonisation des législations des États membres²¹. Celui de l’UEMOA renchérit en disposant qu’« elle assure l’harmonisation des lois de finances et des comptabilités publiques, en particulier des comptabilités générales et des plans comptables publics. Elle assure aussi l’harmonisation des comptabilités nationales et des données nécessaires à l’exercice de la surveillance multilatérale, en procédant en particulier à l’uniformisation du champ des opérations du secteur public et des tableaux des opérations financières de l’État »²².

C’est au regard de cette volonté d’instituer un droit public financier ouest-africain qui est clairement affichée dans le traité et du caractère plus avancé du projet porté par l’UEMOA que l’on s’intéressera exclusivement à elle dans la suite des développements. Évidemment, des considérations liées à la concision du propos ne sont pas totalement étrangères à ce choix.

Cela étant, si l’on admet qu’il existe un droit public financier ouest-africain, au sens de droit public financier de l’UEMOA²³, il faut bien en saisir le sens. Il ne s’agit pas d’un ensemble de règles applicables aux ressources et aux charges de l’Union. Il ne s’agit pas non plus d’un ensemble de règles émanant de l’Union et qui se substitue automatiquement aux règles financières publiques en vigueur dans les États membres. L’expression « droit public financier ouest-africain » désigne ici un ensemble de règles juridiques communes applicables à la gestion des finances publiques dans les États ouest-africains (en l’occurrence, ceux membres de l’UEMOA)

¹⁹ Fondée sur un traité (révisé) du 25 juin 2008, la CEMAC regroupe six États : le Cameroun, la Centrafrique, le Congo, le Gabon, la Guinée équatoriale et le Tchad. Pour approfondir, lire E. GNIMPIEBA TONNANG, *Droit matériel et intégration sous régionale en Afrique centrale : contribution à l’étude du droit communautaire de la CEMAC*, thèse de doctorat en droit, Université de Nice – Sophia Antipolis, 2009, 557 p.

²⁰ Fondée sur un traité (révisé) du 29 janvier 2003, l’UEMOA regroupe huit États : le Bénin, le Burkina-Faso, la Côte d’Ivoire, la Guinée-Bissau, le Mali, le Niger, le Sénégal et le Togo.

²¹ Art. 67 du traité de l’UEMOA et préambule du traité de la CEMAC. Comme on le constatera dans la suite des développements, les méthodes employées ainsi que les résultats obtenus incitent à affirmer qu’il s’agit plus d’une uniformisation *de facto* que d’une simple harmonisation.

²² *Ibid.*

²³ L’expression « droit financier de l’UEMOA » sera également utilisée pour désigner la même réalité.

et en vertu desquelles les systèmes financiers en question présentent des caractéristiques fondamentales identiques.

L'existence du droit public financier ouest-africain est attestée par l'intitulé des études aussi bien anciennes²⁴ que récentes relatives à la matière financière dans cet espace. Pour s'en tenir uniquement aux thèses de doctorat de la dernière décennie, il est possible d'en citer plusieurs qui font référence à l'UEMOA²⁵. Dans le même sens, il est rappelé avec insistance que « *le rôle de l'UEMOA dans le domaine budgétaire, comptable et fiscal ainsi que les règles de discipline budgétaire imposées dans la surveillance multilatérale dépassent la méthode classique de la simple coordination des politiques nationales. Il institue un fédéralisme fonctionnel en matière budgétaire et financière* »²⁶.

Il est même possible d'ajouter que l'on est en présence d'un « *fédéralisme* » qui va plus loin que le rapprochement des législations qui a cours dans l'Union européenne, étant entendu que c'est de cette organisation que les acteurs de l'UEMOA ont entendu s'inspirer à l'origine. Pour preuve, même s'il existe actuellement une coordination forte des politiques budgétaires et fiscales au sein de l'Union européenne, il n'est pas possible d'affirmer que les règles applicables à la procédure d'élaboration du budget ou à celle de son exécution dans les États membres sont aujourd'hui quasiment identiques et émanent de l'Union.

Le droit public financier ouest-africain existe donc et, compte tenu de ses quelques traits présentés ci-devant, est assurément un droit original (I). Mais, bien qu'original, ce droit se

²⁴ Par exemple, E. DIARRA, « Coopération ou intégration fiscale au sein de l'UEMOA », *Revue burkinabè de droit*, n°45, 2004, pp. 35 à 58.

²⁵ P. THEOUA, *Les finances publiques de l'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA) et la logique de performance*, thèse de doctorat en droit, 2010, Université d'Abidjan-Cocody, 465 p. ; T. GUEYE, *L'incidence de l'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA) sur les finances publiques de ses États membres*, thèse de doctorat en droit, Université Panthéon-Assas Paris II, 2011, 560 p. ; D. OUEDRAOGO, *L'autonomisation des juridictions financières dans l'espace UEMOA : étude sur l'évolution des cours des comptes*, thèse de doctorat en droit, Université Montesquieu - Bordeaux IV, 2013, 668 p. ; Y. OUEDRAOGO, *L'influence de la démarche de performance sur le droit public financier des États membres de l'UEMOA*, thèse de doctorat en droit, Université de Rouen, 2015, 714 p. ; S. BATONON, *Les systèmes financiers publics des États de l'UEMOA à l'épreuve de la nouvelle gouvernance financière publique*, thèse de doctorat en droit, Université Panthéon-Sorbonne Paris I, 2016, 533 p. ; etc...

²⁶ Y. OUEDRAOGO, *L'influence de la démarche de performance sur le droit public financier des États membres de l'UEMOA*, *op. cit.*, p. 25.

heurte, en pratique, à diverses épreuves qui affectent son effectivité (II).

I. Un droit original

L'originalité du droit financier des États membres de l'UEMOA peut être établie à un double niveau. Le premier est formel. Il est relatif à son mode d'édition (A). Le second, quant à lui, est substantiel. Il s'agit de son contenu. Ce contenu apparaît actuellement empreint d'un souci de performance dans la gestion des finances publiques (B).

A. Un mode singulier d'édition

Aux termes du traité de l'UEMOA²⁷, les actes adoptés par les organes de l'Union sont : l'acte additionnel, le règlement, la directive, la décision, la recommandation et l'avis. Parmi cette pluralité d'actes, il faut convenir que la juridicisation communautaire de la matière financière emprunte généralement²⁸ deux voies : celle de la directive et du règlement. Cela est d'ailleurs conforme à la lettre du traité qui indique que « le Conseil (...) arrête les directives ou règlements nécessaires pour la réalisation des programmes mentionnés à l'article 60 »²⁹. Au regard des caractéristiques de ces deux types d'actes, il est possible d'évoquer une édition normative³⁰ par la voie directe (1) en

²⁷ Art. 42.

²⁸ Des actes autres que les directives et règlements peuvent être cités dans ce cadre, mais leur intervention reste exceptionnelle. À titre d'exemple, on peut citer l'acte additionnel n°04/99 du 8 décembre 1999 portant pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité entre les États membres de l'UEMOA qui a été plusieurs fois modifié. Ses incidences en matière de finances publiques sont incontestables.

²⁹ Art. 61. C'est nous qui mettons en exergue. Les programmes évoqués sont ceux devant permettre l'harmonisation des législations.

³⁰ Sur un plan procédural, l'édition des règlements et des directives par le Conseil des ministres de l'Union est précédée d'un travail technique effectué par le « Comité des experts » (art. 25 du traité de l'UEMOA). Des institutions de l'Union ou des personnes-ressources peuvent être consultées à cette étape. Le texte final retenu est soumis au vote et adopté suivant le principe préalablement défini pour la matière concernée. Conformément aux articles 25, 61, 67 et 68 du traité, il s'agit souvent de la majorité de deux tiers des États membres. Cependant, chaque fois qu'il est prévu « l'adoption d'un acte juridique du Conseil sur proposition de la Commission, le Conseil ne peut faire d'amendement à cette proposition qu'en statuant à l'unanimité de ses membres » (art. 22 du traité). Par ailleurs, en ce qui concerne les décisions ne portant pas principalement sur la politique économique et financière, « les délibérations ne deviennent définitives qu'après vérification, par les ministres en charge de l'économie, des finances et du plan, de leur compatibilité avec la politique économique, monétaire et financière de l'Union » (art. 23 du traité).

ce qui concerne les règlements et par la voie indirecte en ce qui concerne les directives (2).

1. La voie directe

Dans le domaine des finances publiques, de nombreux règlements ont été adoptés par l'UEMOA. À titre d'exemple, il est possible de citer le règlement n° 09/2001/CM/UEMOA du 26 novembre 2001 portant adoption du code des douanes. Ledit code précise, en son article 2, qu'il constitue le principal élément de « *la réglementation douanière en vigueur au sein de l'UEMOA* ». En cela, il s'applique « *aux échanges entre les États membres de l'Union et aux échanges entre l'Union et les pays tiers* »³¹, et ceci « *uniformément dans l'ensemble du territoire douanier de l'Union* »³². Évidemment, il convient d'apprécier ces dispositions à la lumière de l'entrée en vigueur, depuis le 1^{er} janvier 2015, du tarif extérieur commun de la CEDEAO³³. Un autre exemple de règlement adopté par l'UEMOA en matière financière est constitué par celui n°08/2008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale.

Le traité de l'Union présente les règlements comme des actes pris par ses organes, qui ont « *une portée générale (...), sont obligatoires dans tous leurs éléments et sont directement applicables dans tout État membre* »³⁴. À l'instar des directives et des décisions, ils doivent être « *dûment motivés* »³⁵. Ils doivent être également publiés avant d'entrer en vigueur, à moins qu'ils ne fixent eux-mêmes une date précise d'entrée en vigueur³⁶.

L'adoption des règlements est, en principe, le fait du Conseil des ministres³⁷. Cependant, la Commission reçoit exceptionnellement la compétence d'en édicter. De tels règlements sont qualifiés de « règlements d'exécution ». Ils sont adoptés en application des actes pris par le Conseil des ministres, sans pour

³¹ Art. 3 du code.

³² Art. 4 du code.

³³ Adopté par décision n A/DEC.17/01/06 du 12 janvier 2006, le tarif extérieur commun de la CEDEAO n'est finalement devenu applicable qu'au 1^{er} janvier 2015. Il vaut pour l'ensemble des États de la Communauté y compris ceux de l'UEMOA. Voir E. TONI, « Quelques réflexions suite à l'entrée en vigueur du tarif extérieur commun de la CEDEAO », *Revue de droit fiscal*, n 26, 2015, pp. 8-13.

³⁴ Art. 43.

³⁵ Art. 44 du traité de l'UEMOA.

³⁶ Art. 45 du traité de l'UEMOA.

³⁷ Art. 42 du traité de l'UEMOA, précité.

autant que leur force juridique ne soit inférieure à celle desdits actes³⁸. En raison de cette fonction des règlements d'exécution, il est possible, dans une logique analogique, de les assimiler aux décrets d'application adoptés dans le cadre des États.

Par ailleurs, la formulation retenue par le traité constitutif de l'UEMOA épargne des polémiques relatives à la valeur des actes communautaires. Si, sous d'autres cieux, la valeur desdits actes n'a été précisée qu'à l'issue d'un travail jurisprudentiel pionnier³⁹, dans l'espace UEMOA, cette valeur ressort plus ou moins clairement du traité⁴⁰. Ce *modus operandi* semble d'ailleurs être actuellement privilégié par les organisations d'intégration. Ainsi, le traité de l'OHADA précise que « *les actes uniformes sont directement applicables et obligatoires dans les États parties nonobstant toute disposition contraire de droit interne, antérieure ou postérieure* »⁴¹. De même, « *ils sont opposables trente jours francs après leur publication au journal officiel de l'OHADA* »⁴². Des dispositions équipollentes se retrouvent dans le traité de la CEDEAO⁴³.

En ce qui concerne les règlements de l'UEMOA, leur applicabilité immédiate a été mentionnée plus haut. Elle signifie qu'ils sont applicables « *dans – et non pas par – tous les États membres* »⁴⁴. En d'autres termes, leur entrée en vigueur n'est pas liée à l'adoption par les États d'actes internes devant les concrétiser. Ils pénètrent dans l'ordre juridique interne et deviennent exécutoires « *sans le secours d'aucune mesure nationale* »⁴⁵. Dans le même sens, sont exclues « *toutes modalités d'exécution dont la conséquence pourrait être de faire obstacle*

³⁸ *Ibid.* Voir aussi l'article 24 du traité de l'UEMOA.

³⁹ Voir les arrêts de la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) qui posent les grands principes du droit communautaire (application immédiate, primauté, effet direct) : arrêt du 5 février 1963, *Van Gend en Loos*, aff. 26/62 ; arrêt du 15 juillet 1964, *Costa / ENEL*, aff. 6/64 ; arrêt du 9 mars 1978, *Simmenthal*, aff. 106/77.

⁴⁰ Art. 43, précité. Voir aussi, en ce sens, Cour de justice de l'UEMOA, avis n° 01/2003 du 18 mars 2003 relatif à la création d'une Cour des comptes au Mali et arrêt n° 005/2020 du 8 juillet 2020 relatif à l'exercice de la profession d'avocat.

⁴¹ Art. 10 du traité de l'OHADA.

⁴² Art. 9 du traité de l'OHADA.

⁴³ Traité modifié par le protocole additionnel A/SP.1/06/06 et l'acte additionnel A/SA.3/01/10.

⁴⁴ F. TERRÉ et N. MOLFESSIS, *Introduction générale au droit*, Paris, Dalloz, 2019, p. 348.

⁴⁵ CJCE, 3 avril 1968, *Firma Molkerei*, aff. 28/67.

à l'effet direct des règlements communautaires et de compromettre ainsi leur application simultanée et uniforme dans l'ensemble de la communauté »⁴⁶.

Ce trait des règlements a souvent fasciné et justifie que les rédacteurs du traité de l'UEMOA aient choisi d'instituer un domaine réservé pour les règlements. C'est le cas du droit douanier. Le traité en fait une matière réglementaire par essence en disposant que, « *sur proposition de la Commission, le Conseil, statuant à la majorité des deux tiers (2/3) de ses membres, détermine conformément aux dispositions de l'article 5 du présent traité, le rythme et les modalités d'élimination, sur les échanges entre les pays membres, des droits de douane, des restrictions quantitatives et de toutes autres mesures d'effet équivalent. Il arrête les règlements nécessaires* »⁴⁷. C'est également le cas d'autres domaines sensibles en dehors des finances publiques⁴⁸.

Pareillement, le même trait justifie l'attrait exercé par les règlements sur les partisans de la ligne « dure » de l'intégration dans la sous-région UEMOA. En matière financière par exemple, il a été soutenu que cette intégration gagnerait à être traduite par des règlements⁴⁹. Cela n'a pourtant pas été le choix fait par le législateur communautaire. Il a préféré un rapprochement des législations, en priorité, par la voie indirecte.

2. La voie indirecte

« Pourquoi cette priorité accordée aux directives dans ce cadre ? » est-on en droit se demander. La question est d'autant plus pertinente que les directives, à la différence des règlements, ne sont pas des actes d'« *application spontanée et directe* »⁵⁰. Pour reprendre les termes du traité de l'Union, elles ne font que lier les États membres « *quant aux résultats à atteindre* »⁵¹, ces derniers conservant toute latitude quant aux choix des moyens pour atteindre lesdits résultats. Exprimé autrement, cela signifie que les directives ne peuvent

⁴⁶ CJCE, 7 février 1973, Commission c/Italie, aff. 39/72.

⁴⁷ Art. 78 du traité de l'UEMOA. C'est nous qui mettons en exergue.

⁴⁸ L'harmonisation et la reconnaissance mutuelle des normes techniques et sanitaires ainsi que des procédures d'homologation et de certification en vigueur dans les États membres (art. 81 et 82 du traité de l'UEMOA), les interdictions de pratiques anti-concurrentielles (art. 88 et 89 du traité de l'UEMOA), etc.

⁴⁹ S. YONABA, « La difficile intégration des règles comptables et budgétaires des États membres de l'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA) », *Revue française de finances publiques*, n 79, 2002, pp. 234-235.

⁵⁰ Cour de justice de l'UEMOA citée par A. DIOUKHANÉ, *Les finances publiques dans l'UEMOA : le budget du Sénégal*, Paris, L'Harmattan, 2015, p. 55.

⁵¹ Art. 43.

déployer pleinement leurs effets qu'à l'issue des opérations de transposition en droit interne par les États⁵².

A priori, une telle façon de faire aurait dû susciter une certaine circonspection à l'égard du choix des directives comme principaux vecteurs de l'harmonisation des législations financières. En effet, ce choix était susceptible de subordonner l'évolution du processus aux humeurs des États. Pourtant, c'est celui qui a été opéré. À la date actuelle, ce sont six directives qui sont définitives de ce qu'il est convenu d'appeler le « cadre harmonisé des finances publiques au sein de l'UEMOA » ou, pour reprendre une expression moins répandue, le « *code général des finances publiques et de la comptabilité publique* »⁵³. Il s'agit des directives portant code de transparence dans la gestion des finances publiques⁵⁴, lois de finances⁵⁵, règlement général sur la comptabilité publique⁵⁶, nomenclature budgétaire de l'État⁵⁷, plan comptable de l'État⁵⁸ et tableau des opérations financières de l'État⁵⁹.

Ces six directives n'épuisent pas à elles seules les normes du droit public financier ouest-africain déterminées par la voie indirecte. La directive portant régime financier des collectivités territoriales au sein de l'UEMOA⁶⁰, par exemple, a acquis un rôle déterminant dans la gestion des finances locales au sein de cet espace. La même remarque peut être faite à l'égard des directives sur les marchés publics et délégations de service public⁶¹, la comptabilité des matières⁶², la taxe sur la valeur ajoutée⁶³, les droits d'accises⁶⁴... dans leurs domaines respectifs.

⁵² « Elle (la directive) implique le relais de l'État membre quant à son insertion dans l'ordre interne ». F. TERRÉ et N. MOLFESSIS, *Introduction générale au droit*, *op. cit.*, p. 348.

⁵³ S. YONABA, « La difficile intégration des règles comptables et budgétaires des États membres de l'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA) », art. précité, p. 225.

⁵⁴ Directive n°01/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009.

⁵⁵ Directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009.

⁵⁶ Directive n°07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009.

⁵⁷ Directive n°08/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009.

⁵⁸ Directive n°09/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009.

⁵⁹ Directive n°10/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009.

⁶⁰ Directive n°01/2011/CM/UEMOA du 24 juin 2011.

⁶¹ Directive n°04/2005/CM/UEMOA du 9 décembre 2005.

⁶² Directive n°03/2012/CM/UEMOA du 29 juin 2012.

⁶³ Directive n°02/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 portant modification de la directive n°02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des États membres en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

En réalité, la préférence pour les directives dans l'édiction du droit financier de l'UEMOA est justifiée essentiellement par des considérations d'ordre pratique. La souplesse liée à ces instruments est plus apte à ménager les susceptibilités d'États qui, bien qu'ayant martelé leur volonté d'harmoniser leurs législations financières, demeurent pour la plupart souverainistes. On en veut pour preuve les pierres d'achoppement dans l'application des règlements communautaires touchant des domaines sensibles. Ainsi, plus d'une dizaine d'années après son adoption⁶⁵, il a été remarqué que le code minier communautaire, pourtant adopté à travers un règlement, n'était appliqué dans aucun pays de l'espace⁶⁶.

Dans ces conditions, l'ouverture laissée par le traité⁶⁷, relativement à l'acte communautaire à utiliser dans le cadre de l'harmonisation, a été exploitée pour privilégier une harmonisation par voie de directives. Au demeurant, la frilosité des États à l'égard des règlements apparaissait déjà dans le processus d'édiction des premières directives financières. Les deux premiers avant-projets de textes élaborés par la Commission, avec le concours des experts ouest-africains et français, étaient ceux relatifs aux lois de finances et à la comptabilité publique. Face à l'imprécision du traité, la Commission de l'UEMOA avait suggéré d'adopter le premier sous forme d'acte additionnel et le second sous forme de règlement⁶⁸. Saisie de la question, la Cour de justice communautaire a estimé « *judicieux que les deux projets de texte soient adoptés sous forme de règlement* »⁶⁹. Pour elle, « *la norme juridique indiquée pour l'harmonisation des lois de finances et des comptabilités publiques est le règlement ou la directive. Mais, compte tenu du délai imparti (...), il y a lieu d'adopter les deux textes*

⁶⁴ Directive n°03/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 portant modification de la directive n°03/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des États membres en matière de droits d'accises.

⁶⁵ Règlement n°18/2003/CM/UEMOA du 28 décembre 2003.

⁶⁶ Direction générale des impôts (Côte d'Ivoire), « Harmonisation et transition fiscales », Séminaire sur le thème : *Approfondissement de l'intégration régionale en Afrique de l'Ouest et implications pour la Côte d'Ivoire*, Abidjan, 24-25 novembre 2014, p. 8.

⁶⁷ Comme rappelé *supra*, l'article 61 du traité de l'UEMOA se limite à préciser que l'harmonisation des législations peut intervenir soit par le biais de règlements, soit par le biais de directives. Pareillement, l'article 67, qui est relatif à l'harmonisation des législations et procédures budgétaires, n'est pas non plus précis. Il dispose, *in fine*, que « *le Conseil adopte à la majorité des deux tiers (2/3) de ses membres les règlements et les directives nécessaires à la mise en œuvre des actions visées dans le présent article* ». C'est nous qui mettons en exergue.

⁶⁸ Lettre n°0647/PC/DPF du 8 avril 1997.

⁶⁹ Avis n°01/97 du 20 mai 1997.

soumis à l'avis de la Cour sous forme de règlement, en raison de son caractère d'applicabilité immédiate et directe, la directive demandant un délai de mise en œuvre pour permettre à chaque État membre de procéder aux transpositions utiles dans les conditions de son droit interne »⁷⁰.

Mais finalement, après diverses rencontres entre la Commission et les experts nationaux, la recommandation de la Cour de justice a été écartée et les deux textes ont été adoptés sous forme de directives. La pratique a été par la suite maintenue. Les principaux textes du droit financier de l'UEMOA, du point de vue de la forme, présentent la caractéristique commune d'être des directives⁷¹. Du point de vue du fond, il est également possible d'identifier à leur niveau une caractéristique commune : l'ancrage dans la recherche d'une gestion performante des finances publiques.

B. Une orientation axiologique vers la performance

De manière prosaïque, la performance renvoie à l'idée de meilleurs résultats dans l'accomplissement d'une tâche. En droit public financier, la gestion axée sur la performance fait référence à un mode de gestion des deniers publics inspiré des pratiques du secteur privé et censé permettre d'aboutir à des résultats plus concluants sur le plan budgétaire. L'inscription du droit public financier ouest-africain⁷² dans une telle logique (1) est certainement justifiée au regard des défis auxquels font face les États de cet espace (2).

1. Une orientation avérée

Notion controversée, la gestion axée sur la performance peut s'appréhender comme « *un système de pilotage et de contrôle de l'action publique qui, en principe, comprend les fonctions suivantes : l'explicitation des objectifs des politiques publiques et l'identification des structures responsables de leur mise en œuvre ; la définition des normes de performance traduisant un degré de réalisation de ces objectifs sur les moyens qui*

⁷⁰ *Ibid.*

⁷¹ Il importe de rappeler que, dans les faits, il s'agit de directives plutôt « singulières ». La ressemblance entre les textes étatiques de transposition et elles est très troublante. En cela, du point de vue de la substance du droit financier de l'UEMOA, le recours aux directives semble avoir produit un effet quasi-identique à celui qu'on aurait obtenu en utilisant des règlements.

⁷² Les modalités d'édition du droit public financier de l'UEMOA ayant été présentées, pour la suite des développements, on se focalisera sur les directives du cadre harmonisé des finances publiques. En effet, celles-ci, comme relevé *supra*, représentent les principaux vecteurs du droit public financier de l'UEMOA. C'est cette circonstance qui justifie l'assimilation de ce droit aux dites directives.

y sont consacrés ; la mesure des résultats obtenus et de leur reporting ; l'octroi de souplesse de gestion aux responsables en contrepartie de leurs engagements sur les résultats ; l'intégration des données de performance dans les décisions d'affectation des ressources ; l'élaboration de budgets de résultats (et) les modalités d'audit et d'évaluation ; le contrôle a posteriori des résultats »⁷³. De cette présentation, il ressort plusieurs éléments qui se retrouvent, pour la plupart, intégrés à l'économie des textes du droit financier de l'UEMOA.

Ainsi, la directive portant nomenclature budgétaire de l'État institue une classification des crédits budgétaires par programmes⁷⁴. En cela, elle ne fait qu'entériner une innovation introduite par la directive portant loi de finances : la création des programmes budgétaires. Ces derniers sont des regroupements de crédits « destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions représentatif d'une politique publique clairement définie dans une perspective de moyen terme »⁷⁵. Il existe donc un lien indissociable entre le programme et la politique publique, le premier élément représentant désormais l'enveloppe budgétaire du second.

De plus, la directive insiste sur l'importance des notions d'objectifs et de résultats dans la gestion budgétaire. Elle précise, en effet, qu'aux programmes « sont associés des objectifs précis, arrêtés en fonction de finalités d'intérêt général et des résultats attendus. Ces résultats, mesurés notamment par des indicateurs de performance, font l'objet d'évaluations régulières et donnent lieu à un rapport de performance élaboré en fin de gestion par les ministères et institutions constitutionnelles concernés »⁷⁶.

La souplesse de gestion, qui est l'un des piliers de la gestion axée sur la performance, n'est pas non plus ignorée par les directives financières de 2009. Elle est attestée par l'arrivée d'un nouvel acteur sur la scène budgétaire : le responsable de programme. C'est lui qui, aux termes de la directive portant lois de finances⁷⁷, « détermine les objectifs spécifiques, affecte les moyens et contrôle les résultats des services chargés de la mise en œuvre du programme. Il s'assure du respect des dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion ». On est en présence de compétences qui permettent de créditer le responsable de programme d'une marge de manœuvre appréciable pendant l'exécution budgétaire. Fidèlement appliquée, une telle disposition

⁷³ H. GUILLAUME et alii, *Gestion publique : l'État et la performance*, Paris, Presses de Sciences po et Dalloz, 2002, p. 20.

⁷⁴ Art. 8.

⁷⁵ Art. 12 de la directive portant loi de finances.

⁷⁶ *Ibid.*

⁷⁷ Art. 13.

devrait lui permettre d'orienter les moyens disponibles vers les fins qu'il estime prioritaires. Elle devrait aussi lui permettre d'anticiper sur les modalités idoines d'exécution puisqu'il est au cœur de la définition des objectifs du programme. Elle devrait enfin lui permettre d'être moins ralenti par le contrôle externe puisqu'il est contraint de développer un contrôle interne suffisant pour garantir la qualité de la gestion.

La souplesse est également décelable dans la déconcentration opérée de la fonction d'ordonnateur principal. Il convient de rappeler qu'auparavant, dans les États de l'UEMOA, seul le ministre chargé des finances était compétent, à titre principal, pour réaliser les opérations relevant de la phase administrative de l'exécution des recettes et des dépenses publiques⁷⁸. Désormais, il le demeure en matière de recettes, ce qui est compréhensible puisque les principales régies financières sont sous ses ordres. Mais, en matière de dépenses, il doit exercer cette compétence concurremment avec ses collègues. Chaque ministre devient ainsi ordonnateur principal des crédits du budget de son ministère. Il en est de même pour les présidents des institutions constitutionnelles relativement aux crédits des budgets de leurs institutions⁷⁹.

Du point de vue du contrôle *a posteriori* des finances publiques, il est à souligner son renforcement et sa redirection vers un contrôle de performance. Le traditionnel contrôle de régularité est conservé, mais il est doublé (voire supplanté) d'un contrôle axé sur l'économie, l'efficacité et l'efficience des actions financières publiques. L'obligation de reddition des comptes acquiert une portée nouvelle. Elle devient une « *obligation légale de l'administration publique* »⁸⁰. Sa mise en œuvre interpelle aussi bien les organes classiques de contrôle postérieur des finances publiques (la Cour des comptes et le Parlement) que le citoyen puisque, comme le rappelle opportunément la directive portant code de transparence, « *l'argent public est au cœur de l'État de droit et de la démocratie* »⁸¹.

⁷⁸ Art. 8 de la directive n°06/97/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 portant règlement général sur la comptabilité publique. Il lui est néanmoins permis de déléguer ce pouvoir à divers acteurs de l'exécution budgétaire, notamment les ordonnateurs délégués et secondaires.

⁷⁹ Art. 8 de la directive n° 06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant règlement général sur la comptabilité publique.

⁸⁰ Point 6.1 du code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA.

⁸¹ Préambule du code.

Ces quelques exemples permettent de lever le doute quant à la logique qui traverse actuellement le droit financier de l'UEMOA : c'est celle de la performance. Un tel choix n'est pas anodin. Il se justifie dans une large mesure.

2. Une orientation justifiée

L'orientation vers la performance traduit la volonté des États concernés non seulement de moderniser leurs cadres financiers en faisant recours au *nec plus ultra* de la gestion budgétaire, mais également d'impulser une nouvelle dynamique à l'ensemble de l'administration publique.

En effet, dans l'espace de l'étude, la modernisation de la gestion publique financière s'imposait au regard des résultats obtenus. À l'aube de la date retenue pour l'application des directives financières de l'UEMOA de 2009 (1^{er} janvier 2012⁸²), les principaux indicateurs de politique budgétaire étaient à des niveaux peu satisfaisants. Les critères de convergence définis par l'UEMOA continuaient de ne pas être respectés par « *une masse critique d'États* »⁸³, empêchant toute évolution vers une phase de stabilité dans le processus d'harmonisation communautaire. Concrètement, en 2013, le solde budgétaire de base était négatif dans tous les États membres sauf au Bénin ; le solde extérieur courant hors dons était largement déficitaire dans tous les États membres sauf en Côte d'Ivoire (le seul à respecter la norme de déficit maximal de 5%) ; la pression fiscale était faible dans la majorité des États (seuls le Burkina-Faso, le Sénégal et le Togo respectaient la norme minimale de 17%), etc.⁸⁴.

Il importait alors de trouver des solutions appropriées pour inverser la tendance. Ces solutions ne pouvaient occulter le mouvement quasi-universel vers la gestion « performantielle » des finances publiques. En effet, si « *l'idée de performance était (...) traditionnellement considérée comme liée à l'économie de marché et antinomique*

⁸² Un délai supplémentaire était accordé pour l'application de certaines dispositions.

⁸³ C'est l'expression retenue par le pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité entre les États membres de l'UEMOA (modifié en 2003, 2006, 2009 et 2015).

⁸⁴ Commission de l'UEMOA, *Rapport semestriel d'exécution de la surveillance multilatérale*, juin 2014, p. 106.

avec la logique gouvernant la gestion publique »⁸⁵, c'est de moins en moins le cas. Que ce soit aux États-Unis⁸⁶, en France⁸⁷ ou au Ghana⁸⁸, il est avancé l'idée que la bonne gestion des finances publiques ne peut plus exclure les critères liés à la performance. Cette dernière est devenue un principe (au sens étymologique⁸⁹) devant orienter l'action financière de l'administration publique, au point même de conditionner sa légitimité.

Il est donc compréhensible que le droit financier de l'UEMOA, pour des raisons de modernisation budgétaire, ait été réorienté vers la performance. Les anciens principaux vecteurs de ce droit, les directives financières de première génération⁹⁰, ont été remplacés par d'autres jugés plus compatibles avec les exigences de la performance. De l'aveu même de la Commission de l'UEMOA, du fait de l'« *impact relatif* »⁹¹ des directives de première génération sur la gestion financière publique au sein des États membres, il était devenu nécessaire de les faire évoluer, « *d'adapter le cadre juridique des finances publiques aux nouveaux standards de gestion internationaux* »⁹².

⁸⁵ J. CHEVALLIER, « Performance et gestion publique », in *Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration. Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG*, Paris, Economica, 2010, p. 83.

⁸⁶ GAO (USA), *Performance budgeting : past initiatives offer insights for GPRA implementation*, Washington, 1997, 54 p. et W. GROSZYK, « La gestion axée sur les résultats aux États-Unis », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, vol. 1, n°4, 2002, pp. 139-164.

⁸⁷ D. CATTEAU, *La LOLF et la modernisation de la gestion publique : la performance, fondement d'un droit public renoué*, Paris, Dalloz, 2007, 556 p.

⁸⁸ P. OSEI, « The experience of program based budgeting in Africa : The case of Ghana », in N. MEDE (dir.), *La LOLF dans tous ses états*, Cotonou, CPU, 2015, pp. 503-526.

⁸⁹ Dérivé du latin « *principium* », lui-même composé du préfixe *primo* (premier) et du suffixe *capere* (prendre), le principe traduit l'idée de « ce qui prend place en premier », « ce qui est fondamental ».

⁹⁰ Directive n°05/97/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 relative aux lois de finances ; directive n°06/97/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 relative au règlement général sur la comptabilité publique ; directive n°04/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant nomenclature budgétaire de l'État ; directive n°05/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant plan comptable de l'État et directive n°06/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 relative au tableau des opérations financières de l'État et directive n°02/2000/CM/UEMOA du 29 juin 2000 portant code de transparence dans la gestion des finances publiques.

⁹¹ Commission de l'UEMOA, *Guide didactique de la directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances au sein de l'UEMOA*, p. 8.

⁹² *Ibid.*

Toutefois, « même envisagée en droit public financier et par rapport à la dépense publique, la démarche de performance ne se limite pas à la seule dimension budgétaire »⁹³. Elle va au-delà et embrasse la question de la réforme de l'État⁹⁴. Or, il s'agit d'une problématique essentielle pour les États membres de l'UEMOA. Il est fréquent que leurs administrations publiques soient dépeintes de manière peu laudative : inefficaces, lourdes, anarchiquement structurées, etc. Cela a des conséquences tangibles sur la vie des populations. Un rapport de la Banque mondiale sur la situation de la pauvreté en Afrique⁹⁵ le rappelle assez bien : malgré la croissance économique observée sur le continent, la pauvreté ne cesse d'y augmenter, ce qui peut se traduire comme une faillite des administrations publiques africaines à assurer un mieux-être aux populations.

Sur le point précis de la structuration de l'administration publique, une illustration permet d'apprécier son importance pour les opinions publiques nationales de la sous-région ouest-africaine. C'est ainsi que l'on a pu noter une certaine désapprobation à l'égard du nombre élevé de départements ministériels créés par le Président nigérien au lendemain de son élection en 2016⁹⁶. *A contrario*, les réactions ont été plutôt bienveillantes à l'égard de la réduction du nombre de départements ministériels effectuée par le Président béninois élu la même année⁹⁷.

En alignant les moyens budgétaires sur les politiques publiques mises en œuvre, la gestion par la performance pourrait, à terme, permettre de trouver un juste équilibre par la concordance de la structure de l'administration publique et de ses principales missions. Le tropisme vers la performance du droit financier devrait

⁹³ Y. OUEDRAOGO, *L'influence de la démarche de performance sur le droit public financier des États membres de l'UEMOA*, op. cit., p. 45.

⁹⁴ M. ZAKI, « La LOLF, instrument de la rénovation de la gouvernance de l'État », in N. MEDE (dir.), *La LOLF dans tous ses états*, Cotonou, CPU, 2015, pp. 355-394.

⁹⁵ K. BEEGLE et alii, *Poverty in a rising Africa*, Groupe de la Banque mondiale, 2015, 145 p.

⁹⁶ Trente-huit. Voir M. SAMARI, « Un gouvernement pléthorique pour narguer les Nigériens », *Le Canard déchaîné*, 20 avril 2016, en ligne : <http://nigerdiaspora.net/les-infos-du-pays/politique-niger/politique-niger/item/73650-un-gouvernement-plethorique-pour-narguer-les-nigeriens>, consulté le 15 juillet 2019.

⁹⁷ De vingt-huit à vingt et un. Voir Rédaction, « Nouveau gouvernement de Patrice Talon : 21 ministres dont 3 femmes », *Beninto.info*, 7 avril 2019, en ligne : <http://www.beninto.info/2016/04/07/nouveau-gouvernement-de-patrice-talon-21-ministres-dont-3-femmes/>, consulté le 24 septembre 2019.

ainsi permettre d'étendre le bénéfice des réformes opérées à l'ensemble de l'administration. Une fois encore, il faut reconnaître le bien-fondé de cette démarche qui, par ailleurs, fait du droit financier de l'UEMOA un droit original. Cependant, l'originalité de ce droit n'a pas suffi à garantir son effectivité. Celle-ci reste largement éprouvée.

II. Une effectivité éprouvée

Au-delà de l'existence des normes du droit financier de l'UEMOA, il faut s'interroger sur leur effectivité⁹⁸. Celle-ci, en réalité, est sujette à caution. Si l'on convient avec le Professeur François RANGEON que « *le droit ayant par nature vocation à être appliqué (...), l'ineffectivité exprime au contraire un échec, une lacune, un défaut du droit* »⁹⁹, c'est qu'il est impératif de rechercher et d'examiner les lacunes du droit financier de l'UEMOA pour pouvoir espérer une meilleure effectivité dans l'avenir. Ces lacunes, ou plus exactement ces difficultés, sont liées, à la fois, à sa conception (A) et à sa mise en œuvre (B).

A. Les difficultés conceptuelles

La première d'entre elles est relative à la légitimité. Celle du droit public financier de l'UEMOA est discutable pour diverses raisons (1). La seconde tient à ses sources d'inspiration. Elles seraient essentiellement étrangères et rendraient ce droit parfois inadapté aux réalités de la sous-région (2).

1. Une légitimité discutable

Depuis Charles Louis de Secondat, Baron de La Brède et de Montesquieu, il est admis que l'application de la loi doit être le fait d'un organe distinct et indépendant de celui qui en a assuré la conception¹⁰⁰. Plus encore, l'expansion continue des régimes démocratiques a établi le principe suivant lequel la loi doit être

⁹⁸ L'effectivité est définie comme « *le caractère d'une règle de droit qui produit l'effet voulu, qui est appliquée réellement* ». G. CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, coll. Quadrige, 2014, 10^e éd., p. 384.

⁹⁹ F. RANGEON, « Réflexions sur l'effectivité du droit », in CURAPP, *Les usages sociaux du droit*, Paris, PUF, 1989, pp. 126-186.

¹⁰⁰ « *Tout serait perdu, si le même homme, ou le même corps des principaux, ou des nobles, ou du peuple, exerçaient ces trois pouvoirs : celui de faire des lois, celui d'exécuter les résolutions publiques, et celui de juger les crimes ou les différends des particuliers* ». MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, Paris, Gallimard, 1995, t. 1, p. 339.

produite par les représentants du peuple. Ce principe est affirmé par l'ensemble des constitutions des États membres de l'UEMOA.

À rebours de ces idées, l'édition et l'exécution du droit financier de l'UEMOA semblent avoir une même origine. Certes, il s'agit de deux organes formellement différents : le Conseil des ministres édicte les directives et les règlements tandis que la Commission en assure l'exécution. Mais, la nature des relations établies par le traité¹⁰¹ entre ces deux organes incite à penser qu'ils constituent une unité. Cette conviction est renforcée par l'existence synchronique d'un Parlement et d'une Cour de justice¹⁰². En effet, rapprochée du schéma de Montesquieu, cette existence montre que le Conseil des ministres ne saurait être assimilé à un parlement puisqu'il en existe déjà un. Il est alors plus proche d'un organe exécutif que législatif.

Il s'agit là du premier reproche fait au droit financier de l'UEMOA et qui contribue à lui dénier une bonne part de légitimité. En réalité, ce reproche se fonde sur une présentation spéieuse, car, dans l'esprit des rédacteurs du traité, c'est bien le Conseil qui est l'organe législatif. La comparaison des attributions de ce dernier et de celles du Parlement permet de s'en convaincre. Pendant que le Conseil reçoit la compétence d'édicter une pluralité d'actes, le Parlement, quant à lui, n'en reçoit aucune de ce type. Il peut certes adopter des actes, mais leurs dénominations et leurs régimes ne retiennent nullement l'attention des rédacteurs du traité de l'UEMOA¹⁰³. Ils se contentent de cantonner le Parlement dans un rôle de « *contrôle démocratique des organes de l'Union* »¹⁰⁴ et de participation « *au processus décisionnel et aux efforts d'intégration de l'Union dans les domaines couverts par le présent traité* »¹⁰⁵.

Au surplus, même si le Parlement avait été investi du pouvoir d'édition des normes communautaires financières, cela aurait-il vraiment changé la donne ? Lorsqu'on constate qu'au niveau étatique, la fonction législative formellement attribuée au parlement est bien souvent exercée en réalité par l'exécutif, on a des

¹⁰¹ « *La Commission (...)*

- *exerce, par délégation expresse du Conseil et sous son contrôle, le pouvoir d'exécution des actes qu'il prend* ». Art. 26 du traité de l'UEMOA. C'est nous qui mettons en exergue.

¹⁰² Art. 16 du traité de l'UEMOA, précité.

¹⁰³ Suivant l'art. 42 du traité de l'UEMOA, « *Le Parlement prend des actes dont le régime juridique est déterminé par le traité portant création de cet organe* ».

¹⁰⁴ Art. 35.

¹⁰⁵ *Ibid.*

raisons d'en douter. En effet, un peu partout, les parlements nationaux sont devenus des instances de légitimation des projets de loi conçus et mis en œuvre par les exécutifs.

Le second reproche qui est fait au droit public financier de l'UEMOA, du point de vue de sa légitimité, est son déficit démocratique. Il serait produit de façon autonome par rapport aux citoyens des États. Le Conseil des ministres, qui en est le principal auteur, ne comporte pas de personnalité élue par ces derniers. Il est composé de deux ministres désignés par chaque État membre¹⁰⁶. Cette composition, complétée par la consultation des experts nationaux lors de l'édiction des actes, offre au Conseil une légitimité technocratique, mais ne lui permet pas d'échapper aux critiques en ce qui concerne celle démocratique. Toutefois, lesdites critiques pourraient être nuancées. Il est possible de faire valoir face à elles que la légitimité démocratique du Président de la République enveloppe également les ministres nommés par lui. De même, la consultation des experts et du Parlement, au moment de l'édiction des actes juridiques, permet d'introduire une dose de démocratie dans le processus.

En outre, l'inexistence d'un véritable parlement au niveau de l'UEMOA et l'absence d'une procédure de contrôle de la compatibilité des actes de droit communautaire dérivé avec ceux internes avant leur entrée en vigueur constituent des circonstances qui accentuent les critiques. Le premier point s'explique par l'absence de volonté politique à cet effet. Signé depuis le 29 janvier 2003, le traité portant création du Parlement de l'UEMOA n'est finalement entré en vigueur qu'en 2014 suite à la ratification par les États parties. À ce jour, le Parlement n'est toujours pas officiellement installé. C'est donc un Comité interparlementaire, constitué d'un certain nombre de députés provenant des États-membres, qui fait office de parlement, avec des résultats peu probants.

En ce qui concerne le second point, il contribue à créer le sentiment d'un droit imposé, car entrant en vigueur sans la manifestation d'une adhésion nationale. Mais, une telle manifestation est-elle possible ?¹⁰⁷ Pour les juridictions

¹⁰⁶ Art. 21 du traité de l'UEMOA. Voir aussi l'article 23 dudit traité et l'article 6 de celui de l'Union monétaire ouest-africaine.

¹⁰⁷ Pour approfondir, lire O. DORD, « Le contrôle de constitutionnalité des actes communautaires dérivés : de la nécessité d'un dialogue entre les juridictions suprêmes de l'Union européenne », *Revue Cahiers du Conseil constitutionnel*, n°4,

communautaires, cela est à exclure. Il n'est pas possible de concevoir une quelconque procédure nationale de contrôle avant que les actes du droit communautaire ne déploient leurs effets dans les États¹⁰⁸. Théoriquement, en revanche, un tel contrôle est possible¹⁰⁹. Mais, il reste largement limité. En effet, même en cas de révélation d'une contrariété entre la norme communautaire et le droit interne, elle ne saurait conduire à l'annihiler, la Cour de justice de l'UEMOA étant la seule compétente à cet effet. Tout au plus, l'État pourrait-il refuser de l'appliquer, avec le risque de sanction pour non-respect des engagements pris inhérent à une telle position.

Ce caractère exorbitant du droit communautaire dérivé constitue une première difficulté d'ordre conceptuel. Il est possible d'en identifier une autre au niveau des sources d'inspiration de ce droit.

2. Une inspiration étrangère

Le procès du mimétisme¹¹⁰ est l'un des plus récurrents qui sont faits aux droits africains. Ils ne seraient que de pâles copies de normes juridiques pensées et formulées ailleurs. Cette situation, bien entendu, est fortement problématique, car les plus grands maîtres de la science juridique, de Solon à Portalis en passant par Montesquieu,

1998, 10 p., en ligne : <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank/pdf/conseil-constitutionnel-52843.pdf>, consulté le 20 août 2019 et E. SALES, « La transposition des directives communautaires : une exigence de valeur constitutionnelle sous réserve de constitutionnalité », *Revue trimestrielle de droit européen*, n°41 (3), 2005, pp. 597-622.

¹⁰⁸ CJCE, 22 octobre 1987, Foto-Frost et Cour de justice/UEMOA, avis n 01/2003 du 18 mars 2003, création d'une Cour des comptes au Mali.

¹⁰⁹ La jurisprudence ouest-africaine ne fournit pas véritablement d'illustration sur ce point. Mais, il est possible de rappeler, en ce sens, une décision de la Cour constitutionnelle du Bénin (DCC n°20-434 du 30 avril 2020) où celle-ci a contrôlé *a posteriori* la constitutionnalité du protocole n° A/SP.1/01/05 du 19 janvier 2005 de la CEDEAO. En droit comparé, la Cour constitutionnelle allemande a affirmé sa compétence pour contrôler les actes communautaires dérivés, mais seulement si le degré de protection des droits fondamentaux qu'ils assurent n'est pas équivalent à celui du droit national, et ceci toujours dans une logique de coopération avec le juge communautaire. Arrêts du 29 mai 1974, Solange I et du 22 octobre 1986, Solange II.

¹¹⁰ Sur la question du mimétisme juridique en Afrique, voir entre autres, Y. MENY (dir.), *Les politiques du mimétisme institutionnel : la greffe et le rejet*, Paris, L'Harmattan, 1993, 286 p. et D. ABARCHI Djibril, « Problématiques des réformes législatives en Afrique : le mimétisme juridique comme méthode de construction du droit », *Revue Penant*, n°842, 2003, pp. 88-105.

n'ont eu de cesse de rappeler l'indispensable osmose qu'il doit y avoir entre le droit et la société pour laquelle il est conçu.

Au niveau de l'Afrique francophone en général, ce sont les emprunts aux textes français qui sont relevés. Plus exactement, et ceci depuis les indépendances, il est affirmé que les droits publics financiers des États africains ne seraient pas parvenus à gagner leur autonomie par rapport à celui français. C'est ce qui explique une récente remarque suivant laquelle « *le mot réplique est une formulation bien allégorique qui rend compte de l'état du droit financier dans les pays de l'Afrique de l'Ouest francophone en mettant l'accent sur le lien de connexité qui existe entre ce droit et le droit français* »¹¹¹.

Au niveau du droit financier de l'UEMOA, des indices confortent la thèse du mimétisme¹¹². Déjà, la chronologie des récentes réformes opérées apparaît suspecte. La France, on le sait, a adopté une nouvelle loi organique relative aux lois de finances en 2001¹¹³. Quand on sait ensuite que l'ancienne directive de l'UEMOA relative aux lois de finances (1997) était fortement inspirée de l'ordonnance française du 2 janvier 1959 relative aux lois de finances, il est légitime de s'interroger : la directive de l'UEMOA portant loi de finances de 2009 ne serait-elle pas une simple mise à jour pour coller à l'évolution du droit financier en France ?

Plus encore, l'écriture des directives financières de l'UEMOA de 2009 a été le fait, entre autres, d'experts français. Il est difficile de penser que ceux-ci n'aient pas influencé la législation alors en construction. Dans le même sens, le financement des réformes induites par l'avènement du nouveau cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA a été évalué à 10.866.100.000 FCFA sur la période 2010-2017¹¹⁴. La France fait partie des partenaires techniques et financiers identifiés dans le cadre de la collecte des fonds nécessaires.

À tout ceci s'ajoutent les ressemblances entre les nouvelles directives et certains textes français. Une étude de cas peut être

¹¹¹ N. MEDE, « Réflexions sur l'autorité de la chose jugée au financier en droit positif africain francophone », in J.-L. ALBERT (dir.), *Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre LASSALE, Gabriel MONTAGNIER et Luc SAÏDJ : Figures honnaises des finances publiques*, Paris, L'Harmattan, 2012, p. 281.

¹¹² Lire à ce sujet, S. YONABA, « Les contraintes de l'harmonisation d'un droit budgétaire rénové dans la zone UEMOA », *Revue française de finances publiques*, n 98, 2007, pp. 69-79, notamment p. 78.

¹¹³ Loi organique n 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances.

¹¹⁴ Programme d'appui aux réformes du cadre harmonisé des finances publiques (PAFP), annexé à la décision n°33/2009/CM/UEMOA du 17 décembre 2009.

effectuée à partir de la directive portant loi de finances de 2009 et la loi organique française relative aux lois de finances de 2001. Les deux textes mettent en place une architecture budgétaire dans laquelle l'unité de spécialité est le programme¹¹⁵, généralisent la pratique des crédits limitatifs¹¹⁶, instaurent un principe de sincérité budgétaire¹¹⁷, etc. Certaines dispositions fondamentales sont même rédigées de manière très similaire. C'est, par exemple, le cas des articles 2.1 de la LOLF française¹¹⁸ et 6 de la directive portant loi de finances de l'UEMOA¹¹⁹. D'autres dispositions reproduisent les mêmes ambiguïtés dans les deux textes. Il en est ainsi au niveau des fonds de concours. Dans les deux textes, il est possible de relever deux dispositions apparemment contradictoires à leur propos. La première fait des dons et legs des éléments distincts des fonds de concours, même s'ils sont présentés comme étant tous de même nature¹²⁰. La seconde fait des dons et legs des composantes des fonds de concours¹²¹.

Néanmoins, toutes ces critiques méritent d'être nuancées. À la vérité, on conviendra qu'il n'est pas inapproprié de s'inspirer des expériences des autres. L'époque présente est même celle d'une mondialisation qui conduit les peuples à se rapprocher et à s'inspirer mutuellement. La matière financière n'échappe pas à cet état de fait, d'où le constat d'une « *transmission internationale des législations budgétaires* »¹²² faits par les experts de l'OCDE.

¹¹⁵ Art. 7 de la LOLF française et art. 12 de la directive portant loi de finances de l'UEMOA.

¹¹⁶ Art. 9 de la LOLF française et art. 20 de la directive portant loi de finances de l'UEMOA.

¹¹⁷ Art. 32 de la LOLF française et art. 30 de la directive portant loi de finances de l'UEMOA.

¹¹⁸ « *Les ressources et les charges de l'État comprennent les ressources et les charges budgétaires ainsi que les ressources et les charges de trésorerie* ».

¹¹⁹ « *Les ressources et les charges de l'État sont constituées de recettes et de dépenses budgétaires ainsi que de ressources et de charges de trésorerie* ».

¹²⁰ Art. 3 de la LOLF française et art. 8 de la directive portant loi de finances de l'UEMOA.

¹²¹ Art. 17 de la LOLF française et art. 33 de la directive portant loi de finances de l'UEMOA.

¹²² I. LIENERT et M. K. JUNG, « Le cadre juridique des systèmes budgétaires : une comparaison internationale », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, n 3, vol. 4, 2004, p. 146. Dans le même sens, on peut rappeler que la France, au moment de rédiger sa LOLF du 1^{er} août 2001, s'est inspirée de « directives » élaborées par le Fonds monétaire international (FMI) ainsi que des expériences australienne, néo-zélandaise, anglaise, allemande...

Ce qui est inapproprié, c'est la reproduction mécanique, sans tenir compte du contexte d'application des normes « importées ». Ce reproche peut être difficilement fait au législateur de l'UEMOA. Le souci de l'adaptation au contexte apparaît dans son œuvre. Ainsi, si l'on reprend l'exemple des deux textes précités (la LOLF française de 2001 et la directive de l'UEMOA portant loi de finances de 2009), il est difficile de trouver deux dispositions qui sont rédigées, *in extenso*, de manière identique. Sur le fond également, même s'il est incontestable que les deux textes mettent en place les mêmes mécanismes, il faut reconnaître que les moyens choisis pour les concrétiser ne sont pas toujours les mêmes¹²³.

L'idée suivant laquelle le droit financier de l'UEMOA est une simple duplication du droit financier français mérite donc d'être relativisée. Elle ne devrait pas constituer une véritable difficulté pour ce droit, d'autant plus que, du point de vue de sa mise en œuvre, de vraies et multiples difficultés existent.

B. Les difficultés de mise en œuvre

Il s'agit essentiellement des difficultés liées à l'application du droit financier produit par l'UEMOA. Elles existent aussi bien concernant les règlements que les directives. Par exemple, il a été noté que le règlement relatif au tarif extérieur commun avait souvent fait l'objet d'une application partielle et différenciée de la part des États¹²⁴. Cependant, en raison du principe de l'application immédiate qui caractérise les règlements, ces difficultés sont peu perceptibles à leur niveau, surtout si on les compare à celles affectant les directives (1). De plus, les difficultés identifiées sont, d'une manière générale, exacerbées par l'environnement concurrentiel dans lequel prend naissance le droit financier de l'UEMOA (2).

1. Une mise en œuvre tardive des directives

L'absence d'effet immédiat et direct des directives implique l'adoption de textes de transposition avant qu'elles ne soient pleinement effectives dans les droits nationaux des États concernés. En matière de finances publiques, cette exigence est d'autant plus

¹²³ Plusieurs exemples peuvent être cités. L'un des plus emblématiques est que la budgétisation par la performance est instituée à travers des programmes et des missions en France (art. 7 de la LOLF) alors qu'elle l'est à travers uniquement des programmes dans l'UEMOA (art. 12 de la directive).

¹²⁴ M. COULIBALY et D. PLUNKETT, « Du TEC UEMOA depuis 2000 au TEC CEDEAO pour 2008 », *Les GREAT cahiers*, n 17, 2006, pp. 52-53.

forte que les règles budgétaires¹²⁵ ne créent pas directement de droits au profit des citoyens¹²⁶. Les évolutions jurisprudentielles visant à limiter l'absence d'effet immédiat et direct des directives¹²⁷ sont donc ici vaines, car les particuliers ne peuvent, en principe, rendre effectives les directives budgétaires en les invoquant devant les tribunaux.

Il faut donc que les États s'acquittent de la formalité de transposition pour opérationnaliser les directives. À l'égard des directives financières de l'UEMOA, l'attitude des États, sur ce point, est plutôt critiquable. Jusqu'à la réforme de l'ancien cadre harmonisé des finances publiques en 2009, c'est-à-dire plus d'une décennie après sa mise en place, de nombreux États (Bénin, Burkina-Faso, Côte d'Ivoire...) n'avaient pas fini de transposer les directives dudit cadre. Avec les nouvelles directives adoptées, il a été noté des avancées, mais elles restent perfectibles. En effet, dans l'ensemble des États, le constat a été celui d'une transposition de la plupart de celles-ci au-delà du terme prévu¹²⁸. L'exemple de la directive portant loi de finances de 2009 permet d'illustrer le propos. En dehors du Sénégal¹²⁹, tous les autres États membres de l'Union l'ont transposée après le délai retenu¹³⁰.

Certes, on peut se réjouir que la transposition des directives soit à ce jour une réalité dans les États membres de l'UEMOA¹³¹. Mais, cela ne dispense pas de s'interroger sur la valeur du droit public financier de l'UEMOA, ou encore sur sa force contraignante par rapport à ses destinataires. « Coproduit » par l'UEMOA et les États membres, son caractère contraignant peut être discuté au regard de l'absence de sanctions effectives qui accompagnent son défaut de mise en œuvre diligente. C'est justement ce dernier point qui conduit à se demander s'il s'agit même d'un « droit ».

¹²⁵ La situation n'est pas identique en ce qui concerne les règles fiscales. Elles peuvent créer des droits au profit des citoyens et sont donc susceptibles d'être invoquées par eux lors des litiges qui les opposent à l'administration.

¹²⁶ Pour approfondir, voir P. AMSELEK, « Sur le particularisme de la légalité budgétaire », *Revue administrative*, n 138, 1970, pp. 653-662.

¹²⁷ Conseil d'État français, 30 octobre 2009, Mme Perreux.

¹²⁸ Le 31 décembre 2011.

¹²⁹ Loi organique n°2011-15 du 8 juillet 2011 relative aux lois de finances.

¹³⁰ 2012 pour le Niger, 2013 pour le Mali et le Bénin, 2014 pour la Côte d'Ivoire et le Togo, 2015 pour le Burkina-Faso.

¹³¹ N. MEDE (dir.), *Constitutions et documents financiers : espace UMOA/UEMOA*, vol.1 et 2, Dakar, L'Harmattan, 2018, 486 p. et 436 p.

La réponse doit être affirmative. D'une part, ce n'est pas la sanction qui détermine le droit. Il est vrai que la règle de droit est généralement présentée comme une règle dont la violation est sanctionnée par l'autorité publique. Cela n'est pas faux. Mais, il faut prendre garde au « *vice* »¹³² qui consiste à prendre la conséquence pour la cause. La violation d'une règle est sanctionnée par l'autorité publique parce qu'elle l'estime juridique ; elle n'est pas juridique parce que sa violation est sanctionnée. D'autre part, au niveau du droit financier de l'UEMOA, des sanctions existent et pourraient être appliquées suite à un recours en manquement¹³³ à l'encontre des États qui ne respectent pas leurs obligations. Si ces sanctions sont demeurées jusqu'ici inappliquées, il faut comprendre que c'est essentiellement en raison de la tolérance qui prévaut généralement à l'égard des États, entités souveraines qui peuvent difficilement être soumises à la coercition.

Dans ces conditions, comment garantir l'effectivité à bonne date des normes financières de l'UEMOA ? Des expériences étrangères d'amélioration technique du processus de transposition des directives peuvent être sollicitées¹³⁴. La piste de la substitution des règlements aux directives dans l'édiction de ce droit a également été évoquée¹³⁵. Elle mérite de retenir l'attention, surtout que les premières directives du droit financier de l'UEMOA prévoyaient

¹³² F. TERRÉ et N. MOLFESSIS, *Introduction générale au droit*, op. cit., p. 91.

¹³³ « *La Cour de justice connaît, sur recours de la Commission ou de tout État membre, des manquements des États membres aux obligations qui leur incombent en vertu du traité de l'Union* », Art. 5 du protocole additionnel n° 1 relatif aux organes de contrôle de l'UEMOA. Voir aussi les articles 6 et 7.

¹³⁴ Dans l'Union européenne, l'Italie est souvent citée en exemple. Grâce à une loi du 9 mars 1989 (loi « La Pergola »), elle a notablement amélioré ses performances en matière de transposition des directives communautaires. Cette loi prévoit que, chaque année, avant le 31 janvier, le ministre responsable des questions européennes, en collaboration avec les administrations concernées, soumette à l'approbation du Conseil des ministres un projet de loi portant adaptation de l'ordre juridique interne à l'ordre juridique communautaire. Ce projet de loi doit être déposé au Parlement avant le 31 mars. Cette logique a été reprise et approfondie par la loi « Buttiglione » du 4 février 2005 et une autre loi du 24 décembre 2012. Pour approfondir le sujet, lire H. HAENEL, *Rapport d'information fait au nom de la Délégation pour l'Union européenne sur la transposition des directives communautaires*, n 182, Sénat (France), 2001, 57 p.

¹³⁵ S. YONABA, « La difficile intégration des règles comptables et budgétaires des États membres de l'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA) », art. précité, p. 234.

leur transformation ultérieure en règlements¹³⁶. Le principal atout de cette formule est qu'elle dispenserait les règles communautaires de la transposition, opération qui entraîne souvent des retards dans le processus.

Cependant, emprunter cette piste semble être une fausse bonne idée. Ce n'est pas parce que les règles seront posées à travers des règlements qu'elles seront forcément rapidement appliquées. Les règlements peuvent être en vigueur sans être véritablement exécutés par les États. De plus, cette option pourrait conduire ces derniers à se braquer et donner lieu à une confrontation avec l'Union. Il convient donc de maintenir le choix actuel qui est celui d'une édicition normative par voie de règlements et de directives, avec une propension pour les directives. Ce choix doit cependant être accompagné d'un certain nombre de mesures susceptibles d'accroître l'effectivité de ce droit¹³⁷, lui qui doit également faire face à la concurrence d'autres types de réglementations.

2. Un environnement concurrentiel

L'une des particularités de certains États de l'espace ouest-africain, c'est la pluralité d'organisations régionales¹³⁸ à laquelle ils appartiennent. Pour ne retenir que celles qui ont une vocation économique ou financière, il est possible de citer, en dehors de l'UEMOA, la CEDEAO et l'OHADA. Les traités constitutifs de ces deux dernières organisations font clairement apparaître leur intérêt

¹³⁶ Art. 91 de la directive n°05/97/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 relative aux lois de finances et art. 98 de la directive n°06/97/CM/UEMOA du 16 décembre 1997 relative au règlement général sur la comptabilité publique.

¹³⁷ L'UEMOA doit davantage veiller à ce que les instruments juridiques de transposition soient rapidement adoptés et appliqués par les États. L'action de l'Union doit porter aussi bien sur le renforcement des compétences que sur l'accentuation de la volonté politique nationale en ce sens. De même, il faut faire en sorte que les directives soient transposées à travers des instruments juridiques de même valeur. Par exemple, la directive portant loi de finances de 2009 a été transposée par le biais d'une loi organique au Sénégal (n°2011-15 du 8 juillet 2011 relative aux lois de finances) et d'une loi ordinaire au Mali (n°2013-028 du 11 juillet 2013 relative aux lois de finances). La multiplication de pareilles situations risque de mettre à mal l'uniformité du droit financier ouest-africain.

¹³⁸ Le constat de l'existence d'une pluralité d'organisations régionales peut être étendu à l'Afrique entière. Sur les raisons qui justifient cet état de fait (essentiellement répondre de manière concertée aux défis économiques et politiques), on pourra lire S. DOUMBÉ-BILLÉ, «La multiplication des organisations régionales en Afrique : concurrence ou diversification ? », in M. FAU-NOUGARET (dir.), *La concurrence des organisations régionales en Afrique*, Paris, L'Harmattan, 2012, p. 21.

pour des matières incluses dans le champ de compétence de l'UEMOA.

Ainsi, le traité de la CEDEAO indique que « *la Communauté vise à promouvoir la coopération et l'intégration dans la perspective d'une Union économique de l'Afrique de l'Ouest en vue d'élever le niveau de vie de ses peuples, de **maintenir et d'accroître la stabilité économique...*** »¹³⁹. Dans le même sens, le traité de l'OHADA rappelle la conviction des chefs d'États parties que « *l'appartenance à la zone franc, facteur de stabilité économique et monétaire, constitue un atout majeur pour la réalisation progressive de leur **intégration économique** et que cette intégration doit également être poursuivie dans un cadre africain plus large* »¹⁴⁰. Ces objectifs sont largement partagés par l'UEMOA. À l'origine même de sa création, se trouve la volonté de « *favoriser le **développement économique et social des États membres, grâce à l'harmonisation de leurs législations, à l'unification de leurs marchés intérieurs et à la mise en œuvre de politiques sectorielles communes dans les secteurs essentiels de leurs économies*** »¹⁴¹.

Du fait de cet intérêt commun et de l'appartenance de la totalité des États membres de l'UEMOA à ces deux organisations, il n'est pas exclu qu'il puisse y avoir un conflit entre les règles du droit financier de l'UEMOA et celles posées par les deux autres organisations d'intégration. Ce risque de conflit est admis par l'ensemble de la doctrine, même s'il est diversement apprécié en son sein. Il s'est, par le passé, déjà concrétisé¹⁴² et pourra encore l'être à l'avenir. Cela, même la Cour de justice de l'UEMOA en a conscience : « *Les juridictions comme la Cour de justice de l'UEMOA et la Cour de justice de l'OHADA, en tant que juridictions de droit public, exercent des compétences exclusives (...) sans du reste que des compétences concurrentes et accidentelles ne soient totalement exclues* »¹⁴³.

¹³⁹ Art. 3. C'est nous qui mettons en exergue.

¹⁴⁰ Préambule. C'est nous qui mettons en exergue.

¹⁴¹ Préambule du traité de l'UEMOA. C'est nous qui mettons en exergue.

¹⁴² Deux textes juridiques différents portant sur le droit comptable ont été adoptés par l'UEMOA et l'OHADA : le Règlement de l'UEMOA n°04/96/CM du 20 décembre 1996, entré vigueur le 1^{er} janvier 1998, et l'Acte uniforme de l'OHADA sur le droit comptable (AUHOC) adopté le 24 mars 2000 et qui est entré en vigueur en janvier 2001. Mais, ce conflit a été rapidement évacué puisque le règlement de l'UEMOA a été modifié ensuite (20 sept. 2001) pour prendre en compte les changements occasionnés par l'acte uniforme de l'OHADA. Pour d'autres exemples, voir M. SAWADOGO, « Les conflits entre normes communautaires : aspects positifs et prospectifs », in M. FAU-NOUGARET (dir.), *La concurrence des organisations régionales en Afrique*, op. cit., pp. 289-304.

¹⁴³ Avis n° 01/2000 du 2 février 2000. C'est nous qui mettons en exergue.

Face à ces conflits potentiels, diverses propositions ont été émises par la doctrine. Il y a celles d'une meilleure coordination des actions desdites organisations, de leur spécialisation ou de leur fusion¹⁴⁴. Il y a également celles dites « *préventives* » par opposition à celles « *curatives* »¹⁴⁵. Évidemment, le bon sens incite à privilégier les solutions en amont des conflits, car celles en aval pourront difficilement profiter à tous et il sera toujours possible de les remettre en cause dans le cadre du système communautaire qui s'estimerait lésé. Des mécanismes préventifs basés sur une édicition concertée des normes communautaires semblent donc être les plus appropriés.

Il faut reconnaître que ces mécanismes sont actuellement à l'œuvre entre l'UEMOA, la CEDEAO et l'OHADA. Ils ont permis d'assurer une cohérence, plus forte que par le passé, entre les normes juridiques produites de part et d'autre. Il est souhaitable que de telles passerelles de collaboration soient développées non seulement entre les organisations régionales, mais également entre les organisations régionales et les États, car, à ce niveau aussi, la contrariété entre normes existe. À titre illustratif, la Constitution burkinabè¹⁴⁶ prévoit que, lors de l'adoption du projet de loi de finances, les parlementaires peuvent procéder à des amendements ayant pour conséquence de diminuer les ressources publiques ou d'aggraver une charge publique dès lors qu'ils accompagnent lesdits amendements de propositions d'augmentation des recettes ou d'économies équivalentes. Cette possibilité est exclue par la directive portant loi de finances de l'UEMOA¹⁴⁷ et par la LOLF burkinabè qui la transpose. Cette dernière dispose qu'« *aucun article additionnel, aucun amendement à un projet de loi de finances ne peut être proposé par le Parlement, sauf s'il tend à supprimer ou à réduire effectivement une dépense, à créer ou à accroître une recette* »¹⁴⁸.

¹⁴⁴ D. KOKOROKO, « La coexistence entre organisations sous-régionales : limites et perspectives », in M. FAU-NOUGARET (dir.), *op. cit.*, pp. 203-205.

¹⁴⁵ M. SAWADOGO, « Les conflits entre normes communautaires : aspects positifs et prospectifs », art. précité, pp. 305-313. Voir aussi L. M. IBRIGA, « La problématique de la juridictionnalisation des processus d'intégration en Afrique de l'Ouest », art. précité, pp. 164-171.

¹⁴⁶ Art. 120.

¹⁴⁷ Art. 59.

¹⁴⁸ Art. 61.

Conclusion

Un bilan fait en 2014 a montré que l'UEMOA disposait d'un « *capital législatif important* »¹⁴⁹ en matière fiscale. Une vingtaine d'actes ont, en effet, été adoptés en vue d'harmoniser la fiscalité en son sein. Ce constat peut être élargi à l'ensemble de la matière financière publique.

Ainsi, le droit public financier de l'UEMOA est une réalité. Il se déploie essentiellement à travers des directives et des règlements, les premières étant plus sollicitées mais ayant une effectivité moins marquée que les secondes. Ce droit est également marqué du sceau de la recherche de la performance, ce qui est particulièrement opportun à une ère de rareté des deniers publics et de modernisation des systèmes financiers publics.

Toutefois, l'effectivité de ce droit est éprouvée. Elle l'est pour des raisons liées, à la fois, à son origine et à sa mise en œuvre. Sur ce dernier point, l'exemple précité de la contrariété entre la Constitution du Burkina-Faso et la directive portant loi de finances de l'UEMOA est plutôt illustratif. Cet exemple montre que le problème ne se situe pas seulement au niveau des relations entre l'UEMOA et les autres organisations d'intégration qui existent dans le même espace. Il est aussi présent au niveau des relations entre l'UEMOA et ses États membres¹⁵⁰. En cela, les mécanismes de concertation entre l'UEMOA et les États membres gagneraient à être améliorés. Leur amélioration permettra sans doute de parfaire la nécessaire complémentarité, évoquée par le Professeur Yves GAUDEMET, entre le droit national et celui communautaire¹⁵¹. Dans le cas d'espèce, elle permettra d'éliminer certaines difficultés dans la conception du droit public financier de l'UEMOA. Plus encore, le renforcement des mécanismes de concertation est susceptible d'induire une meilleure application de ce droit et de permettre de surmonter une partie des difficultés recensées dans ce cadre. Or, n'est-ce pas là l'objectif ultime recherché ?

Pour finir, il convient de rappeler que la présente étude a été circonscrite à l'espace ouest-africain. Or, les mécanismes juridiques

¹⁴⁹ H. TRAORE, « Le cadre institutionnel de la coordination fiscale dans l'UEMOA : forces, faiblesses et réformes possibles », in séminaire sur *La coordination fiscale dans les États membres de l'UEMOA*, Dakar, 2014, p. 27.

¹⁵⁰ Un récent arrêt de la Cour de justice de l'UEMOA (n° 005/2020 du 8 juillet 2020, précité) le démontre bien. La Cour y relève une interprétation « *manifestement erronée* » faite par la Cour constitutionnelle du Bénin à propos du sens et de la portée des dispositions du règlement n° 05/CM/UEMOA du 25 septembre 2014.

¹⁵¹ Y. GAUDEMET, *Droit administratif*, Paris, LGDJ, 2018, p. 46.

mis en œuvre par la CEMAC dans le domaine des finances publiques présentent de grandes similitudes avec ceux de l'UEMOA. Cela incite à poser l'hypothèse de l'existence, en Afrique centrale, d'un droit public financier. Certes, la vitalité de ce droit semble moins forte, mais son existence est probable. En tout état de cause, une étude exhaustive sur cette question viendrait à point nommé./-

Cotonou, le 13 juillet 2020

errol.toni@yahoo.fr

LA DISCRETION FISCALE EN DROIT CAMEROUNAIS

Par

Dr Sylvie NGUECHE

Ph.D en Droit Public

*Chargée de cours à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques
Membre du Centre d'Etudes et de Recherches Constitutionnelles,
Administratives et Financières (CERCAF)
Université de Yaoundé II (Cameroun).*

RESUME

Cette étude traite de l'ambivalence de la discrétion fiscale. Elle est révélatrice d'un antagonisme apparent entre les exigences de confidentialité auxquelles sont astreints les agents de l'administration fiscale et la nécessité d'une transparence fiscale aux charges publiques, laquelle permet de lutter efficacement contre la fraude fiscale et les délits fiscaux. Le concept de discrétion fiscale est parfois considéré comme devoir, obligation ou exigence ; l'analyse se propose de le situer dans le contexte camerounais. Le Statut Général de la Fonction publique indique que « tout fonctionnaire doit faire preuve de discrétion professionnelle » mais le CGI parle de « secret professionnel ». Au regard du fondement textuel les deux concepts sont liés. Cependant, l'un diffère de l'autre en ce sens que la discrétion protège aussi l'administration pendant que le secret professionnel ne protège que les citoyens. De manière générale, la discrétion traduit le secret des éléments utilisés dans l'établissement, le recouvrement et le contentieux des impositions et se situe entre la protection de la vie privée qui entraîne la confiance dans la relation contribuable-fisc et la recherche des ressources financières qui passe par la collecte des informations détenues par d'autres administrations. Ainsi, pour répondre à la question de la caractéristique, il apparaît que c'est une obligation protectrice de l'administration fiscale bien qu'elle soit modérée par des rapports que cette dernière entretient avec les autres administrations.

Mots clés : *Discrétion- Secret- Protection- Fiscal – Obligation.*

ABSTRACT

This study focuses on the ambivalence of fiscal discretion. It reveals an apparent antagonism between the confidentiality requirements to which the agents of the administration are compelled and the need for tax transparency at public charges, which makes it possible to fight effectively against fraud and tax crimes. Sometimes considered as a duty, obligation or requirement, the analysis proposes to situate the concept in the Cameroonian context. The General Statute of the Public Service indicates that "all civil servants must demonstrate professional discretion" but the CGI speaks of "professional secrecy". With regard to the textual basis, the two concepts are linked. However, one differs from the other in that discretion also protects the administration while professional secret protects only citizens. In general, discretion reflects the secrecy of the elements used in the establishment, collection and litigation of taxes and lies between the protection of privacy, which leads to confidence in the taxpayer-tax relationship, and the search for financial resources. Which involves the collection of information held by other administrations. Thus to answer the question of the characteristic, it appears that it is a protective obligation of the tax administration although it is moderated by the relations that the latter maintains with other administrations.

Keywords: *Discretion - Secret - Protection - Tax – Obligation.*

Introduction

Il est commun de parler de secret de l'impôt mais pas de discrétion fiscale. Pourtant il est impératif que « *La vie privée des citoyens doit rester privée et nulle pratique professionnelle ne peut venir bafouer ce droit essentiel* »¹. Ceci parce que chaque individu a droit au respect de sa vie privée, car c'est un droit fondamental du citoyen érigé « *en droit naturel, inaliénable et sacré de l'homme* »². L'article 41 du Statut Général de la Fonction Publique de l'Etat est précis à ce sujet et dispose que « *tout fonctionnaire doit faire preuve de discrétion professionnelle...* »³. Mais le Code Général des Impôts⁴, et bien d'autres parlent « *secret professionnel* ». C'est à se demander si le secret professionnel s'apparente à la discrétion professionnelle. Un retour sur le débat doctrinal permet de se rendre compte que le concept de discrétion n'a pas toujours fait l'unanimité.

La discrétion est considérée par certains auteurs comme un « *devoir* »⁵. Dans ce cas il est général, non écrit, mais trouve ses limites dans la prééminence donnée à l'information en vue de satisfaire les intérêts publics ou privés. Pour d'autres, c'est une

¹ LEBRUN (P.-B.), « La vie privée », *Revue Empan*, n°100, 2015, p. 1.

² La Cour d'Appel de Paris a reconnu en 1966 (17 mars 1966, Jean-Louis Trintignant, D. 1966, p. 749) que « *Chaque individu a droit au secret de sa vie privée et est fondé à en obtenir la protection* ». La Déclaration Universelle des Droits de l'Homme de 1948 viendra renchérir que « *Nul ne sera l'objet d'immixtions arbitraires dans sa vie privée, sa famille, son domicile ou sa correspondance, ni d'atteintes à son honneur et à sa réputation. Toute personne a droit à la Protection de la loi contre de telles immixtions ou de telles atteintes* ».

³ Le Décret n°94/199 du 07 octobre 1994 portant Statut Général de la Fonction Publique de l'Etat du Cameroun, modifié et complété par le Décret n°2000/287 du 12 octobre 2000 dispose en son article 41 : « *Tout fonctionnaire doit faire preuve de discrétion professionnelle pour ce qui concerne les faits, les informations ou documents dont il a eu connaissance dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de ses fonctions Tout détournement, toute soustraction de pièces ou de documents de service sont formellement interdits. Il en est de même de leur communication ou de leur production,...* ». Voir également, les dispositions de l'article 23 de la loi n°017/PR/2001 portant Statut Général de la Fonction Publique de la République du Tchad, qui porte sur l'obligation de discrétion professionnelle qui pèse sur tout fonctionnaire dans l'exercice de ses fonctions ; de l'article 26 Titre 1 du Statut Général de la Fonction Publique de la France qui dispose que « *les fonctionnaires {territoriaux} sont tenus au secret professionnel dans le cadre des règles instituées dans le Code Pénal* ».

⁴ La législation fiscale protège le droit au secret des informations données par le contribuable lors de la déclaration, en l'article L 47 du Livre des Procédures Fiscales (LPF) du CGI du Cameroun.

⁵ SERANDOUR (Y.), « Le devoir de discrétion », *Revue juridique de l'ouest*, 1990, n°3, p. 362

« obligation » ; elle appelle ici à un comportement professionnel de l'administration et est souvent considérée comme une obligation déontologique⁶. A y regarder de près, le devoir renvoie à une obligation qui pèse sur une personne. Au plan juridique, l'obligation renvoie au lien de droit entre deux ou plusieurs personnes en vertu duquel l'une des parties (créancier) peut convaincre l'autre (débitteur) à exécuter une prestation. Mais, l'obligation dans ce cadre à une particularité, en ce sens que les acteurs ici sont des agents publics et l'Etat. Par contre, le secret professionnel reprend, d'une part, les informations d'ordre purement professionnel et, d'autre part, les informations relatives à la vie privée. C'est dire que le secret professionnel ne protège que les intérêts matériels et moraux des personnes privées dont les agents publics ont connaissance dans l'exercice de leurs fonctions⁷. Le secret professionnel fait surtout l'objet d'analyse axée sur une profession déterminée⁸ ; il peut s'agir du secret bancaire ou du secret médical.

Cet état de chose traduit la difficulté qu'il y aurait à qualifier une faute de « non discrétion ». Une chose est évidente, c'est que les deux concepts sont liés au point où il est justifié de dire que « *La discrétion professionnelle trouve son prolongement dans le secret professionnel* »⁹. On peut penser à juste titre qu'en mentionnant « discrétion » dans le Statut Général de la Fonction Publique de l'Etat, c'est certainement la « valeur » que le décret 1994¹⁰ a bien voulu mettre en avant. Elle est d'avantage cristallisée par la Charte africaine des valeurs et principe du service public à la laquelle le Cameroun est partie¹¹.

En fait, le droit fiscal camerounais repose pour l'essentiel, sur le principe déclaratif¹². Celui-ci voudrait que le contribuable

⁶ URY (D.), « La discrétion fiscale, une obligation déontologique majeure dans le contexte de la mise en place du prélèvement à la source », *Gestion & Finances publiques*, 2017/1 (n°1), p. 82.

⁷ ABANE ENGOLO (P.-E.), *Traité de droit administratif du Cameroun*, Paris, L'Harmattan, 2019, p. 432.

⁸ SERANDOUR (Y.), « Le devoir de discrétion », *op.cit.*, p. 362.

⁹ *Ibid.*

¹⁰ Le Décret n°94/199 du 07 octobre 1994, *op.cit.*

¹¹ Charte africaine des valeurs et principes de la fonction publique et de l'administration publique, adoptée le 31 janvier 2011 à Addis-Abeba, Éthiopie, entrée en vigueur le 23 Juillet 2016.

¹² L'idéologie néo-libérale a facilité l'implémentation d'un système déclaratif obligeant les contribuables à déclarer leurs avoirs fiscaux. En effet, pour déterminer la base imposable des citoyens, l'administration fiscale se basait sur un ensemble de signes extérieurs ou d'indices, relevant de ce qu'on a appelé méthode

renseigne l'administration fiscale sur l'existence de ces activités génératrices de revenus¹³. Cependant, l'administration fiscale a des fonctions ambivalentes : elle est à la fois un service public, c'est-à-dire au service du public, et une institution répressive quand elle exerce le contrôle fiscal des contribuables et assujettis¹⁴. Ainsi, elle est tenue d'être à l'écoute des administrés, « *parce que la communication avec le public n'est pas seulement une contrainte organisationnelle, mais le principe même qui sous-tend son institution et fonde sa légitimité* »¹⁵. Toutefois elle peut, manifester une propension à la fermeture, parce qu'il est aussi indispensable pour elle, dépositaire des données privées, d'en garantir le secret. Ainsi, les contribuables et l'Etat entretiennent des rapports de nature dialectique. L'administration se doit de connaître le contribuable dans les relations qu'il entretient avec son environnement¹⁶ afin d'asseoir sa base imposable et de pouvoir collecter l'impôt. En contrepartie, l'administration fiscale doit garder les informations dont elle a eu connaissance dans l'exercice de ses fonctions¹⁷. Elle est tenue au devoir de discrétion¹⁸.

Dérivé du latin *discretio, discretionis*, le terme discrétion signifie la réserve, la retenue dans les actions ou dans les paroles, l'aptitude à garder un secret¹⁹. La discrétion serait alors de manière générale, l'obligation qu'a un agent public de ne pas divulguer les informations dont il a eu connaissance dans l'exercice de ses

indiciaire. Cette dernière, tenait compte du nombre de porte et de fenêtre pour asseoir l'impôt. Les préoccupations d'égalité et d'efficacité ont permis d'abandonner cette méthode pour instituer la méthode fondée sur l'évaluation réelle, encore appelée déclaration contrôlée. V. BELTRAME (P.), *La fiscalité en France*, Paris, Hachette, 2006-2007, 12^e édition, p. 17.

¹³ Car la gestion des recettes fiscales et les conditions de recouvrement reposent sur les données transmises par le contribuable à l'administration.

¹⁴ LAMBERT (T.), « Le contribuable face à l'administration fiscale », www.u-picardie.fr CURAPP, p. 2. Consulté le 20 juillet 2020 à 5h.

¹⁵ CHEVALIER (J.), « L'administration face au public », in CURAPP, *La communication administration- administrés*, Paris, PUF, 1983, pp. 13-60.

¹⁶ Il peut s'agir des informations liées au nombre d'enfants, au patrimoine, et même au revenu. Ces informations sont indispensables, car permettent une répartition équitable de la charge fiscale. Toute chose qui garantit les exigences d'égalité et de justice fiscale.

¹⁷ DE LA MARDIERE (C.), *La preuve en droit fiscal*, Paris, Lexis Nexis, 2009, p. 65.

¹⁸ BELTRAME (P.) et MELH (L.), *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Paris, PUF, 1997, 2^e édition, p. 584. V. aussi SERANDOUR (Yolande), « Le devoir de discrétion », *op.cit.*, p. 359.

¹⁹ Dictionnaire français Larousse.

fonctions. Bien que souvent confondue au secret professionnel²⁰, la discrétion diffère de celui-ci en ce sens qu'elle protège aussi l'administration²¹ pendant que le secret ne protège que les citoyens²². C'est d'ailleurs ce qui ressort des propos de Christophe DE LA MARDIERE lorsqu'il affirme que le « *secret professionnel* » de manière large « *intéresse tout fait dont la divulgation pourrait causer un préjudice à la personne qu'il concerne, au seul motif que celle-ci aurait souhaité qu'il demeurât caché* »²³. Elle signifie selon certains auteurs que les « *opérations (fiscales) doivent s'effectuer dans le stricte respect du secret fiscal et sans entraîner des fuites relatives à la connaissance du montant de la matière possédée par les contribuables et au montant des impôts qu'ils doivent s'acquitter* »²⁴. De ce fait, elle concerne tous les documents non communicables aux usagers comme l'indique l'article 9 du code de transparence et de bonne gouvernance²⁵. L'instituer en matière fiscale revient à garantir la confidentialité²⁶ des informations données par le contribuable, mieux encore de tout mettre en œuvre pour assurer la protection du caractère secret des éléments utilisés dans l'établissement, le recouvrement et le contentieux des impositions²⁷. La discrétion fiscale suscite un questionnement certain. De nombreuses sources juridiques de protection des dossiers fiscaux en témoignent²⁸.

²⁰ Tout comme la discrétion, le secret professionnel prône la non-divulgation des informations confidentielles du contribuable. Et protège la vie privée du contribuable.

²¹ La discrétion protège le bon fonctionnement du service, ses projets, ses techniques. En règle générale, elle protège non seulement l'élaboration de la décision mais aussi les contacts ou les résultats dans la limite de ce qui est communicable. Voir à ce propos BELECK A KOUNG (G.), *Pouvoir disciplinaire et droit du fonctionnaire dans la procédure disciplinaire au Cameroun*, Thèse de doctorat/Ph.D, Université de Yaoundé II, 2019, p. 58.

²² *Ibid.* Lire également, AUBY (J.-M.), AUBY (J.-B.), DIDIER (J.-P.) et TAILLEFAIT (A.), *Droit de la fonction publique : Etat, Collectivités locales, Hôpitaux*, Paris, Dalloz, 7^{ème} édition, 2012, p. 442.

²³ DE LA MARDIERE (C.), *La preuve en droit fiscal, op.cit.*, p. 67.

²⁴ GAUDEMET (P.-M.) et MOLINIER (J.), *Finances publiques*, Tome 2, Paris, Montchrestien, 6^e édition, 1997, p. 191.

²⁵ Loi n°2018/011 du 11 juillet 2018 portant code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques au Cameroun.

²⁶ CHEVALIER (J.-P.), « La confidentialité et le droit fiscal », *Revue internationale de droit comparé*, 1998, 50-2, p. 611.

²⁷ *Ibid.*

²⁸ Les sources internes (code pénal, statut de la fonction publique, code général des impôts) protègent les données personnelles des contribuables, de même que les sources internationales à travers les conventions de l'OCDE.

Historiquement, la discrétion fiscale des agents de l'impôt est relativement récente²⁹. Elle est née du fait de la création de l'impôt sur le revenu en 1914 en France³⁰. Il revenait alors à l'administration de s'arrimer à la nouvelle donne en conciliant les exigences de déclaration qui garantissent l'égalité devant l'impôt³¹ et la nécessité de protéger les informations relatives au patrimoine privé des contribuables³². Cela a justifié à une certaine période, le recours par l'administration fiscale à des calculateurs³³ qui pouvaient établir la note d'impôt au nom du contribuable calculée dans l'anonymat³⁴. Aujourd'hui, la discrétion fiscale apparaît comme une garantie reconnue à tout contribuable³⁵ face à la toute-puissance de l'administration fiscale qu'il convient de protéger afin d'assurer la confiance aux contribuables en des professionnels auxquels ils sont appelés à se confier³⁶.

²⁹ La question de discrétion fiscale ne se posait pas avec la méthode indiciaire car l'administration n'avait pas besoin d'informations personnelles sur le contribuable. Elle se basait sur un ensemble d'indices pour asseoir les impôts directs. L'exigence de discrétion fiscale commence à se faire retentir après la mise en place de la méthode d'évaluation réelle qui oblige le contribuable à révéler toutes les informations indispensables pour établir son imposition, lesquelles nécessitent une protection avérée. Lire DE LA MARDIERE (C.), *La preuve en droit fiscal*, *op.cit.*, p. 66.

³⁰ URY (D.), « La discrétion fiscale, une obligation déontologique majeure dans le contexte de la mise en place du prélèvement à la source », *op.cit.*, p. 83.

³¹ Pour le Conseil d'Etat, « le principe d'égalité exige que le même régime juridique soit appliqué à toutes les personnes qui se trouvent dans des situations identiques, mais il ne s'oppose pas à ce que des dispositions différentes soient appliquées à des personnes qui se trouvent dans des situations différentes », cf. CE sect., 10 mai 1974, Denoyez et Chorques. V. CE, 10 avril 2015, Société Red Bull et autre. Lire BOUVIER (M.), ESCLASSAN (M.-C.), LASSALE (J.-P.), *Finances publiques*, Paris, LGDJ, 2016-2017, 15^e édition, p. 591. Lire également FONBAUSTIER (L.), « Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte : l'égalité devant l'impôt », *Archives de philosophie de droit*, Tome 46, L'impôt, Paris, Dalloz, 2002, pp. 79-102.

³² TROTABAS (L.) et COTTERET (J.-M.), *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 8^e édition, 1997, p. 38.

³³ L'administration a mis en place la stratégie des calculateurs qui opéraient sur des documents anonymes grâce à un numéro anonyme correspondant au contribuable. Elle seule connaissait le numéro et pouvait établir l'imposition. Cette mesure a été pensée en vue de protéger la vie privée mais d'avantage le patrimoine des contribuables. V. GAUDEMET (P.-M.) et MOLINIER (J.), *Finances publiques*, Tome 2, *op. cit.*, p. 191.

³⁴ *Ibid.*

³⁵ Qu'il s'agisse du code pénal des pays, du code des impôts ou alors du statut de la fonction publique, tous ces textes protègent la vie privée du contribuable et sanctionne tout manquement à ce droit.

³⁶ DE LA MARDIERE (C.), *La preuve en droit fiscal*, *op.cit.*

Nonobstant le caractère parfois problématique de la discrétion fiscale³⁷, une telle étude est la bienvenue, car elle permet de revitaliser les normes fiscales en vigueur, relatives à la sécurité des informations du contribuable. En plus, cette étude revêt un caractère sensible car elle est révélatrice d'un antagonisme apparent entre les exigences de confidentialité³⁸ auxquelles sont astreints les agents de l'administration fiscale³⁹ et la nécessité d'une transparence fiscale aux charges publiques⁴⁰, laquelle permet de lutter efficacement contre la fraude fiscale et les délits fiscaux⁴¹.

Afin de mieux cerner l'analyse, il est judicieux de s'interroger sur la question de savoir : *qu'est ce qui caractérise la discrétion fiscale en droit camerounais ?* La discrétion fiscale est une obligation professionnelle de l'administration. Cette obligation est formulée de manière limpide mais nécessite une formalisation au regard de la protection des intérêts publics. Quand bien même la diversité ou polyvalence des positions semble créer un flou qui ne permet pas de bien cerner la notion. Ainsi, mener une étude sur la discrétion fiscale nous conduit en « *droit fiscal positif* »⁴² à adopter la méthode exégétique basée sur les textes en vigueur en la matière au Cameroun, avec parfois recours au droit français.

³⁷ La discrétion fiscale est mise en tension entre deux séries d'exigences à savoir le respect de la vie privée et l'étendue des pouvoirs du fisc dans le déroulement des opérations relatives au contrôle des déclarations. Lire utilement URY (D.), « La discrétion fiscale, une obligation déontologique majeure dans le contexte de la mise en place du prélèvement à la source » *op.cit.*, p. 82. La règle est de respecter le caractère privé des informations recueillies. A cette règle se greffe plusieurs exceptions qui fragilisent la règle.

³⁸ Article 2 alinéa 1 du décret n°2013/0399/PM du 27 février 2013 fixant les modalités de protections des consommateurs de services de communications électroniques. La confidentialité s'entend comme le maintien du secret des informations et des transactions afin de prévenir la divulgation non autorisée d'informations aux non destinataires permettant la lecture, l'écoute, la copie illicite, d'origine intentionnelle ou accidentelle durant leur stockage, traitement ou transfert.

³⁹ *Ibid.*

⁴⁰ « *Convaincus dès lors que les Etats devraient prendre des mesures ou fournir des renseignements en tenant compte de la nécessité de protéger la confidentialité des renseignements ainsi que les instruments internationaux relatifs à la protection de la vie privée et aux flux de données de caractère personnel* », Préambule de la Convention de l'OCDE sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, p. 2. ; V. Le guide de l'OCDE sur la protection des échanges de renseignements à des fins fiscales, p. 7.

⁴¹ BETTE (M.), « L'assistance mutuelle en tant que moyen de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale internationale », *Revue du marché commun*, 1980, p. 319.

⁴² PELLETIER (M.), *Les normes du droit fiscal*, Paris, Dalloz, 2008, p. 25.

L'analyse minutieuse de la législation en vigueur nous permet ainsi d'appréhender la discrétion fiscale une obligation protectrice de l'administration (I), modulée par les besoins de communications administratives (II).

I. Une obligation protectrice de l'administration

Un agent public ne doit pas divulguer les informations relatives au fonctionnement de son administration. Parce qu'il porte sur lui une empreinte indélébile de l'institution⁴³, il se doit donc d'observer une obligation de discrétion professionnelle. Cette obligation concerne tous les documents non communicables aux usagers. Ainsi, la relation que le contribuable entretient avec l'administration fiscale exige que celle-ci puisse garantir toute immixtion dans la vie privée du contribuable. Le fisc a donc l'obligation de conserver des informations dites personnelles et professionnelles du contribuable (A) étant donnée les sanctions encourues. Cependant une telle obligation traduit une relation de confidentialité entre l'administration fiscale et le contribuable (B).

A. L'obligation de conservation de l'information par l'administration

Cette obligation s'applique aux informations relatives à la santé, au comportement, à la situation du contribuable et ne peut être levé que sur autorisation de la personne concernée. Elle découle de l'obligation de déclaration qui contraint le fisc à conserver les informations à caractère confidentiel tant de l'administration que du contribuable (1). C'est en fait le dépassement du secret fiscal lequel obéit à l'objectif de l'impôt. Elle reste donc opposable aux tiers (2).

1. Des informations sur le contribuable et l'administration

La discrétion fiscale a ceci de particulier qu'elle protège les deux acteurs du processus fiscal⁴⁴, l'administration fiscale et le contribuable qui déclare ses biens. Ainsi, l'agent fiscal tenu à l'obligation de discrétion fiscale doit conserver les informations tant sur le fonctionnement de l'administration que sur la vie privée des contribuables.

⁴³ CHEVALLIER (J.), « L'administration face au public », *op.cit.*, p. 20.

⁴⁴ AUBY (J.-M.), AUBY (J.-B.), DIDIER (J.-P.) et TAILLEFAIT (A.), *Droit de la fonction publique : Etat, Collectivités locales, Hôpitaux*, *op.cit.*, p. 442.

En ce qui concerne le fonctionnement interne de l'administration, le secret est érigé en véritable règle de déontologie administrative, dans le but d'éviter que les informations ne soient rendues publiques. Certaines sont couvertes par l'obligation de discrétion fiscale, à savoir les informations autres que celles ayant trait à l'accès au service public. C'est le cas des informations sur la santé du contribuable ou sur ses comptes bancaires. L'administration fiscale organise « *le monopole de l'information et la rétention des documents* »⁴⁵. En fait, elle ne saurait livrer au public des informations relatives à son fonctionnement, c'est-à-dire à son activité et à ses missions.

Relativement à la protection des informations du contribuable, il faut préciser que le fisc ne doit pas rendre publiques les informations dont il a eu connaissance dans l'exercice de ses fonctions. En revanche, la discrétion fiscale est pleinement opposable aux personnes autres que le contribuable ou ses représentants⁴⁶. C'est une retenue de fonction qualifiée, en raison de la nature de la relation qui existe entre le contribuable et le fisc⁴⁷. Cependant, la discrétion fiscale n'incombe pas au contribuable lui-même, encore moins à son débiteur solidaire⁴⁸ pour ce qui concerne les impôts en paiement duquel il est actionné⁴⁹. L'article L 47 du LPF du CGI le confirme en ces termes : « *les agents de l'impôt... ne peuvent communiquer les informations recueillies dans le cadre de leur fonction* »⁵⁰. Il en n'est de même de l'article 42 de la loi du 6 mai 2011⁵¹. Cependant, il n'est nullement indiqué que le contribuable est tenu au devoir de discrétion. Ce qui suppose que ce dernier ne serait

⁴⁵ SADLAN (P.), « Le miroir sans tain : réflexion sur la communication entre l'administration et les administrés », in *Société, religion, politique. Mélanges en hommage à Jacques ELLUL*, Paris, PUF, 1983, p. 797.

⁴⁶ CHEVALIER (J.-P.), « La confidentialité et le droit fiscal », *op.cit.*, p. 615.

⁴⁷ L'obligation de déclaration qui est imposée au contribuable entraîne une atteinte légale à la vie privée de ce dernier. Il est donc de bon ton que l'administration fiscale protège ces informations face aux tiers.

⁴⁸ Sur la base du principe de solidarité de paiement. Voir à ce propos, ARGENTIERI (Laurent), « Solidarité en matière fiscale vers la fin de l'exorbitance du droit fiscal », *La Revue du Trésor*, n°10, octobre 2006, p. 1.

⁴⁹ V. CE, 1^{er} juin 1990, n°65822, Min. Budget c/Bouxiom, *Dr. fisc.* 1990, n°51, comm. 2411 ; *RJF* 8-9/90, n°1058.

⁵⁰ Article L47 du LPF du CGI 2020.

⁵¹ Loi n°2011/010 du 06 mai 2011 fixant l'organisation et les modalités d'exercice de la profession de conseil fiscal au Cameroun.

pas sanctionné au cas où il viendrait lui-même à divulguer les informations confidentielles sur sa personne ou son patrimoine⁵².

En réalité, les seules exigences imposées au contribuable sont la déclaration, laquelle est contrôlée⁵³ et parfois suivie des renseignements supplémentaires et le paiement⁵⁴ de l'impôt. Le contribuable doit de ce fait, donner tous les renseignements relatifs à sa situation familiale, professionnelle, ou financière. Par contre, le fisc doit s'abstenir de communiquer ces informations reçues aux tiers⁵⁵. Cette exigence a été instituée dans l'intérêt du contribuable en vue de protéger sa vie privée contre toute forme de chantage ou de malversation⁵⁶. La discrétion fiscale permet également de garantir le droit à la dignité humaine. D'un point de vue métaphysique, la discrétion fiscale instaure une relation de confiance entre l'agent du fisc et le contribuable. Le secret fiscal n'est donc pas opposable au contribuable lui-même et à ses représentants dès lors qu'ils ont été dûment et régulièrement mandatés à cet effet⁵⁷. Pareillement, le secret professionnel ne peut pas être opposé aux ayants droit qui succèdent au contribuable⁵⁸. Cela signifie que le contribuable peut obtenir, sur justification de son identité, communication de tous les documents, copies, attestations, certificats, ou extraits établis à partir des documents obtenus par l'administration et résultant des déclarations émises⁵⁹. En effet, la loi fiscale autorise le contribuable à connaître les informations contenues dans un document dont les conclusions lui sont opposées. Il est habilité à obtenir tout renseignement dont il a besoin dans son dossier fiscal à condition qu'il n'y ait pas risque de rupture de la confidentialité. En revanche, il est interdit à l'agent de l'administration fiscale de divulguer les informations personnelles du contribuable aux tiers. L'agent de l'administration qui rend publiques les informations relatives aux

⁵² En réalité, la discrétion fiscale est imposée aux agents de l'impôt en vue de protéger le contribuable contre toute forme de chantage, et malversation susceptible de nuire à sa vie privée. Il serait difficile de penser que le contribuable décide de se jeter lui-même dans la gueule du loup en divulguant ses informations. Pourtant il existe des cas où le contribuable renseigne un peu trop les tiers sur sa situation. Dans ce cas le contribuable est responsable de toute conséquence.

⁵³ BELTRAME (P.), *La fiscalité en France, op.cit.*,

⁵⁴ Article L7 du LPF du CGI 2020.

⁵⁵ PHILIP (L.), *Droit fiscal constitutionnel*, Paris, Economica, 1990, p. 76.

⁵⁶ URY (D.), « La discrétion fiscale, une obligation déontologique majeure dans le contexte de la mise en place du prélèvement à la source » *op.cit.*, p. 82

⁵⁷ CHEVALIER (J.-P.), « La confidentialité et le droit fiscal », *op.cit.*, p. 615.

⁵⁸ *Ibid.*

⁵⁹ *Ibid.*

dossiers fiscaux ou aux pièces officielles du contribuable tombe sous le coup de la sanction⁶⁰. Le secret vise alors à protéger le contribuable d'un fonctionnaire indélicat par la révélation coupable d'une information protégée par le secret⁶¹. Le secret ici, est donc global et absolu. Global car il concerne ce qui a été confié, vu, entendu ou compris. Absolu parce qu'il s'impose au fisc qui en est le dépositaire et ne peut en être délié que par la loi.

In fine, si le contribuable n'est pas tenu au devoir de discrétion, il ne peut donc se voir opposer le secret de ses informations déclarées. A contrario, le fisc en est opposé.

2. L'opposabilité envers les tiers

Les informations confidentielles du contribuable, transmises à l'administration fiscale, doivent rester secrètes. Il s'agit là d'un secret de fonction⁶² qui protège la sphère privée et professionnelle de tout contribuable. En principe, il est interdit à tous les agents de l'administration de divulguer des informations de nature confidentielles dont ils ont pu être informés dans l'exercice de leur fonction⁶³. Par conséquent, toute personne appelée à intervenir dans l'établissement, la perception ou le contentieux des impôts, droit et taxes doit garder le secret sur les faits dont elle a été informée mais aussi les pièces officielles du contribuable. En réalité, les agents de l'administration fiscale doivent respecter l'obligation de discrétion à l'égard des personnes autres que celles ayant, par leur fonction, à connaître le dossier⁶⁴. La révélation des informations nominatives sur le contribuable est interdite à toutes personnes autres que le contribuable et ses représentants ou héritiers. L'administration doit dans ce cas prendre toutes les mesures nécessaires pour empêcher aux tiers d'entrer en possession d'informations personnelles sur le contribuable. Il est principalement question du secret des communications écrites⁶⁵.

⁶⁰ V. *Supra*, p. 9.

⁶¹ URY (D.), « La discrétion fiscale, une obligation déontologique majeure dans le contexte de la mise en place du prélèvement à la source » *op.cit.*, p. 83.

⁶² *Ibid.*, p. 83.

⁶³ CHEVALIER (J.-P.), « La confidentialité et le droit fiscal », *op.cit.*, p. 613.

⁶⁴ *Ibid.*

⁶⁵ Les communications écrites constituent le premier degré du devoir de discrétion. Il est question pour l'agent de l'impôt d'empêcher la découverte des secrets d'autrui. La jurisprudence française l'a confirmé dans la décision de 1823 relative au droit de l'homme sur les lettres missives étudiées principalement en vue

C'est ce qui justifie le fait que ces communications sont transmises au contribuable ou d'une administration à une autre sous enveloppe fermée⁶⁶. De plus, dans certains Etats le procès fiscal devant le juge se règle en séance non-publique⁶⁷ afin de préserver le secret des informations sensibles. Toute chose qui renchérit le fait que les tiers n'ont pas de droit d'accès aux dossiers fiscaux des contribuables. La discrétion s'étend alors sur toutes les informations recueillies à l'occasion des opérations fiscales.

Ainsi, pour tomber sous le coup de la discrétion fiscale, l'information sollicitée doit avoir un lien direct avec l'assiette, le recouvrement ou le contentieux de l'impôt du contribuable. En d'autres termes, l'administration doit préserver le secret des particuliers qui ont communiqué les renseignements confidentiels à des agents de l'administration dans l'exercice de leur fonction. Ainsi, la communication des documents est interdite à l'administration dès lors qu'il y'a un risque d'atteinte au secret des données protégées par la loi. La discrétion fiscale proscriit alors à tout agent de l'impôt qui détient une information de la divulguer sauf à s'exposer volontairement aux sanctions. Toutefois, cette obligation de secret professionnel ne s'impose pas, mieux encore plus, aux agents ayant cessé définitivement leurs fonctions⁶⁸; du moins, les textes en vigueur sont silencieux à ce sujet⁶⁹. Toute chose qui porte à croire

du système postal français. Voir à ce propos, ARGENTIERI (L.), « Solidarité en matière fiscale vers la fin de l'exorbitance du droit fiscal », *op.cit.*, p. 359.

⁶⁶ La vie en société oblige à transmettre les informations personnelles dans le dossier tenu par les organismes publics ou privé. D'où la nécessité de protéger les informations confidentielles à travers une enveloppe fermée. Cette mesure vise à protéger le secret des correspondances. Car c'est à bon droit que le fisc refuse à un tiers exerçant une activité d'opérateur de télécommunication, la communication des agréments fiscaux qu'auraient obtenus, certains concurrents pour bénéficier du régime de faveur applicable à certains investissements. Voir *Ibid.* URY (D.), « La discrétion fiscale, une obligation déontologique majeure dans le contexte de la mise en place du prélèvement à la source » *op.cit.*, p. 83.

⁶⁷ *Ibid.*, la France.

⁶⁸ AUBY (J.-M.), AUBY (J.-B.), DIDIER (J.-P.) et TAILLEFAIT (A.), *Droit de la fonction publique : Etat, Collectivités locales, Hôpitaux*, *op.cit.*, p. 774.

⁶⁹ L'article 41 du Décret n° 94/199 du 07 octobre 1994 portant Statut Général de la Fonction Publique de l'Etat modifié et complété par le décret n° 2000/287 du 12 octobre 2000 de la République du Cameroun dispose en son alinéa (1) : « *Tout fonctionnaire doit faire preuve de discrétion professionnelle pour tout ce qui concerne les faits, informations ou documents dont il a eu connaissance dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de ses fonctions. En dehors des cas expressément prévus par les textes en vigueur, le fonctionnaire ne peut être délié de cette obligation que par une décision expresse de l'autorité dont il relève* ». L'alinéa (2) renchérit « *Tout détournement, toute soustraction de pièces ou de documents de*

que les retraités ne sont pas soumis à l'obligation de discrétion⁷⁰, car ils sont déliés de tout exercice de leur fonction.

In globo, la discrétion fiscale couvre l'ensemble des informations personnelles recueillies dans l'exercice des fonctions et son non-respect entraîne le prononcé des sanctions. C'est pourquoi, elle est imposée au fisc tout en présentant l'avantage d'exprimer la confidentialité de l'administration fiscale.

B. Une obligation imposée au fisc génératrice de confidentialité

La discrétion professionnelle est une obligation qui pèse sur tous les agents publics. Ceux de l'administration fiscale ne sont pas en reste. Ils doivent conserver secret toutes les informations dont ils ont eu connaissance dans l'exercice de leur fonction. Ainsi, ils ne peuvent divulguer, sous peine de sanction disciplinaire, les secrets du contribuable (2). Cet état de chose enrichit la relation contribuable administration fiscale⁷¹ de sorte que la confidentialité soit atteinte (1).

1. La confidentialité des renseignements fiscaux

La discrétion fiscale traduit une relation confidentielle entre le fisc et le contribuable. Il s'agit là d'un droit juridiquement reconnu dont peuvent se prévaloir les contribuables aussi bien que les administrations fiscales. Les parties à l'échange de renseignements doivent bénéficier à ce titre de mécanismes de protection adéquats et être certaines que les renseignements communiqués ne pourront être utilisés qu'aux fins prévues par l'instrument utilisé. La confidentialité des renseignements sur les contribuables a toujours été un pilier des systèmes fiscaux. Pour qu'ils aient confiance en ceux-ci et respectent la loi, les contribuables doivent avoir l'assurance que les informations financières les concernant, souvent

service sont formellement interdits. Il en est de même de leur communication ou de leur production, à moins qu'elles ne soient exécutées pour raison de service et dans les formes prescrites par les textes en vigueur ». Cette disposition ne précise pas la compétence temporelle du fonctionnaire qui à un moment donné est appelé à faire valoir ses droits à la retraite. Allant dans le même sens, l'article 26 titre 1 du statut de la fonction publique de la France tout comme l'article 41 ne précise pas la compétence temporelle de l'agent de l'administration.

⁷⁰ Cela se justifie par le fait que ces fonctionnaires n'étant plus à la une des renseignements peuvent être dispensés de l'obligation de discrétion. C'est du moins l'interprétation qui peut être faite face au silence des textes.

⁷¹ CHEVALLIER (J.), « L'administration face au public », *op.cit.*, p. 40.

de nature sensible, ne seront pas divulguées de façon inopportune, ni intentionnellement ni par accident.

Les dispositions sur la protection de la confidentialité des renseignements fiscaux qui s'appliquent dans le cadre national valent également à l'échelon international. Les garanties de la confidentialité au Cameroun se traduisent par les conditions d'accès aux locaux. En effet, les administrations fiscales doivent restreindre l'accès à leurs locaux et bâtiments, pour des raisons de sécurité et notamment pour protéger les renseignements fiscaux confidentiels. Parmi les mesures fréquentes figurent la présence d'agents de sécurité, l'accompagnement obligatoire des visiteurs, les badges de sécurité, les entrées à code pour le personnel et les dispositifs qui limitent son accès aux espaces abritant des informations sensibles. Certaines administrations, en Australie notamment, ont également adopté la politique de la table nette, pour s'assurer que les renseignements confidentiels sont mis sous clé lorsqu'ils ne sont pas utilisés, par exemple la nuit ou lorsque l'agent quitte son bureau. Pour l'accès aux fichiers électroniques et supports physiques, les administrations fiscales doivent disposer de systèmes sécurisés de stockage des documents confidentiels. Les données peuvent être conservées dans des unités ou pièces verrouillées : armoires (à code ou à clé), coffres et chambres fortes. Toutefois, des règles devraient régir l'accès aux codes et clés. Tant il est vrai que le degré de sécurité des armoires de stockage dépend de la classification du document.

Les administrations fiscales doivent également s'assurer que les renseignements fiscaux confidentiels sont stockés sur des serveurs sécurisés, protégés par un pare-feu bloquant l'accès aux personnes non autorisées, et qu'ils ne peuvent être consultés sans mot de passe. Chaque membre du personnel doit disposer d'un identifiant et d'un mot de passe uniques, et il faut tenir un registre pour savoir qui a consulté telle ou telle donnée. Ce système permet également de limiter l'accès du personnel aux informations non essentielles. Seuls les agents qui ont besoin de les utiliser ont accès aux bases de données comportant des renseignements confidentiels. Nombre de pays se sont en outre dotés de systèmes internes et de dispositifs d'audit visant à garantir le respect des politiques de confidentialité.

La discrétion fiscale est ainsi soutenue par le principe de précaution qui se traduit par la restriction des personnes à qui les renseignements doivent être divulgués et à quelle fin ils doivent être rendus. Ceci parce qu'une mauvaise gestion des données

confidentielles, peut menacer l'intégrité de l'administration fiscale d'accueil et, ainsi, générer des sanctions disciplinaires.

2. Les sanctions disciplinaires

La discipline est, selon Serge Salon, « *l'ensemble des règles contraignantes que doivent respecter, dans l'intérêt commun, les membres d'une institution* »⁷². Ainsi tout manquement à ces règles entraînerait automatiquement une procédure sur le plan disciplinaire, l'intérêt étant de sauvegarder l'ordre intérieur de l'administration fiscale et donc son bon fonctionnement.

Toute personne dépositaire par état, par profession, ou par fonction temporaire ou permanente, des informations confidentielles du contribuable ou du fonctionnement de l'administration, est tenue de les garder secrètes. Une fois les données révélées, cette personne tombe sous le coup de la sanction. En effet, le fonctionnaire est soumis à un ensemble de règles et d'obligations dont la violation constitue une faute et l'expose à une sanction disciplinaire⁷³. Les fonctionnaires de l'administration fiscale ne sont pas dispensés de cette exigence. En cas de violation d'une règle, ou de non-respect de celle-ci, ils en répondent à travers des sanctions prévues par les textes en vigueur⁷⁴.

Cependant, en ce qui concerne le devoir de discrétion fiscale, le Livre des Procédures Fiscales camerounais⁷⁵ se contente d'interdire aux agents de l'impôt de divulguer les informations à caractère personnel des contribuables, sans fixer les peines encourues en cas de violation de cette obligation. L'on se retourne vers le Statut Général de la fonction publique pour identifier la peine encourue en cas de non-respect de l'obligation de discrétion. Ce dernier texte dispose que « *Lorsqu'il y a présomption de faute*

⁷² SALON (S.), *Délinquance et répression disciplinaire dans la fonction publique*, Paris, LGDJ, 1969, Cité par ABANE ENGOLO (P.-E.), *Traité de droit administratif du Cameroun*, *op.cit.*, p. 432.

⁷³ Article 92 du décret n°94/199 du 07 octobre 1994 portant Statut Général de la Fonction Publique de l'Etat du Cameroun.

⁷⁴ *Ibid.*

⁷⁵ Article L47 du LPF, « *les agents des impôts sont tenus au secret professionnel et ne peuvent communiquer les informations recueillies dans le cadre de leurs fonctions. Cette obligation vaut également à l'égard des renseignements obtenus d'une administration fiscale étrangère, dans le cadre de l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale prévue par les conventions internationales* ».

{professionnelle ou extra professionnelle}⁷⁶, l'administration peut prendre des mesures conservatoires à l'encontre du fonctionnaire en cause ». La violation de la discrétion professionnelle entraîne alors des sanctions disciplinaires⁷⁷ qui peuvent aller de l'avertissement⁷⁸, au blâme⁷⁹, ou encore à l'interdiction temporelle ou permanente d'exercer⁸⁰. Ces sanctions interviennent suite à la divulgation des informations confidentielles du contribuable à des personnes non habilitées à recevoir l'information.

L'avertissement et le blâme considérés comme des sanctions de premier groupe, ont vocation de rappel à l'ordre. Elles produisent plus d'effet sur l'agent et la suite de sa carrière. Le retard à l'avancement pour une durée d'un an et l'abaissement d'un ou de deux échelons sont un peu plus sérieux. L'interdiction temporelle pour une durée n'excédant pas six mois ou l'abaissement de grade, l'agent perd son droit au traitement et ne préserve que le bénéfice des prestations familiales. Ces différentes sanctions, même si elles ne sont pas pénales, peuvent avoir de l'impact dans la carrière de l'agent fiscal.

En effet, lorsqu'un agent de l'administration est surpris en train de divulguer les données personnelles du contribuable, il tombe sous le coup de la sanction. Il revient alors à l'autorité compétente de prononcer la sanction encourue en fonction du

⁷⁶ Est constitutif d'une faute professionnelle tout manquement par action, inaction ou négligence, aux devoirs et obligations auquel est assujéti le fonctionnaire. La faute extra professionnelle quant à elle résulte d'un manquement, d'une attitude ou d'un comportement qui met en cause l'éthique et la déontologie professionnelle ou est de nature à apporter atteinte à la moralité ou à l'honorabilité de la fonction publique. Lire utilement, article 93 du Décret n°94/199 du 07 octobre 1994 portant Statut Général de la Fonction Publique de l'Etat du Cameroun. Modifié et complété par le Décret n° 2000/287 du 12 octobre 2000, précité.

⁷⁷ AUBY (J.-M.), AUBY (J.-B.), DIDIER (Jean-Pierre) et TAILLEFAIT (A.), *Droit de la fonction publique : Etat, Collectivités locales, Hôpitaux*, op.cit., p. 443.

⁷⁸ L'article 97 alinéa 1 du Décret n°94/199 du 07 octobre 1994 précité dispose que « L'avertissement est une mise en garde adressée à un fonctionnaire lui intimant l'ordre d'assurer ses obligations professionnelles conformément aux textes en vigueur ».

⁷⁹ Le blâme quant à lui est une réprobation faite à un fonctionnaire conte lequel des griefs sont relevés dans sa manière de servir et dans son comportement. V. article 97 alinéa 2 du Décret n°94/199 du 07 octobre 1994 précité.

⁸⁰ BEM (A.), « Violation du secret professionnel : sanctions pénales et disciplinaires », publié le 18 juin 2012, modifié le 03 janvier 2018, in <https://www.legavox.fr> consulté le 25 mai 2020 à 16h45.

dossier professionnel de l'agent en cause⁸¹. Le pouvoir disciplinaire appartient à cet effet, à l'autorité investie du pouvoir de nomination et/ou à l'autorité hiérarchique qui l'exerce pour les sanctions disciplinaires autres que celles du premier groupe, après avis du Conseil Permanent de Discipline de la fonction publique⁸². Il est question pour le chef de faire valoir son pouvoir hiérarchique. Comme c'est le cas dans toutes les administrations publiques. Cette autorité peut décider après avis du Conseil Permanent de discipline de la fonction publique, de rendre public la décision portant sanction disciplinaire et ses motifs⁸³.

En plus, la discrétion fiscale touche ici les mêmes sensibilités que le secret médical. En effet, il s'agit d'un engagement du fisc comme du traitant qui doit être respecté sous peine de sanction. L'obligation de silence imposé au médecin de même qu'au fisc se justifie par l'idée de préserver la vie privée du patient, et la crédibilité de l'institution. C'est un contrat qui lie le fisc au contribuable et la violation entraînera l'intervention des règles civiles en vertu de l'article 1382 du code civil qui dispose que « *Tout fait quelconque de l'homme, qui cause à autrui un dommage, oblige celui par la faute duquel il est arrivé, à le réparer* ».

Dans l'ensemble, la discrétion fiscale est une obligation pour l'administration fiscale qui se doit de protéger son environnement de travail et la sphère privée du contribuable. Toutefois, cette obligation est ménagée par des règles qui trouvent leurs limites dans la prééminence donnée à l'information en vue de satisfaire les intérêts publics⁸⁴ et les logiques de communications administratives.

II. Une obligation modulée de l'administration fiscale

L'affirmation d'une transparence administrative amène nécessairement le fisc à être confronté à des besoins de communication administrative. L'engagement étant incompatible avec la fermeture⁸⁵, les différentes conventions fiscales obligent l'administration fiscale camerounaise à assister les institutions publiques étrangères. Il peut s'agir des informations relatives à la

⁸¹ Généralement, la sanction tient compte de la gravité de l'acte mais également des actes antérieurs.

⁸² Article 89 du Décret n°94/199 du 07 octobre 1994 précité.

⁸³ *Ibid.*, article 102 alinéa 1

⁸⁴ SERANDOUR (Y.), « Le devoir de discrétion », *op.cit.*, 1990, p. 360.

⁸⁵ AUBIN (E.), « La protection constitutionnelle de la transparence administrative », *les nouveaux cahiers du Conseil Constitutionnel*, n°59, 2018, p. 36.

procédure administrative et juridictionnelle⁸⁶ ou de toutes celles portant sur le fonctionnement interne de l'administration fiscale. Tout ceci permet de se rendre compte que l'obligation de discrétion fiscale est fortement atténuée. A cet égard, elle n'est pas opposable aux administrations entre elles (A), encore moins aux tribunaux dans l'exercice de leurs fonctions (B).

A. L'inopposabilité de la discrétion aux administrations entre elles

L'obligation de discrétion est inopposable à une administration publique interne (1) ou internationale (2).

1. L'inopposabilité de la discrétion entre administrations internes

La discrétion professionnelle est inopposable aux agents de l'administration habilités à procéder au contrôle. En effet, certaines situations imposent le fisc à transmettre dans le strict respect de la loi, les données protégées du contribuable qu'il détient au profit d'une administration. C'est ce qui justifie le fait que les renseignements soient communiqués entre administrations dans la mesure où une base légale le prévoit expressément. En réalité, le législateur a surmonté l'effet paralysant du secret professionnel⁸⁷ en posant comme principe que le secret professionnel n'est pas opposable à l'administration, parce que les agents de l'administration y sont également soumis⁸⁸. L'article L 48 du LPF camerounais vient renchérir cette position en précisant à cet effet que « *les agents des impôts sont déliés du secret professionnel à l'égard du Contrôleur Supérieur de l'Etat, du Trésor, des Douanes, des Brigades Economique et Financière agissant dans le cadre de leurs fonctions (...) à la demande du Directeur Général des Impôts.* »⁸⁹. A la lecture de cette disposition, on réalise que l'obligation de discrétion fiscale peut être levée au profit de certaines

⁸⁶ BELTRAME (Pierre) et MELH (Lucien), *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, *op.cit.*, p. 584.

⁸⁷ L'effet paralysant du secret professionnel résulte du fait que les dépositaires du secret professionnel peuvent se retrancher derrière cette obligation de discrétion assortie de sanctions pénales et disciplinaires pour faire échec au droit de la communication de l'administration. C'est pourquoi le législateur a institué un principe non écrit d'inopposabilité du secret professionnel aux agents de l'administration. Lire utilement, GROSCLAUDE (J.) et MARCHESSOU (P.), *Procédures fiscales*, Paris, Dalloz, 2014, 7^e édition, p. 168.

⁸⁸ *Ibid.*

⁸⁹ Article L 48 du LPF du Code Général des Impôts 2020 du Cameroun.

institutions uniquement, en l'occurrence les institutions financières de l'Etat. Ce qui suppose que toutes les administrations ne soient pas habilitées à solliciter les données personnelles des contribuables par conséquent, tombe sous le coup du secret professionnel. Le LPF français va plus loin et autorise le notaire chargé de liquider une communauté à recevoir de l'administration communication de tout renseignement sur la situation fiscale des époux pour une période où ils étaient imposés ensemble⁹⁰. Tout comme l'huissier de justice⁹¹. Bien plus, l'on retient que le secret professionnel est levé à la demande du Directeur Général des Impôts. Ce qui suppose que l'agent de l'administration fiscale qui a divulgué les informations à la demande du Directeur Général des Impôts ne saurait être sanctionné. L'inopposabilité du secret professionnel à l'administration elle-même, est alors considérée comme un principe non écrit⁹².

Ainsi, les données sensibles des contribuables peuvent être communiquées à certaines administrations, sur la base d'entraide administrative, et à des fins de dénonciation pénale. Cependant, lorsque le secret a été partagé, le droit intervient pour empêcher sa divulgation aux personnes qui ne justifient pas d'un intérêt direct pour accéder aux informations en cause. En d'autres termes, les investigations de l'administration déliée du secret professionnel doivent se conformer à la discrétion vis-à-vis des tiers. Les renseignements doivent être transmis sous enveloppe fermée⁹³. En un mot, les agents de l'administration sont dispensés du secret professionnel lorsque les considérations d'ordre public et la nécessité du contrôle l'exigent.

Quid de l'inopposabilité de la discrétion aux administrations fiscales étrangères ?

2. L'inopposabilité de la discrétion aux administrations fiscales internationales

Chaque administration fiscale a besoin d'informations pour mieux asseoir sa base imposable. Pour ce faire, elle étend à

⁹⁰ Article L 149 du LPF français.

⁹¹ L'huissier de justice en vue du paiement d'une pension alimentaire, est en droit d'exiger du fisc certains renseignements sur le débiteur. Voir l'article L 151 du LPF français.

⁹² GROSCLAUDE (J.) et MARCHESSOU (P.), *Procédures fiscales, op.cit.*, p. 168.

⁹³ URY (D.), « La discrétion fiscale, une obligation déontologique majeure dans le contexte de la mise en place du prélèvement à la source » *op.cit.*

l'international son droit de communication par le procédé de la coopération fiscale internationale⁹⁴, qui permet de renforcer le dispositif informationnel, à travers l'échange de renseignement⁹⁵. Sur la base de la « *clause d'assistance administrative* », l'administration fiscale peut lutter contre les délits fiscaux⁹⁶. C'est dans ce sens que les conventions fiscales franco-camerounaises stipulent que les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements nécessaires pour l'application des dispositions desdits instruments pour prévenir la fraude ou l'évasion fiscale relativement aux impôts concernés. Cependant, c'est à la condition que tout renseignement ainsi échangé soit tenu secret et ne puisse être communiqué qu'aux administrations⁹⁷ qui sont chargées de l'assiette, du recouvrement, de la perception, des poursuites ou de la détermination des recours relatifs aux impôts faisant l'objet de la convention⁹⁸.

Le législateur Camerounais a de manière générale levé l'obligation de discrétion au profit de l'administration fiscale étrangère, afin que celle-ci bénéficie des informations personnelles des contribuables nationaux qui se trouvent à l'étranger. L'article L 48 du LPF camerounais dispose d'ailleurs à ce sujet : « *les agents des impôts sont déliés du secret professionnel à l'égard (...) des administrations*

⁹⁴ LAUMONNIER (A.), *La coopération fiscale entre Etats dans la lutte contre la fraude fiscale et l'évasion fiscale internationale*, Thèse de Doctorat, Université de Bordeaux, 2017, p. 554.

⁹⁵ L'échange de renseignement qui se fait sur la base des conventions fiscales passées entre les administrations partenaires permet donner aux pays contractants les informations utiles pouvant permettre de lutter contre la fraude fiscale. Voir URY (D.), « La discrétion fiscale, une obligation déontologique majeure dans le contexte de la mise en place du prélèvement à la source » *op.cit.*, p. 84.

⁹⁶ LAUMONNIER (A.), *La coopération fiscale entre Etats dans la lutte contre la fraude fiscale et l'évasion fiscale internationale*, *op.cit.*

⁹⁷ Y compris les tribunaux et les organismes administratifs

⁹⁸ La convention fiscale franco-camerounaise, signée le 21 octobre 1976, entrée en vigueur le 19 juillet 1978. Elle a été modifiée par les avenants du 31 mars 1994 et du 28 octobre 1999, ce dernier étant entré en vigueur le 1^{er} janvier 2003. Article 37. 1) *Les autorités fiscales de chacun des États contractants transmettent aux autorités fiscales de l'autre État contractant les renseignements d'ordre fiscal qu'elles ont à leur disposition et qui sont utiles à ces dernières autorités pour assurer l'établissement et le recouvrement réguliers des impôts visés par la présente convention ainsi que l'application, en ce qui concerne ces impôts, des dispositions légales relatives à la répression de la fraude fiscale.* 2) *Les renseignements ainsi échangés, qui conservent un caractère secret, ne sont pas communiqués à des personnes autres que celles qui sont chargées de l'assiette et du recouvrement des impôts visés par la présente convention. Aucun renseignement n'est échangé qui révélerait un secret commercial, industriel ou professionnel. Le renseignement peut ne pas être donné lorsque l'État requis estime qu'il est de nature à mettre en danger sa souveraineté ou sa sécurité ou à porter atteinte à ses intérêts généraux.*

fiscales étrangères agissant dans le cadre de l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale prévue par une convention internationale »⁹⁹. Allant dans le même sens, la convention de l'OCDE sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale dispose que: « (...) *les États devraient prendre des mesures ou fournir des renseignements en tenant compte de la nécessité de protéger la confidentialité des renseignements ainsi que des instruments internationaux relatifs à la protection de la vie privée et au flux de données de caractère personnel* »¹⁰⁰.

Cette convention dispense l'administration fiscale étrangère de l'obligation de discrétion fiscale en lui permettant de bénéficier des informations confidentielles sur le contribuable. Elle garantit aussi à ce dernier, le secret des informations reçues à l'égard des tiers. En d'autres termes, les informations partagées entre administrations bénéficient d'une protection à l'égard des tiers, et ne sont communiquées qu'aux personnes concernées par l'établissement ou le recouvrement de l'impôt. L'article 26 de la convention précitée renchérit: « *Les renseignements obtenus par une Partie en application de la présente Convention sont tenus secrets et protégés dans les mêmes conditions que celles prévues pour les renseignements obtenus en application de la législation de cette Partie et, en tant que de besoin pour assurer le niveau nécessaire de protection des données à caractère personnel, conformément aux garanties qui peuvent être spécifiées par la Partie fournissant les renseignements comme étant requises au titre de sa législation* »¹⁰¹. En conséquence, la discrétion n'est pas opposable aux administrations fiscales étrangères qui ont souscrit aux conventions fiscales¹⁰². La clause d'assistance administrative induit que « *Tout renseignement ainsi échangé sera tenu secret et ne pourra être communiqué qu'aux personnes chargées soit de l'établissement ou du recouvrement des impôts visés par la présente convention, soit des poursuites concernant ces impôts, soit des décisions sur les recours relatifs à ces impôts* ». Cette clause de secret est manifestement

⁹⁹ Article L 48 du LPF du Code Général des Impôts du Cameroun.

¹⁰⁰ Préambule de la convention de l'OCDE sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

¹⁰¹ Article 26 de la convention de l'OCDE sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

¹⁰² Ces conventions peuvent être bilatérales c'est-à-dire passée entre deux Etats pour faciliter les échanges de renseignements. C'est le cas de la convention fiscale Canada-Cameroun signée le 26 mai 1982 entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1988 ; la convention fiscale France-Cameroun du 21 octobre 1976 modifiée par le avenants du 31 mars 1994 et 28 octobre 1999 ; la convention fiscale Tunisie-Cameroun du 26 mars 1999. Ratifiée par la Tunisie en 1999 et par le Cameroun en 2005. Entrée en vigueur 1^{er} janvier 2008. Ou multilatérales lorsqu'elles font intervenir plusieurs membres. C'est le cas de la convention de l'OCDE.

contraire aux droits de la défense reconnus par la Charte Africaine des Droits de l'Homme et des Peuples¹⁰³.

Mais, les renseignements sur le contribuable peuvent être transmis sur demande¹⁰⁴, de manière automatique¹⁰⁵, ou encore de manière spontanée¹⁰⁶, d'une administration interne à une administration internationale. Quoiqu'il en soit, la convention fiscale internationale a pour objet de lever le secret entre les pays contractants, afin de lutter contre la fraude fiscale, tout en préservant le contribuable concerné de la communication publique des éléments recueillis¹⁰⁷.

De ce qui précède, l'on retient que la discrétion fiscale est une obligation fondamentale de l'administration qui est inopposable aux administrations fiscales interne et internationale elle-même. Mais aussi aux tribunaux.

B. L'inopposabilité de la discrétion fiscale au juge

La discrétion fiscale est aussi inopposable devant le juge de l'impôt¹⁰⁸. Ceci parce que « *Le secret est inconciliable avec les pratiques de la justice et les droits de la défense* »¹⁰⁹. Cependant, comme le dit, le Professeur René CHAPUS, « *le contentieux fiscal ne relève pas de la compétence d'un juge spécialisé et facile à déterminer* »¹¹⁰. Les dispositions des textes fiscaux en vigueur au Cameroun, renseignent que ce sont les

¹⁰³ Article 7 alinéa 1(c) de la Charte Africaine des Droits de l'Homme et des Peuples.

¹⁰⁴ L'échange de renseignements sur demande et une mesure qui permet à l'administration à l'issue d'un contrôle de solliciter la transmission à son profit des renseignements spécifiques relatifs aux contribuables. Il s'agit pour l'administration en cause de formuler clairement sa demande de renseignement à un Etat partenaire. Voir AYANGMA AYANGMA (J.), *La pratique du contrôle fiscal des prix de transfert dans l'espace CEMAC : Le cas du Cameroun*, Yaoundé, Harmattan, 2015, p. 156.

¹⁰⁵ *Ibid.*, l'échange de renseignement est dite automatique, lorsqu'il s'opère une transmission automatique et systématique de renseignement sans demande préalable d'information.

¹⁰⁶ *Ibid.*, l'échange de renseignement spontané est une mesure qui consiste pour l'administration ayant connaissance d'une information susceptible d'être utile à un Etat partenaire, la lui transmettre sans demande préalable. Il s'agit là de la manifestation du devoir de révélation. Voir *Ibid.*

¹⁰⁷ URY (D.), « La discrétion fiscale, une obligation déontologique majeure dans le contexte de la mise en place du prélèvement à la source », *op.cit.*, p. 84.

¹⁰⁸ DE LA MARDIERE (C.), *La preuve en droit fiscal*, *op.cit.*, p. 82.

¹⁰⁹ SERANDOUR (Y.), « Le devoir de discrétion », *op.cit.*, p. 360.

¹¹⁰ CHAPUS (R.), *Droit du contentieux administratif*, Paris, LGDJ, 15e éd., 2001, p.233 et s.

juges traditionnels qui concourent au règlement de litiges fiscaux suivant l'ordre de compétence¹¹¹. C'est-à-dire le juge judiciaire (1) et le juge administratif (2) qui peuvent connaître des questions de secret professionnel.

1. L'inopposabilité envers le juge judiciaire

Selon les dispositions de l'article 419 du CGI relatives impôts indirects « *l'introduction et l'instruction des instances ont lieu devant les tribunaux civils de la situation du Centre des Impôts chargé de la perception des droits ; la connaissance et la décision en sont interdites par toutes autres autorités constituées et administratives* »¹¹². Plus loin, l'article L 55 du LPF camerounais renchérit : « *les poursuites de droit commun comprennent trois degrés : la mise en demeure valant commandement de payer, la saisie et la vente. Ces trois degrés constituent des poursuites judiciaires, c'est-à-dire seuls les tribunaux judiciaires sont compétents pour statuer sur la validité de ces actes* »¹¹³. En effet, le juge judiciaire est compétent pour connaître des poursuites de droit commun. Cependant, pour statuer il a besoin d'informations et ne peut pas se voir opposer l'obligation de discrétion fiscale.

De plus en plus, en matière de fraude fiscale ou l'administration semble tenir le pénal en l'état¹¹⁴. L'article L 114 du LPF camerounais dispose d'ailleurs à cet effet que : « *Les poursuites, en vue de l'application des sanctions pénales prévues à l'article L 107 du présent Livre en cas de fraude fiscale, sont portées devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'un quelconque des impôts en cause aurait dû être établi ou acquitté* »¹¹⁵. Tous ces textes établissent la compétence du juge judiciaire de l'impôt, car il est le meilleur garant des droits fondamentaux des administrés. Cependant, le juge pénal ne saurait se voir opposer l'obligation de discrétion fiscale sur la base de la confidentialité des informations reçues du contribuable, car il a

¹¹¹ FERMOSE (J.), *Le juge fiscal : contribution à l'étude des caractéristiques du juge fiscal en droit camerounais*, Thèse de Doctorat/Ph.D, Université de Ngaoundéré, 2019, p. 41.

¹¹² Article 419 du CGI.

¹¹³ Article L 55 du LPF.

¹¹⁴ PEKASSA NDAM (G.-M.), « L'obligation déclarative en droit fiscal camerounais », in ANOUKAHA (F.) et OLINGA (A-D) (dir.), *L'obligation. Etudes offertes au Professeur Paul-Gérard POUGOUE*, Yaoundé, Harmattan Cameroun, 2015, p. 806. En réalité, c'est l'administration qui détient en matière de répression de la fraude fiscale, l'opportunité des poursuites. Une fois qu'elle saisit le juge pénal après avis consultatif de la commission des infractions fiscales, toutes les informations doivent lui transmis.

¹¹⁵ Article L 114 du LPF.

besoin de toutes les informations pour pouvoir rendre sa décision. Dit autrement, le juge fiscal qui a besoin d'un renseignement sur le contribuable ne peut pas être soumis à l'obligation de la discrétion fiscale. C'est le cas en matière de fraude fiscale où le juge correctionnel est compétent pour connaître de la répression de celle-ci. Dans ce cas de figure, le juge ne pourra prononcer la sanction, qu'après fourniture par l'administration des informations (parfois confidentielles) qui étayent les allégations. Cela se justifie par le fait que cette obligation de discrétion fiscale fait obstacle au caractère nécessairement contradictoire de la procédure juridictionnelle¹¹⁶.

2. L'inopposabilité envers le juge administratif

L'inopposabilité dans ce cadre trouve son fondement dans l'article L 126 du LPF, lequel dispose : « *En matière d'impôts directs et de taxe sur la valeur ajoutée ou de taxes assimilées, les décisions rendues par le Ministre en charge des finances sur les réclamations contentieuses, et qui ne donnent pas entièrement satisfaction aux intéressés, peuvent être attaquées devant les Tribunaux administratifs, dans un délai de soixante (60) jours à partir du jour de la réception de l'avis portant notification de la décision* ». Le juge administratif connaît de la réclamation contentieuse¹¹⁷, lorsque le contribuable se croit imposé à tort ou surtaxé¹¹⁸. Dans ce cas, le juge administratif a besoin de toutes les informations pouvant permettre de rétablir le contribuable dans ses droits. Il peut alors, prendre connaissance des informations couvertes par le secret professionnel. C'est ce qui justifie le fait que le secret ne soit pas opposable au juge. Il est alors délié de l'obligation du secret.

Le législateur français est plus précis à ce sujet¹¹⁹. Il précise que le juge administratif peut prendre connaissance des données

¹¹⁶ URY (D.), « La discrétion fiscale, une obligation déontologique majeure dans le contexte de la mise en place du prélèvement à la source », *op.cit.*, p.84.

¹¹⁷ La compétence du juge administration est établit après la saisine de l'administration sur la base du recours gracieux préalable. En cas d'insatisfaction, la saisine du juge administratif est ouverte d'office à tout contribuable (article L 124 du LPF) qui doit faire enregistrer sa demande auprès du greffier du Tribunal administratif contre décharge.

¹¹⁸ Article L 116 du LPF du CGI du Cameroun.

¹¹⁹ L'article L 201 du LPF français que « *les documents et pièces que l'administration des impôts a joint au dossier du litige devant le tribunal administratif et qui concerne les entreprises ou personnes nommément désignées ne peuvent porter que sur des moyennes de chiffres d'affaires ou de revenus, de façon à respecter le secret professionnel (...)* Le tribunal administratif, s'il le demande à l'audience, reçoit pendant le délibéré, pour son intime conviction communication intégrale en chambre du conseil de tous documents ou pièces concernant les entreprises ou personnes nommément désignée »

couvertes par le secret en ceci qu'il est lui-même tenu à l'obligation du secret, à l'égard des tiers. En d'autres termes le juge peut obtenir toutes les informations secrètes dont il a besoin pour trancher un litige. En contrepartie, elles doivent rester discrètes. Cela se justifie par le fait que certaines audiences se tiennent à huit clos. C'est du moins ce qui ressort de l'idée DE LA MARDIERE¹²⁰.

Au regard des différentes conventions fiscales passées, le juge administratif camerounais devrait respecter la lettre du traité et refuser la communication des documents échangés au contribuable. Subséquemment, *les tribunaux n'ont pas pour objet de faire obstacle à la communication par l'administration fiscale au juge compétent de renseignements recueillis dans le cadre de l'assistance administrative auprès d'administrations étrangères*. Ici, encore le Conseil d'Etat a fait preuve de plus clarté parce, « *mettre l'administration en situation de transparence, c'est diminuer les tensions* »¹²¹. En effet, le juge administratif est tenu de ne statuer, conformément aux principes généraux de la procédure, qu'au vu des seules pièces du dossier qui ont été communiquées aux parties. Il lui appartient, lorsque l'administration a choisi de transmettre au juge de l'impôt les renseignements, y compris les documents obtenus dans le cadre de la convention, de les communiquer à la partie adverse. Dans le cas inverse, il lui incombe, dans l'exercice de ses pouvoirs de direction de la procédure, de prendre toutes mesures propres à lui procurer, par les voies de droit, les éléments de nature à lui permettre de former sa conviction sur les points en débat, et d'en tirer les conséquences sur le litige au regard des suites données à ces mêmes mesures¹²². Au Cameroun, les dispositions du CGI sont silencieuses à ce sujet, mais la pratique juridictionnelle porte à croire que le juge administratif camerounais bien qu'il soit inopposable à l'obligation de discrétion fiscale, est tenu de protéger la sphère privée des contribuables.

Conclusion

A tout considérer, la protection des informations personnelles du contribuable s'avère difficile. La tâche peut être plus aisée en droit de la fonction publique qu'en droit fiscal. Le contribuable tenu à l'obligation de déclaration, donne lui-même les

¹²⁰ DE LA MARDIERE (C.), *La preuve en droit fiscal, op.cit.*, p. 82.

¹²¹ SABOURIN (P.), « Réflexion sur les rapports des citoyens et de l'administration », *Dalloz*, chronique, 15 mars 1978, pp. 61-67 cité par LAMBERT (T.), « Le contribuable face à l'administration fiscale », *op.cit.*, p. 113.

¹²² CE 4 juin 2008, n° 304526 ; CE 26 janvier 2011, n°311808, Weissenburger, RJF 4/11 n°489, chronique V. Daumas, p. 355.

renseignements sensibles sur sa situation fiscale, lesquels doivent bénéficier de la discrétion des agents de l'administration fiscale à l'égard des tiers. L'administration fiscale, en quête permanente de ressources fiscales, a besoin d'informations auprès d'autres administrations (internes et étrangères), le but étant de vérifier la véracité des « *confessions fiscales* »¹²³ du contribuable afin de lutter efficacement contre la fraude et/ou l'évasion fiscales et garantir la transparence aux charges publiques. Ainsi, la discrétion fiscale est ambivalente. Elle prend en compte l'obligation du secret et du devoir de renseignement professionnel. Les agents fiscaux sont donc dispensés de l'obligation de discrétion fiscale lorsqu'il s'agit de transmettre les informations à une administration publique. Ces informations sont généralement transmises d'une administration à une autre à des fins d'entraide administrative et de dénonciation pénale. Ainsi, le secret est inconciliable avec les impératifs de justice et d'intérêt public¹²⁴.

Le challenge est grand entre la protection de la vie privée qui entraîne la confiance dans la relation contribuable-fisc et la recherche des ressources financières qui passe par la collecte des informations détenues par d'autres administrations. Quoi qu'il en soit, la discrétion fiscale a une portée générale. Les agents de l'administration ont la stricte obligation de l'opposer à toute personne qui ne justifie d'aucun intérêt direct pour accéder aux informations en cause.

¹²³ BELTRAME (P.), *La fiscalité en France*, *op.cit.*, p. 117.

¹²⁴ SERANDOUR (Y.), « Le devoir de discrétion », *op.cit.*

LES OBLIGATIONS FISCALES DE L'EXERCICE BUDGETAIRE 2020 A L'EPREUVE DE LA COVID-19 AU CAMEROUN

Par

François ABENG MESSI

Ph.D en Droit Public

*Chargé de Cours à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques
Université de Yaoundé II (Cameroun).*

RESUME

Au Cameroun, l'exercice budgétaire 2020 a débuté avec un régime d'obligations fiscales dont la dernière modification a été apportée par la loi n°2019/023 du 24 décembre 2019 portant loi de finances 2020. Ces obligations semblaient couvertes d'un voile imperméable dont la pandémie de la Covid-19 a révélé les carences. Devenues d'application difficile, ces obligations devaient être taillées à la mesure des effets de la Covid-19 sur la matière imposable. Aussi, le président de la République a-t-il pris des mesures fiscales pour arrimer ces obligations fiscales à l'état de crise. Celles-ci ont conduit à une mise en quarantaine partielle du droit fiscal de droit commun, alors en vigueur, en contrepartie de l'érection d'un droit fiscal de crise, dérogatoire et transitoire. Ce dernier est autant vecteur de l'assouplissement des obligations fiscales formelles, que de l'allègement des obligations fiscales substantielles.

Mis en quarantaine, le droit fiscal d'ordinaire est, pour partie, confiné. Son déconfinement reste attendu pour une revitalisation du Trésor public, privé d'une part importante des ressources financières de sa mamelle nourricière.

Mots-clés : Covid-19 - Obligations fiscales – Allègement – Assouplissement- Droit dérogatoire – Droit transitoire.

ABSTRACT

In Cameroon, the 2020 financial year began with a tax obligation regime, the last modification of which was made by Law n°2019/023 of December 24, 2019 on the finance law. These bonds appeared to be covered by an impervious veil, the deficiencies of which were revealed by the Covid-19 pandemic. Having become difficult to apply, these obligations had to be tailored to the effects of Covid-19 on taxable matters. Also, the President of the Republic has taken tax measures to tie these tax obligations to the state of crisis. These led to a partial quarantine of ordinary tax law, then in force, in return for the erection of a crisis, derogatory and transitional tax law. The latter is as much a vehicle for easing formal tax obligations as it is for lightening substantial tax obligations.

Quarantined, ordinary tax law is, in part, confined. Its deconfinement remains awaited for a revitalization of the public treasury, deprived of a significant part of the financial resources of its foster mother.

Keywords: Covid-19 - Tax obligations - Lightening - Easing - Exceptional law - Transitional law.

Introduction

Il est piquant de remarquer que le droit a appris à ruser avec le temps hybride. Ce dernier est « à la fois mobile et stabilisé, désinstitutionnant et institutionnant, institutionnant et institué, il est le temps de l'institution. Soucieux des transitions, il ne croit ni aux surgissements instantanés, ni aux résolutions permanentes. Conscient des échanges multiples entre le droit et le social, il relativise les prétentions des volontés souveraines »¹. A la suite de ces écrits du professeur François OST, il est admis de reconnaître que l'application de la loi dans le temps est loin d'être un long fleuve tranquille. En ce que le droit objectif correspond à une configuration du droit spécifique à une société et à un moment donné, ce dernier est appelé à évoluer, s'adapter aux évolutions qui l'inspirent et le façonnent. En cela, la stabilité du droit peut être précaire. Le droit est mouvant, changeant, voire en mouvement² car, tenu d'être une réponse à des situations sociales qui nécessitent son arbitrage. Cette considération théorique et générale n'épargne pas le droit fiscal.

En effet, l'annualité de l'impôt conduit le régime dudit droit à être taillé sur mesures par rapport aux objectifs visés par la politique fiscale. Face à la crise, le droit fiscal ne peut que subir des évolutions, voire des involutions pour mieux répondre aux défis des finances publiques. C'est ainsi que le droit fiscal en vigueur peut se montrer flexible³ et par conséquent, céder la place à un droit fiscal dérogoire ou transitoire⁴, un droit fiscal de crise qui le met ainsi en quarantaine. Au regard de l'actualité fiscale, l'avènement d'un tel droit semble avoir été favorisé par la Covid-19 au Cameroun qui fait ainsi office de force créatrice⁵. La théorie des circonstances exceptionnelles chère aux administrativistes⁶, ou celle de l'état

¹ OST (F.), *Le temps du droit*, Paris, Ed. Odile Jacob, 1999, p.164.

² DIEBOLT (S.), *Le droit en mouvement. Eléments pour une compréhension constructivistes des transformations complexes des systèmes juridiques*, Thèse en Droit, Université Paris X-Nanterre, 2000, 548p.

³ CARBONNIER (J.), *Flexible droit. Pour une sociologie du droit sans sa rigueur*, Paris, LGDJ, 2001, 10^e éd., 493p.

⁴ Pour approfondissement voir ROUBIER (P.), *Le droit transitoire (conflits de lois dans le temps)*, Paris, Dalloz et Sirey, 1960, 589p.

⁵ RIPERT (G.), *Les forces créatrices du droit*, Paris, LGDJ, 1955, 431p.

⁶ Voir ONDOA (M.), *Le Droit de la responsabilité publique dans les Etats en développement : contribution à l'étude des droits africains*, Harmattan Cameroun, 2010, pp. 665 et s. ; OWONA (J.), « L'institutionnalisation de la légalité d'exception dans le Droit public camerounais », *RCD*, n°6, juillet-décembre 1974, pp. 104-123.

d'exception chère aux constitutionnalistes⁷, pourraient trouver une extension en droit fiscal.

L'évocation des obligations fiscales conduit d'abord à préciser ce à quoi renvoie une obligation en droit, où elle peut d'ailleurs revêtir une conception large et une conception stricte. En effet, le concept d'obligation est issu du mot latin *obligatio*, de *obligare* qui signifie obliger, lier par une loi, un ordre, un accord, un service⁸. Au sens large ou général⁹, l'obligation est un devoir imposé par la loi¹⁰. En revanche, au sens étroit, c'est le lien de droit entre deux personnes par lequel l'une, le débiteur, est tenue d'une prestation vis-à-vis de l'autre, le créancier. L'obligation est aussi synonyme de dette, et apparaît comme la face négative de la créance¹¹. Selon le Code civil français, « *les obligations naissent d'actes juridiques, de faits juridiques ou de l'autorité seule de la loi* »¹² et, aussi, « *de l'exécution volontaire ou de la promesse d'exécution d'un devoir de conscience envers autrui* »¹³.

Au regard de ce qui précède, il convient de considérer sur les pas du professeur Gérard Martin PEKASSA NDAM la multiplicité et la diversité d'entendements ainsi que la pluralité de champs d'emploi de la notion d'obligation¹⁴. Aussi, sied-t-il, dans le cadre de cette recherche, de retenir la conception stricte de l'obligation. Cela étant, les obligations fiscales résultent de l'application de la loi d'impôt, c'est-à-dire des lois relatives aux prélèvements obligatoires destinés à financer les dépenses budgétaires de l'Etat, des collectivités territoriales décentralisées ainsi que certains autres organismes publics¹⁵. Ces obligations sont des obligations légales en ce sens qu'elles remplissent le critère de contrainte, de coercition ou

⁷ NGUYEN (Th. H.), *La notion d'exception en droit constitutionnel français*, Thèse en Droit, Université Paris I Panthéon-Sorbonne, 2013, 643p.

⁸ CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, coll. Quadrige, 2017, 11^{ième} éd., p. 701.

⁹ *Ibid.*

¹⁰ GUINCHARD (S.), DEBARD (Th.) (dir.), *Lexique des termes juridiques*, Paris, Dalloz, 2017, 25^{ième} éd., p. 1046.

¹¹ *Ibid.*

¹² Article 1100.

¹³ *Ibid.*

¹⁴ PEKASSA NDAM (G. M.), « L'obligation déclarative en droit fiscal camerounais », in ANOUKAHA (F.), OLINGA (A. D.) (sous la coordination de), *L'obligation, Etudes offertes au Professeur Paul-Gérard POUGOUE*, Harmattan Cameroun, 2015, p. 793.

¹⁵ CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, op. cit., p. 526.

d'astreinte qui les caractérise¹⁶. Le difficile respect de celles-ci auquel exposait la crise sanitaire née de la Covid-19 imposait des réajustements.

Anciennement dénommé 2019-nCoV, la Corona Virus Infectious Disease 2019 ou maladie à coronavirus 2019, en abrégé Covid-19, est une maladie infectieuse¹⁷ émergente de type zoonose virale causée par la souche de coronavirus SARS-CoV-2. Le premier cas rapporté est un patient de 55 ans tombé malade le 17 novembre 2019 en Chine. Un mois plus tard, le 15 décembre, le nombre de cas se chiffre à 27, puis à 60 le 20 décembre. Depuis lors, cette maladie se répand dans le monde au point où l'Organisation Mondiale de la Santé (OMS) a déclaré le 30 janvier 2020 que l'épidémie constitue une urgence de santé publique de portée internationale¹⁸. A cette date, aucun pays africain, sur les 20 déclarés dans le monde¹⁹, n'avait enregistré de cas confirmés.

Mais, la tranquillité que le Cameroun affichait jusqu'alors sera rompue le 6 mars 2020, date à laquelle le Ministre de la santé publique annonça le premier cas, un français âgé de 58 ans, arrivé au Cameroun le 24 février. A la date du 7 juillet 2020, le compteur affiche 14 916 cas confirmés, 11 525 cas guéris et 359 décès. Ces chiffres sont le résultat d'une stratégie gouvernementale de riposte démarré le 17 mars²⁰, poursuivie le 9 avril²¹. Pour décongestionner

¹⁶ MBONDA (E.-M.), « L'obligation : de quel droit et pour quelle fin ? », in ANOUKAHA (F), OLINGA (A.D) (sous la coordination de), *L'obligation, Etudes offertes au Professeur Paul-Gérard POUGOUE*, op. cit., p. 441.

¹⁷ Les symptômes les plus fréquents de cette maladie sont la fièvre, la toux et la gêne respiratoire et, plus rarement, un syndrome de détresse respiratoire aiguë pouvant entraîner la mort, notamment chez les personnes rendues fragiles par l'âge ou des comorbidités.

¹⁸ OMS, « Novel Coronavirus (2019-nCoV) Situation Report-11 » [archive], sur www.who.int, Organisation mondiale de la santé, consulté 2 mai 2020, 18h13.

¹⁹ China 9720, Japan 14, Republic of Korea 11, Viet Nam 5, Singapore 13, Australia 9, Malaysia 8, Cambodia 1, Philippines 1, Thailand 14, Nepal 1, Sri Lanka 1, India 1, United States of America 6, Canada 3, France 6, Finland 1, Germany 5, Italy 2, United Arab Emirates 4.

²⁰ Parmi les mesures édictées à compter du mercredi 18 mars 2020, on note : la fermeture des frontières du Cameroun ; la suspension de la délivrance des visas d'entrée au Cameroun aux différents aéroports ; la fermeture de tous les établissements de formation ; et l'interdiction des rassemblements de plus de cinquante personnes.

²¹ Les mesures supplémentaires sont : la généralisation du port du masque dans tous les espaces ouverts au public ; la mise sur pied des centres spécialisés de traitement des patients du COVID-19 dans les chefs de lieux de régions ; l'intensification de la campagne de sensibilisation et de dépistage du COVID-19 ;

les prisons, le président de la République a signé le Décret N°2020/193 du 15 avril 2020 portant commutation et remise de peines. Au plan financier, le plan de riposte à la pandémie étant évalué à 58 000 000 000 de francs CFA, il a également décidé de la création d'un compte d'affectation spéciale²² approvisionné d'urgence d'une somme de 1 000 000 000 de francs CFA. Par ailleurs, le Chef de l'État a fait un don spécial de matériels d'une valeur de 2 000 000 000 de francs CFA aux 360 arrondissements²³. Si toutes ces mesures montrent à suffire que l'Etat du Cameroun n'a pas lésiné quant aux moyens et mesures à prendre pour barrer la voie à cette pandémie, il faut reconnaître que le 30 avril est une date historique. Elle marque l'annonce des mesures d'accompagnement, jusqu'ici très attendues par la population, pour amenuiser les effets pervers des mesures barrières. Des dix-neuf mesures annoncées, plus de la moitié ont effet fiscal. En effet, habilité à apporter, par voie d'ordonnance, des modifications aux législations financières, fiscale et douanière²⁴, comme en Côte d'Ivoire²⁵, en France²⁶, au

la poursuite des activités essentielles à l'économie et la sanction de tout contrevenant aux restrictions en vigueur et de confinement imposé aux personnes à risque. Pour une étude sur la présentation des mesures voir TCHINGANKONG YANOU (M.), « La lutte contre le Covid-19 au Cameroun : entre mise en œuvre déterminée d'une politique publique de crise et échec d'un opportunisme politique », pp.1-4, <https://www.researchgate.net/publication/341193784>, consulté le 3 juillet 2020 à 10h07.

²² Il s'agit du *Fonds de Solidarité Nationale pour la Lutte contre le Corona virus et ses répercussions économiques et sociales*. Il a été ouvert par l'Ordonnance N°2020/001 du 03 juin 2020 modifiant et complétant certaines dispositions de la loi n°2019/023 du 24 décembre 2019 portant loi de finances de la République du Cameroun pour 2020 (article 26^{ème} bis). Plusieurs donateurs (hommes d'affaires et entreprises) ont également contribué dans l'approvisionnement de ce fonds. Cf. communiqué radio-presse D13-164CRP/MINSANTE/CAB du 29 mai 2020

²³ Le don comprend des respirateurs, 50.000 cartons de savon de lessive soit 4000.000 morceaux, 1.500.000 masques de protection, 75000 sceaux de ménages, 40000 bidons.

²⁴ Article cinquante-neuvième de la loi n°2019/023 du 24 décembre 2019 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2020.

²⁵ Ordonnance n°2020-357 du 8 avril 2020 relative aux mesures fiscales dans le cadre du plan de riposte à la pandémie de Coronavirus, Covid-19.

²⁶ Le 22 mars 2020, Gérald DARMANIN, ministre de l'Action et des Comptes publics, annonçait des mesures fiscales d'urgence en faveur des contribuables, particulièrement, et des entreprises en difficultés financières. Ces mesures s'appuyant sur le levier financier s'accompagnent de nombreuses autres mesures adaptant les procédures fiscales à la situation exceptionnelle résultant de l'État d'urgence sanitaire. Elles ont été précisées sur certains aspects par 4 des 25

Gabon²⁷, au Sénégal²⁸, au Togo²⁹, au Tchad³⁰, au Cameroun, le président de la République a donné une réponse fiscale à la pandémie de la Covid-19 à la suite de la réunion des ministres en charge des finances et de l'économie de la CEMAC du 28 mars au Congo, sur les « *Incidences économiques et financières du Covid-19 sur les économies de la CEMAC et esquisses de solutions* »³¹.

Comme le fait remarquer le professeur TOUNA MAMA, l'épidémie de la Covid-19 ne laisse personne indifférent³². Mais, celle-ci à en suivre le professeur Didier TRUCHET, est interprétée différemment par les diverses disciplines du droit public³³. A cet effet, les administrativistes et les constitutionnalistes³⁴ semblent se

ordonnances publiées au Journal officiel du 26 mars 2020, prises par le gouvernement habilité à légiférer par voie d'ordonnance par la loi d'habilitation n° 2020-290 du 23 mars 2020 d'urgence pour faire face à l'épidémie de Covid-19. Ces mesures portent entre autres sur : le report des impôts directs ; le prélèvement à la source ; le remboursement accéléré des crédits d'impôts ; la suspension des contrôles fiscaux ; le prolongement des délais de prescription ; voir en ce sens PANDO (A.), « Covid-19 : détail des mesures fiscales d'urgence », <https://www.actu-juridique.fr>, consulté le 2 mai 2020 à 8h06.

²⁷ Depuis le 14 avril 2020.

²⁸ A la suite de la loi n° 2020-13 du 02 avril 2020 habilitant le Président de la République à prendre par ordonnances des mesures relevant du domaine de la loi pour faire face à la pandémie du COVID-19 et autorisant la prorogation de l'état d'urgence, l'Ordonnance n°002-2020 du 23 avril 2020 relative aux mesures fiscales en soutien aux entreprises dans le cadre de la pandémie du Covid-19.

²⁹ Depuis le 2 avril 2020 ; voir en ce sens HOUNAKE (K.), « Etat d'urgence et Etat de droit », in <https://focusinfos.net/etat-durgence-et-etat-de-droit/>, consulté le 2 juillet 2020 à 10h08.

³⁰ Depuis le 14 avril 2020.

³¹ À l'issue de cette réunion, il a été décidé, entre autres, de mettre en place un train de mesures de soutien aux entreprises frappées par la crise de la Covid-19 du fait des actions de riposte prises par chaque État dans la lutte contre cette pandémie. « *Ces mesures urgentes de soutien doivent être à la fois fiscales (allègements fiscaux et allocations de moratoires pour le paiement des impôts et de certaines charges sociales) et budgétaires (subventions aux entreprises pour éviter leurs faillites et fermetures, ainsi que les pertes d'emplois). À cet effet, il a été convenu que les États doivent reporter à 2021 toute nouvelle mesure fiscale* », indique le communiqué final des travaux.

³² TOUNA MAMA, « Préface », in MOUNGOU MBENDA (S. P.) et ONDOUA BIWOLE (V.) (dir.), *Epidémiologie de l'économie et confinement de l'organisation.Covid-19*, PUY, 2020, p.10.

³³ TRUCHET (D.), « Covid-19 : point de vue d'un "administrativiste sanitaire" », *blog.juspoliticum.com*, consulté le 27 mars 2020, à 9h17.

³⁴ Ainsi par exemple, l'Université Virtuelle du Sénégal et l'Association sénégalaise de droit constitutionnel (ASDC) de l'Université Cheikh Anta DIOP de Dakar (UCAD) ont programmé un colloque en ligne les 15 et 16 octobre 2020 sur le thème « *Covid-19 et Constitution* ».

montrer très réactifs face aux effets de la Covid-19. C'est ainsi que pour le professeur Anne LEVADE, l'état d'urgence sanitaire est un nouveau péril qui fait naître un nouveau régime d'exception³⁵. Elle rejoint ainsi un auteur selon lequel : « à chaque crise, sa législation sur l'urgence »³⁶. Ce régime serait nécessaire³⁷, expérimental de la catastrophe sanitaire, spécifique et aggravé³⁸. Un point de vue que semblent ne pas totalement partager les professeurs Olivier BEAUD et Cécile GUERIN-BARGUES³⁹. Pour sa part, s'appuyant sur un ensemble de décisions⁴⁰, le professeur Christian VALLAR observe que le Conseil d'Etat est favorable à un confinement modulé et adapté⁴¹. Le professeur Frédéric SUDRE dénonce l'attitude des autorités françaises, notamment la mise en quarantaine de la convention européenne des droits de l'homme⁴², à l'image des libertés⁴³. A la question de savoir si le Coronavirus va-t-il mettre à mal le fonctionnement de nos institutions⁴⁴, il faut y apporter une réponse mitigée. Pour les professeurs Sèni Mahamadou OUEDRAOGO et Djibrihina OUEDRAOGO, la Covid-19

³⁵ LEVADE (A.), « État d'urgence sanitaire : à nouveau péril, nouveau régime d'exception », *JCP-G*, n° 13, 30 mars 2020, pp. 13-616.

³⁶ TRUCHET (D.), *op.cit.*

³⁷ GICQUEL (J.-E.), « Covid-19 : crise sanitaire et crise des normes », *Recueil Dalloz*, n°13, 2020, p. 719.

³⁸ PETIT (J.), « L'état d'urgence sanitaire », *AJDA*, n°15, 2020, p. 833.

³⁹ BEAUD (O.) et GUERIN-BARGUES, « L'état d'urgence sanitaire : était-il judicieux de créer un nouveau régime d'exception ? », *Recueil Dalloz*, n°16, 2020, p.891.

⁴⁰ CE, ord., 4 avr. 2020, n°4399040, CHU de la Guadeloupe, ministre des solidarités et de la santé, *AJDA*, n°14, 2020, 756 ; CE, ord., 28 mars 2020, n°439726, Le Syndicat des médecins d'Aix et Région et autres, *AJDA*, n°13, 2020, p. 700 ; CE, ord., 28 mars 2020, n° 439765, *AJDA*, n°13, 2020, p. 700 ; CE 28 mars 2020, n° 439693, *AJDA*, n°13, 2020, p.700 ; CE, ord., 1^{er} avr. 2020, n° 439762, Fédération nationale des marchés de France, *AJDA*, n°14, 2020, p. 756 ; CE 18 avr. 1902, n°04749, Commune de Nérès-les-Bains, *Lebon*, p. 275 ; CE 17 avril 2020, n°440057, Commune de Sceaux.

⁴¹ VALLAR (Ch.), « Covid-19 : le Conseil d'Etat en faveur d'un confinement modulé et adapté », *AJDA*, n°15, 2020, p.851.

⁴² SUDRE (F.), « La mise en quarantaine de la convention européenne des droits de l'homme », *blog.leclubdesjuristes.com*, 20 avril 2020.

⁴³ ROMAN (D.), « Coronavirus : des libertés en quarantaine ? », *JCP-G*, n° 13, 30 mars 2020, pp.623-627.

⁴⁴ JOURDAN (F.) et HUBERT (J.), « Le coronavirus va-t-il mettre à mal le fonctionnement de nos institutions? », *JCP*, n°12, 2020.

entraînerait un improbable respect du calendrier électoral⁴⁵. Cette pandémie a incontestablement des répercussions sur le fonctionnement des institutions et le droit au point de susciter l'organisation d'un colloque virtuel à son sujet⁴⁶. Si l'enseignement supérieur⁴⁷ comme l'ensemble des autres services publics et privés a été touché, l'administration et le régime des impôts ne sauraient en être épargnés. Mais la doctrine fiscaliste ne s'est pas encore prononcée à ce sujet, rendant ainsi plus opportune la présente recherche. De cette sorte, cette étude s'avère créditée d'intérêts au double plan théorique et pratique.

D'un point de vue théorique, il peut être indiqué d'engager une réflexion sur le rapport qui existe entre les obligations fiscales et la Covid-19 dans la mesure où il s'agit d'analyser les sources matérielles du droit fiscales. Dès cet instant, il est question de mettre en lumière les forces créatrices⁴⁸ du droit fiscal. Inspiré par la Covid-19, le législateur fiscal se voit ainsi forcé la main en mettant confiner certaines obligations fiscales auxquelles étaient tenus les contribuables.

D'un point de vue pratique, cette étude permettra de mettre en relief les bien-fondés des mesures fiscales nécessitées par la Covid-19. On pourra donc ergoter sur leur pertinence, leur étendue ainsi que sur leurs effets. Le droit fiscal ordinaire étant pour partie mis en quarantaine, le droit fiscal de crise qui a émergé dans un contexte économique difficile pourrait-il emporter l'adhésion de l'ensemble des contribuables. Ces mesures fiscales amputant au trésor public une part considérable des recettes, la soutenabilité des finances publiques est fortement menacée.

Au regard de toutes ces considérations, il peut être intéressant de se poser la question de savoir quelle est la teneur de l'influence de la Covid-19 sur les obligations fiscales de l'exercice budgétaire 2020 au Cameroun ? Il s'ensuit que la Covid-19 a une influence sur droit fiscal positif au point de donner naissance à un droit fiscal de crise, dérogoire et transitoire. En le scrutant avec la

⁴⁵ OUEDRAOGO (S. M.) et OUEDRAOGO (D.), « Les élections présidentielles et législatives à l'épreuve du Covid-19 : une mise en lumière en Afrique de l'Ouest francophone », *Afrilex*, 2020, 23p.

⁴⁶ SLAMA (S.), MAMOUDY (O.), ROLIN (F.), TINIERE (R.) et DUPRE De BOULOIS (X.), *Droit et coronavirus, le droit face aux circonstances sanitaires exceptionnelles*, Colloque virtuel, 30 et 31 mars 2020.

⁴⁷ SEE (A.) et FEVRIER (J.-M.), « L'enseignement supérieur face au covid-19 », *AJDA*, n°15, 2020, p.822.

⁴⁸ RIPERT (G.), *op.cit.*

grille d'analyste du juriste positiviste normativiste, il est donné de constater que pour juguler les effets des mesures barrières de la Covid-19 sur la base imposable, l'Etat du Cameroun a opté pour l'assouplissement des obligations procédurales (I) et un allègement des obligations substantielles (II).

I. L'assouplissement des obligations procédurales

A la faveur de l'adoption de la loi n°2019/023 du 24 décembre 2019 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2020, précisée par la Circulaire n°00008349/C/MINFI du 30 décembre 2019 portant instructions relatives à l'exécution des lois de finances, au suivi et au contrôle de l'exécution du budget de l'État et des autres entités publiques pour l'exercice 2020, les contribuables devaient remplir leurs obligations fiscales en se référant à un régime fiscal qui semblait affiché la prévisibilité et la stabilité chères à la sécurité juridique. C'était sans compter avec les mesures barrières que la Covid-19 allait imposer aux populations, créant ainsi des tensions dans la mobilisation de la base imposable.

A l'effet de juguler les distorsions économiques et sociales que ces mesures barrières ont créées, le président de la République a décidé de l'assouplissement des obligations fiscales déclaratives et de paiement (A), ainsi que de la suspension des vérifications générales de comptabilité (B).

A. L'assouplissement des obligations déclaratives et de paiement

L'acquiescement de l'impôt obéit à une procédure qui nécessite le respect par le contribuable de ses obligations déclaratives, puis de paiement selon les formes et délais prescrits par le code général des impôts. Sous l'effet de la Covid-19, le délai de droit commun pour effectuer le dépôt de la déclaration statistique et fiscale a été reporté (1). Au bénéfice des contribuables, on note le report du délai de paiement de la TPF. Bien plus, des moratoires et différés de paiement peuvent être octroyés aux contribuables (2).

1. Le report du délai de la déclaration statistique et fiscale

Au Cameroun, en application de l'article 2 du CGI, « *il est établi un impôt sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales* ». Il s'agit ainsi de l'impôt sur les sociétés dont

le taux est fixé à 30% depuis l'exercice budgétaire 2015⁴⁹. Etant assis sur les bénéfiques obtenus sur une période de douze (12) mois correspondant à l'exercice budgétaire⁵⁰, les contribuables assujettis sont obligés de faire une déclaration dont le délai ne relève pas de leur libre arbitre. Le législateur a déterminé ledit délai pour lequel le non-respect peut conduire à l'application de certaines sanctions.

En ce que le système fiscal camerounais est déclaratif⁵¹, le législateur a prescrit que « *les contribuables sont tenus de souscrire une déclaration des résultats obtenus dans leur exploitation au cours de la période servant de base à l'impôt au plus tard le 15 mars* »⁵². Ce délai légal doit être respecté sous peine d'être soumis à des pénalités. C'est la raison pour laquelle, il a été décidé du report du délai de dépôt des Déclarations Statistiques et Fiscales sans pénalités en cas d'acquiescement du solde correspondant.

Il importe de rappeler que le paiement de l'impôt sur les sociétés se fait en versements multiples⁵³ chaque mois et en un versement unique à la suite du dépôt de la DSF. Le solde payé au plus tard le 15 mars⁵⁴ est acquitté en tenant compte des acomptes et des précomptes payés durant l'année par application de l'article 21 du CGI. A ce propos, pour bénéficier de l'absolution de son péché fiscal, le contribuable doit s'acquitter du solde de l'impôt sur les sociétés. Cependant, la teneur de cette mesure appelle quelques remarques qui tendent à diluer sa pertinence.

A l'observation, le Cameroun a annoncé l'état d'urgence sanitaire à la date du 18 mars 2020 à la suite de la déclaration du Premier ministre intervenue un jour plus tôt. On peut donc interroger l'opportunité du report du délai des DSF car, les sociétés étaient censées les déposer au plus tard à la date du 15 mars 2020. Les sociétés qui ne l'avaient pas encore fait étaient déjà hors délais, et donc passibles des pénalités, peuvent-elles alléguer l'entrée en

⁴⁹ Alinéa 1^{er} de l'article 17 CGI. Avant cette date, le taux de cet impôt était fixé à 35%. C'est au moyen de la loi n°2014/026 du 23 décembre 2014 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2015 qu'il a été réduit à 30%.

⁵⁰ Article 12 du CGI.

⁵¹ PEKASSA NDAM (G. M.), « L'obligation déclarative en droit fiscal camerounais », *op. cit.*, p.793. Le professeur explique que le ce système est déclaratif « *parce qu'il revient au contribuable d'évaluer et liquider l'impôt après en avoir déclaré l'existence auprès des services fiscaux* ».

⁵² Alinéa 1^{er} de l'article 18 du CGI.

⁵³ Voir en ce sens PEKASSA NDAM (G. M.), *Op.cit.*, pp. 800- 802.

⁵⁴ Article 91 du CGI.

vigueur des mesures barrières à la date du 18 mars, pour justifier le non dépôt des DSF, supposé être fait au plus tard le 15 mars ? Il semble que cette mesure brille par son caractère ultra-rédempteur. Il en est ainsi dans la mesure où, les contribuables qui s'étaient abstenus de déposer leurs DSF ne pourraient aisément démontrer que les mesures du gouvernement pour lutter contre la Covid-19 en sont la cause. Cette mesure assure ainsi aux contribuables retardataires une dépenalisation qui gomme d'un trait le non-respect du délai légal de dépôt de la DSF auquel, ils s'étaient rendus coupables.

Sans la mesure édictée par le président de la République, les contribuables retardataires seraient soumis à des sanctions dont le régime est fixé aux articles L93 et L97 du LPF. Aux termes du premier article, *« le contribuable qui, après une mise en demeure de déclarer, n'a pas souscrit sa déclaration, fait l'objet d'une taxation d'office et sa cotisation est majorée de 100%. La majoration est portée à 150% en cas de récidive »*. Quant à l'alinéa 3 de l'article L99, il prévoit que *« le non dépôt ou la non transmission dans les délais prévus par la loi de la déclaration statistique et fiscale, donne lieu à l'application d'une amende forfaitaire non susceptible de remise, suivant le détail ci-après : entreprises relevant de la Direction des Grandes Entreprises : F CFA cinq millions (5 000 000) ; entreprises relevant des Centres des Impôts des Moyennes Entreprises et des Centres Spécialisés des Impôts : F CFA un million (1 000 000) et entreprises relevant des Centres Divisionnaires des Impôts : F CFA deux cent cinquante mille (250 000) »*⁵⁵. Ces deux sanctions sont cumulatives⁵⁶. Sous l'effet de la Covid-19, les dispositions de ces deux articles d'une sévérité dissuasive ont été paralysées par un droit d'exception qui autorise ou absout le non-respect du droit commun. Mais, son effet amnistiant n'est activable que sous la condition d'acquitter le solde correspondant. De ce fait, les contribuables déclarant un bénéfice néant en sont exclus ; ceux-ci tombent sous le coup de l'alinéa 1^{er} de l'article L99 du LPF, lequel précise que *« donne lieu à une amende forfaitaire égale à un million (1 000 000) F CFA le dépôt, après mise en demeure, d'une déclaration faisant apparaître un impôt néant ou un crédit »*. La Circulaire n°20/169/CF/MINFI/DGI/DLRI/L du 13 mai 2020 précisant les modalités d'application des mesures fiscales de riposte au Covid-19

⁵⁵ Cet alinéa 3 de l'article L99 du LPF a été introduit par la loi n°2018/022 du 11 décembre 2018 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2019, précisé par la circulaire n° 032/MINFI/DGI/LRI/L du 04 octobre 2019 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi n° 2018/022 du 11 décembre 2018 portant loi de finances pour l'exercice 2019.

⁵⁶ Alinéa 3 de l'article L99 du LPF.

précise qu'en cas de non-paiement du solde au 15 mars 2020, les services appliquent l'amende pour dépôt tardif de la DSF prévue à l'article L99 du LPF. L'amende mise à la charge d'un contribuable ayant acquitté le solde de l'IS au 15 mars 2020 pour dépôt de la DSF hors délais est, purement et simplement annulée. Au cas où ladite amende notifiée a déjà été payée, un crédit d'impôt à due concurrence est constaté à son profit. Celui-ci est reportable sur ses paiements ultérieurs.

Cette rémission ne résume pas l'économie des mesures d'assouplissement portées aux obligations procédurales des contribuables. Bien plus, ils peuvent bénéficier des moratoires et différés de paiement, ainsi que du report du délai de paiement de la TPF.

2. Le report du délai de paiement de la TPF et l'octroi des moratoires et différés de paiement

Le paiement de l'impôt c'est l'étape qui précède la liquidation. A cet effet, à la suite de la liquidation, le montant de l'impôt doit être acquitté par le contribuable. Le paiement de l'impôt dépend selon qu'on soit en présence d'un droit au comptant ou d'un droit constaté⁵⁷. De façon générale, les impôts indirects sont recouverts sous forme de droits au comptant, pendant que les impôts directs sous forme de droits constatés. Leur acquittement peut intervenir selon un délai qui peut différer d'un impôt à un autre. Ainsi par exemple en ce qui concerne le délai de paiement de l'impôt sur les sociétés, il est acquitté spontanément par le contribuable au plus tard le 15 du mois en acompte et en précomptes mensuels assis sur les opérations réalisées⁵⁸. Quant à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, il est dû en fin d'exercice⁵⁹. A cet effet, tout contribuable assujetti à cet impôt « *est tenu de souscrire, au plus tard le 15 mars de chaque année au Centre des impôts du lieu d'imposition, une déclaration détaillée des revenus dont il a disposé au cours de l'année fiscale écoulée sur un imprimé fourni par l'Administration* »⁶⁰. Ladite déclaration doit être

⁵⁷ Lorsqu'il y a droit au comptant, le fait générateur et le paiement de l'impôt sont simultanés. Lorsqu'il y a droit constaté, un certain délai s'écoule entre le recensement de la matière imposable et le paiement de l'impôt.

⁵⁸ Article 21 du CGI.

⁵⁹ Article 80 du CGI. Toutefois, il est acquitté sous déduction des acomptes et retenues à la source opérés au cours de l'exercice, suivant les modalités déterminées aux articles 81 et suivants du CGI.

⁶⁰ Article 74 du CGI. Toutefois, les contribuables ne jouissant que des traitements, salaires, pensions, rentes viagères et/ou des revenus des capitaux mobiliers sont

accompagnée, le cas échéant, du moyen de paiement correspondant⁶¹. Plusieurs autres impôts et taxes doivent être acquittés 15 mars⁶². En ce qui concerne la redevance forestière, elle est acquittée en trois (3) versements d'égal montant, aux dates limites ci-après : 15 mars pour le premier versement ; 15 juin pour le second et 15 septembre pour le troisième⁶³.

Les différents délais ci-avant peuvent être assouplis. C'est ce qui ressort de la mesure prise par le président de la République. En effet, l'on peut octroyer des moratoires et des différés de paiement aux entreprises directement affectées par la crise, suspendant ainsi les mesures de recouvrement forcé à l'encontre de celles-ci. Le moratoire et le différé de paiement produisent le même effet, mais ce sont des procédés bien distincts. Un moratoire est une décision provisoire de suspendre l'exécution de l'obligation de paiement de l'impôt, ce qui entraîne une prolongation de certains délais. Autrement dit, le moratoire est une mesure exceptionnelle et temporaire collective et objective intéressant une catégorie spécifique de débiteurs ou de dettes qui a pour objet d'accorder un délai de paiement, une suspension de mesures d'exécution forcée en raison de circonstances sociales graves rendant difficile l'exécution des obligations⁶⁴. En revanche, le différé de paiement consiste à retarder le paiement de droits ou d'impôts alors même que le fait générateur s'est produit.

Il faut tout de même souligner que pour bénéficier des moratoires et différés de paiement, il faut présenter les caractéristiques d'une entreprise directement affectée par la crise. Seulement, il subsiste un flou sur lesdites caractéristiques puisque la déclaration du premier ministre n'en donne pas plus d'amples explications. On peut tout de même se risquer à préciser qu'il pourrait s'agir d'entreprises dont les activités n'ont pu se poursuivre

dispensés de l'obligation déclarative prévue à l'article 74 du CGI, dès lors que l'impôt a été retenu à la source. Ajoutons que, les revenus n'ayant pas fait l'objet desdites retenues doivent être déclarés et l'impôt acquitté au plus tard le 15 mars de chaque année, auprès du Centre des Impôts de rattachement sur un imprimé fourni par l'administration fiscale (article 82 du CGI).

⁶¹ Article 76 du CGI.

⁶² Il en est ainsi de la taxe à l'essieu (article 612 bis du CGI depuis la loi n°2018/022 du 11 décembre 2018 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2019) ; la taxe communale sur le bétail (article C70 du CGI) ; la taxe sur les armes à feu (article C73 du CGI).

⁶³ Alinéa 1^{er} de l'article 243 du CGI.

⁶⁴ CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, op. cit., p.669 ; GUINCHARD (S.), DEBARD (Th.) (dir.), *Lexique des termes juridiques*, op. cit., p. 1361.

comme en temps normal, c'est-à-dire ont été conduites au ralenti ou ont tout simplement été suspendues. Le chiffre d'affaires réalisé pourrait être un critère de poigne en comparant celui réalisé depuis la crise à celui réalisé avant la crise. On n'est pas bien loin de l'argument des difficultés économiques entendues comme étant des « *circonstances imprévisibles qui, sans rendre l'exécution du projet impossible, l'affectent substantiellement* »⁶⁵. A ce propos, des entreprises évoluant dans le secteur des transports, de l'hôtellerie, de la restauration, de l'importation et de l'exportation pourraient être éligibles au critère d'entreprises directement affectées par la crise.

L'octroi des moratoires et différés de paiement a pour effet de suspendre le recouvrement forcé des impôts dus. Il est de principe que « *à défaut de paiement dans les délais prescrits, les impôts locaux font l'objet de recouvrement forcé* »⁶⁶. Il en est de même pour les impôts de l'Etat. Le recouvrement forcé est déclenché par un avis de mise en recouvrement établi et notifié au contribuable lorsqu'une déclaration liquidative n'est pas accompagnée de moyens de paiement ou suite au dépôt d'une déclaration non liquidative, ou de la dernière pièce de procédure dans le cas d'un contrôle⁶⁷. Le contribuable dispose d'un délai de trente (30) jours pour acquitter la dette fiscale⁶⁸. A l'épuisement de ce délai, il s'expose aux poursuites de droit commun notamment l'avis de mise en recouvrement valant commandement de payer⁶⁹, la saisine⁷⁰ et la vente⁷¹. Pour obtenir le paiement de l'impôt, l'administration fiscale peut également mettre en mouvement les mesures particulièrement de poursuites. Il s'agit ainsi de l'avis à tiers détenteur⁷², de la contrainte extérieure⁷³, du blocage des comptes bancaires⁷⁴, la fermeture de l'établissement⁷⁵, la mise en fourrières de véhicules⁷⁶, l'exclusion des marchés publics⁷⁷. Lorsque le contribuable jouit d'un moratoire ou d'un différé de paiement, ces

⁶⁵ Article 3 de la loi n° 2013/004 du 18 avril 2013 fixant les incitations à l'investissement privé en République du Cameroun.

⁶⁶ Alinéa 1^{er} de l'article C130 du CGI.

⁶⁷ Alinéa 2 de l'article L53 du LPF.

⁶⁸ Ibid.

⁶⁹ Articles L56 à L59 du LPF.

⁷⁰ Articles L60 à L66 du LPF.

⁷¹ Articles L67 à L70 du LPF.

⁷² Articles L71 à L73 du LPF.

⁷³ Articles L74 et L75 du LPF.

⁷⁴ Article L76 du LPF.

⁷⁵ Article L77 du LPF.

⁷⁶ Article L78 du LPF.

⁷⁷ Article L79 du LPF.

différentes mesures ne peuvent pas être activées jusqu'à l'expiration du délai fixé. Le non-respect d'une échéance de paiement entraîne la caducité d'office du moratoire ou du différé et la réactivation immédiate des mesures de recouvrement forcé par le receveur des impôts⁷⁸. De ce fait, le moratoire et le différé de paiement opèrent donc comme le sursis de paiement engageable dans le cadre de la procédure contentieuse⁷⁹.

S'agissant particulièrement du cas de la taxe sur les propriétés foncières, il s'agit d'un impôt local prélevé au bénéfice des communes. Elle est due annuellement sur les propriétés immobilières, bâties ou non, situées au Cameroun, dans les chefs-lieux d'unités administratives⁸⁰. Est redevable de la taxe sur la propriété foncière, toute personne physique ou morale propriétaire d'un immeuble bâti ou non bâti, y compris tout propriétaire de fait⁸¹. D'un taux de 0,1%⁸², la taxe sur la propriété foncière est exigible le 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Elle doit être acquittée spontanément au plus tard le 30 juin sur déclaration du redevable ou de son représentant, ou sur la base d'une déclaration pré-remplie⁸³. Il faut souligner que c'est la loi n°2017/021 du 21 décembre 2017 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2018 qui a porté de paiement au 30 juin. Avant ladite loi, ce délai était fixé au 31 mars. Mais, compte tenu des difficultés que peuvent connaître les différents redevables de cette taxe, notamment les ménages, du fait de la pandémie de la Covid-19, le délai de paiement a été reporté du 30 juin au 30 septembre 2020, soit un décalage de trois (3) mois. Les contribuables sont ainsi soulagés par ce report dans la mesure où ils seraient exposés à des mesures de contraintes en cas de non-paiement à la date du 30 juin.

Si les mesures fiscales décidées par le président de la République assouplissent les obligations déclaratives et de paiement des contribuables, les pouvoirs de vérification de l'administration

⁷⁸ La Circulaire n°20/169/CF/MINFI/DGI/DLRI/L du 13 mai 2020 précisant les modalités d'application des mesures fiscales de riposte au Covid-19, p. 3.

⁷⁹ Article L121 du LPF.

⁸⁰ Alinéa 1^{er} de l'article 577 du CGI. Relèvent également de la taxe sur la propriété foncière, les propriétés immobilières ci-dessus lorsqu'elles sont situées dans les agglomérations bénéficiant d'infrastructures et de services urbains. Par infrastructures et services urbains, il faut entendre les réseaux de voies carrossables ou bitumées, d'adduction d'eau, d'électricité et/ou de téléphone.

⁸¹ Alinéa 2 de l'article 577 du CGI.

⁸² Alinéa 1^{er} de l'article 581 du CGI.

⁸³ Alinéa 2 de l'article 579 du CGI.

fiscale ne manquent pas à l'appel. Ils ont été ankylosés pour un moment.

B. La suspension des vérifications générales de comptabilité

Dans le principe, « toute déclaration souscrite par le contribuable bénéficie de la présomption de sincérité »⁸⁴. Cependant, pour minimiser la note fiscale, les contribuables peuvent dissimuler une partie de la base imposable. Pour paralyser un tel projet, l'administration fiscale est dotée du pouvoir de contrôler l'assiette, justifiant ainsi la simplicité de la présomption évoquée ci-avant. A cet effet, en application de l'article L11 du LPF, les agents des impôts ayant au moins le grade d'inspecteur, munis de leur carte professionnelle et d'une copie de l'avis de vérification, vérifient sur place, la comptabilité des contribuables astreints à présenter et à tenir des documents comptables. L'une des mesures prises par le président de la République suspend par principe (1) ces vérifications. Mais, elles peuvent exceptionnellement (2) être poursuivies.

1. Le principe de la suspension

La vérification générale comptabilité est un contrôle fiscal dont les différentes opérations ont pour but d'examiner la comptabilité d'une entreprise. Ce contrôle permet de confronter certaines données matérielles ou extracomptables à celles issues de sa comptabilité. Elle permet de contrôler l'exactitude et la sincérité des déclarations effectuées et de rectifier les impositions établies à la hausse ou à la baisse. Elle peut donc aboutir à un dégrèvement ou à un redressement initié par le service des impôts compétent. Elle est dite générale parce que l'avis de vérification ne comporte pas de précision sur les impôts, droits et taxes ou l'indication des années ou périodes soumises à vérification. C'est l'ensemble des impôts dont le contribuable est redevable au titre de la période non prescrite, qui fait l'objet de la vérification⁸⁵.

Au Cameroun, la direction générale des impôts est entre autres chargée des contrôles et vérifications des impôts directs et indirects, des droits d'enregistrement, du timbre et de la curatelle, des redevances et taxes diverses⁸⁶. Elle comprend une division des

⁸⁴ PEKASSA NDAM (G. M.), « L'obligation déclarative en droit fiscal camerounais », *op. cit.*, 2015, p. 802.

⁸⁵ Article L16 du LPF.

⁸⁶ Alinéa 1^{er} de l'article 131 du décret n°2013/066 du 28 février 2013 portant organigramme du ministère des finances.

enquêtes, de la programmation et du suivi du contrôle fiscal chargée de la programmation des contrôles et des vérifications. Au niveau déconcentré, tous les centres des impôts sont dotés d'un service investi des missions de contrôle et de vérification. Ainsi en est-il de la brigade des contrôles et des vérifications dans les Centres des impôts des moyennes entreprises⁸⁷, des centres divisionnaires des impôts⁸⁸. Quant à la direction des grandes entreprises, elle dispose de cinq (5) brigades de contrôle et de vérification sur place⁸⁹.

Seulement, le président de la République a décidé de la suspension au titre du deuxième trimestre 2020 des vérifications générales de comptabilité. Les services des impôts investis de la mission de contrôle et de vérification ne l'exerceront pour la période allant du 1^{er} avril au 30 juin 2020. La Circulaire n°20/169/CF/MINFI/DGI/DLRI/L du 13 mai 2020 précisant les modalités d'application des mesures fiscales de riposte au Covid-19 précise que cette mesure suspend les contrôles ponctuels, les contrôles inopinés, le droit d'enquête, le droit de constatation physique des stocks et le droit de visite⁹⁰. Un tel assouplissement appelle quelques justifications.

⁸⁷ Article 4 de l'Arrêté n°00000402/MINFI du 17 décembre 2013 portant organisation du Centre des Impôts des Moyennes Entreprises (CIME). Cette Brigade est chargée des contrôles ponctuels et des vérifications générales de comptabilité des entreprises relevant de la compétence du CIME. Elle comprend la Sous-Brigade des Contrôles Ponctuels et la Sous-Brigade des Vérifications Générales, chacune étant organisée en unités de contrôle suivant les secteurs d'activités, le cas échéant.

⁸⁸ Article 4 de l'Arrêté n°00000313/MINFI du 24 juin 2014 portant organisation des Centres divisionnaires des impôts. Placée sous l'autorité d'un Chef de Brigade, la Brigade de Contrôle et des Vérifications est chargée des contrôles ponctuels et des vérifications générales de comptabilité des entreprises relevant de la compétence du Centre Divisionnaire des Impôts et de l'instruction en premier ressort du contentieux des impositions résultant de l'activité de contrôle. Elle comprend : la Sous-brigade des Contrôles Ponctuels ; la Sous-brigade des Vérifications Générales. Chaque Sous-brigade est organisée en unités de contrôle suivant les secteurs d'activités, le cas échéant.

⁸⁹ La Brigade de Contrôle et de Vérification du Secteur des Industries ; la Brigade de Contrôle et de Vérification du Secteur du Commerce Général ; la Brigade de Contrôle et de Vérification du Secteur des Banques, des Assurances et des Technologies de l'Information et de la Communication ; la Brigade de Contrôle et de Vérification du Secteur de la Forêt, de l'Eau et du pétrole ; la Brigade de Contrôle et de Vérification du Secteur des Services (alinéa 2 de l'article 179 du décret n°2013/066 du 28 février 2013 portant organigramme du ministère des finances).

⁹⁰ La Circulaire n°20/169/CF/MINFI/DGI/DLRI/L du 13 mai 2020 précisant les modalités d'application des mesures fiscales de riposte au Covid-19, p.1.

Cette mesure est justifiée dans la mesure où, depuis le 18 mars 2020, les mesures barrières pour lutter contre l'expansion de la Covid-19 ont profondément rendu difficile l'exercice normal des activités par les entreprises touchées. La période de suspension des vérifications générales de comptabilité nous semble correspondre avec la durée des mesures barrières. Il peut être admis que ces entreprises n'ont pas véritablement produit, transporté ou commercialisé les biens et les services comme en temps ordinaire. Engager des vérifications générales de comptabilité seraient, non seulement, quasiment sans objet, mais bien plus, elles peuvent s'avérer intempestives ou inopportunes. Le climat des affaires s'améliorerait avec leur suspension. En temps de crise, les contrôles peuvent se révéler désagréables et moins incitatifs. Mais, un tel raisonnement n'est crédité que sous la condition que les contribuables bénéficiaires de la suspension des vérifications générales de comptabilité fassent montre d'un civisme fiscal avéré. D'ailleurs, comme le précise la circulaire ci-avant évoquée, les contrôles sur pièces et les procédures de régularisation faits à partir du bureau, à l'instar de celle de la déclaration pré-remplie et du dialogue de conformité demeurent autorisés. Bien plus, dans certains cas, l'administration fiscale est autorisée à effectuer lesdits contrôles.

2. L'exception à la suspension

Il est de notoriété que « *exceptio probat regulam in casibus non exceptis* »⁹¹. Si les vérifications générales de comptabilité ont été suspendues pour la période allant du 1^{er} avril au 30 juin 2020, il reste que cette mesure peut être écartée en cas de comportement fiscal suspect, « *à savoir toute attitude laissant présumer une manœuvre frauduleuse visant à se soustraire au paiement de l'impôt ou à minorer son montant* »⁹². Il peut également en être ainsi à la demande du contribuable lui-même⁹³.

Il est donc possible que l'administration fiscale entreprenne une opération de vérification générale de la comptabilité pour la

⁹¹ L'exception confirme la règle.

⁹² La Circulaire n°20/169/CF/MINFI/DGI/DLRI/L du 13 mai 2020 précisant les modalités d'application des mesures fiscales de riposte au Covid-19, p. 2.

⁹³ Il en est ainsi en ce qui concerne la validation des crédits de TVA notamment pour les cas nécessitant des vérifications générales préalables. Il en est de même pour ce qui est des constatations et validations des avaries prévus à l'article L8 ter du LPF. La Circulaire précise que pour les interventions effectuées à la demande du contribuable, ce dernier doit garantir le respect des mesures barrières nécessaires à la protection de l'ensemble des intervenants à la procédure.

période couverte par la suspension. Il ne peut en être ainsi que si et seulement le contribuable a affiché un « *comportement fiscal suspect* ». Ce type de comportement n'a malheureusement pas fait l'objet d'une définition. On peut tout de même noter que l'appréciation de la nature du comportement relève des agents des impôts, qui à l'analyse des déclarations fiscales souscrites par un contribuable, peuvent y déceler des incohérences. La suspicion est réalisée par l'affichage d'un comportement qui incite l'administration fiscale à s'en défier. En pareilles circonstances, ayant informé l'entreprise au moins 15 jours avant⁹⁴, les agents des impôts ayant au moins le grade d'inspecteur munis de leur carte professionnelle et d'une copie de l'avis de vérification procèdent à la vérification générale de la comptabilité au siège de l'entreprise ou au lieu de son principal établissement⁹⁵. Selon les constatations, la vérification générale de la comptabilité peut aboutir à un redressement fiscal⁹⁶ ou non.

Il faut souligner que la suspension des vérifications générale de comptabilité est loin d'être une mesure qui incite à la fraude ou à l'évasion fiscales. Elle vise simplement à favoriser un environnement serein de travail aux entreprises qui peuvent y être soumises. C'est bien pour cette raison que c'est une mesure qui profite aux entreprises faisant preuve d'un civisme fiscal irréfragable. Mais dès lors que certains comportements ou faits sont affichés par certains contribuables, la suspension est évincée et le contrôle peut intervenir. Il reste que l'administration fiscale doit faire preuve de perspicacité dans les enquêtes et dans l'analyse des déclarations des contribuables pour détecter des comportements suspects.

Bien conscient que l'économie mondiale en général et nationale en particulier traverse une période difficile du fait de la pandémie de la Covid-19, le président de la République n'a pas seulement assoupli les obligations fiscales procédurales de l'exercice

⁹⁴ Article L13 nouveau du LPF. En application de l'article L15 du LPF, l'administration peut procéder à des vérifications inopinées; elle remet alors un avis de vérification et un exemplaire de la Charte du contribuable en mains propres au contribuable, qui en accuse réception, lors de la première intervention. Lors de cette intervention, l'Administration se limite à effectuer sur procès-verbal des constatations matérielles, sans pouvoir procéder à un examen critique de la comptabilité.

⁹⁵ Article L11 du LPF. Précisons que, dans l'hypothèse où le contrôle ne peut s'effectuer en ces deux lieux, le contribuable doit expressément demander qu'il se déroule soit dans les bureaux de son comptable, soit dans les locaux de l'administration.

⁹⁶ La procédure du redressement est décrite de l'article L23 à l'article L28 du LPF.

budgétaire 2020. On lui doit également un train de mesures visant l'allègement des obligations fiscales substantielles.

II. L'allègement des obligations substantielles

A l'effet d'atténuer les effets nocifs de la Covid-19 sur l'économie, le contenu des obligations fiscales de l'exercice 2020 a subi des changements. Censés acquitter les impôts en application du principe de l'annualité, certains contribuables en ont été soustraits. Le droit fiscal applicable d'ordinaire a ainsi fait le lit à un droit fiscal de crise. Ce dernier est porteur des mesures qui allègement substantiellement les impôts directs (A) et indirects (B).

A. L'allègement des impôts directs

L'impôt direct est un prélèvement obligatoire qui est directement perçu sur le contribuable⁹⁷ qui en supporte la charge⁹⁸. Jusqu'à la date du 30 avril 2020, les obligations fiscales des contribuables étaient organisées par un ensemble de règles qui leur imposaient d'acquitter leurs impôts directs selon, les taux, les modalités et les délais censés connus de tous. On note cependant qu'à la suite des mesures décidées par le président de la République, les obligations fiscales substantielles des contribuables ont été allégées en matière d'impôts directs. C'est ainsi que les charges déductibles de l'impôt sur les sociétés ont été élargies (1). Bien plus, la fiscalité locale n'est pas épargnée. C'est ainsi qu'on y souligne des exonérations de l'impôt libératoire et des taxes communales (2).

1. L'élargissement des charges déductibles à l'impôt sur les sociétés

L'impôt sur les sociétés est un impôt qui frappe le bénéfice réalisé par les personnes morales. En application des dispositions de l'article 6 du CGI, le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises au cours de la période⁹⁹ servant

⁹⁷ GROSCLAUDE (J.) et MARCHESSOU (Ph.), *Droit fiscal général*, Paris, Dalloz, 2017, 11^{ième} éd., p.10.

⁹⁸ BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 2010, 10^{ième} éd., p. 33.

⁹⁹ En application de l'article 15 du CGI, L'impôt sur les sociétés est assis sur les bénéfices obtenus sur une période de 12 mois correspondant à l'exercice budgétaire. Toutefois, les entreprises qui commencent leur activité au cours des 6 mois qui précèdent la date de clôture obligatoire peuvent arrêter leur premier bilan

de base à l'impôt, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif soit en cours, soit en fin d'exploitation. Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net¹⁰⁰ à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apports et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par les associés.

Sur le fondement de l'article 7 du CGI, le bénéfice net imposable est établi sous déduction de toutes charges nécessitées directement par l'exercice de l'activité imposable au Cameroun. Cet article donne une énumération des charges déductibles. On y retrouve entre autres : les charges financières, les pertes proprement dites, les amortissements, les provisions, les créances et dettes libellées en devises ainsi qu'au premier chef, les frais généraux¹⁰¹. Dans cette dernière catégorie de charges déductibles, les dons et les libéralités ont été exclues, sauf dans des limites et pour des cas bien précis¹⁰². A ce propos, les dons et libéralités consentis par les entreprises pour la lutte contre la pandémie de la Covid-19 auraient bien pu correspondre aux « *versements à des organismes de recherche et de développement et à des œuvres ou organismes d'intérêt général à caractère philanthropique, éducatif, sportif, scientifique, social et familial, à condition que ceux-ci soient situés au Cameroun, sont admis en déduction dès lors qu'ils sont*

à la fin de l'exercice budgétaire suivant celui au cours duquel a commencé leur activité.

¹⁰⁰ L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées

¹⁰¹ Notamment les rémunérations et prestations diverses ; les dépenses locatives ; les impôts, taxes et amendes ; les primes d'assurance.

¹⁰² Les versements à des organismes de recherche et de développement et à des œuvres ou organismes d'intérêt général à caractère philanthropique, éducatif, sportif, scientifique, social et familial, à condition que ceux-ci soient situés au Cameroun, sont admis en déduction dès lors qu'ils sont justifiés et dans la limite de 0,5 % du chiffre d'affaires de l'exercice. Les dons et subventions alloués aux clubs participant aux compétitions nationales officielles d'élite, ou aux organismes agréés en charge de l'organisation des compétitions sportives officielles, sont admis en déduction dès lors qu'ils sont justifiés et dans la limite de 5% du chiffre d'affaires de l'exercice. Toutefois, sont totalement admis en déduction dès lors qu'ils sont justifiés, les versements effectués : à l'Etat ou aux collectivités territoriales décentralisées en vue de l'acquisition des antirétroviraux dans le cadre du traitement du VIH/SIDA ; à des organismes de recherche et développement agréés et domiciliés au Cameroun et intervenant dans le domaine de l'agriculture, de la santé et de l'élevage. De même, les dons faits à l'occasion des calamités sont déductibles dans les formes et les conditions fixées par arrêté du ministre chargé des finances.

justifiés et dans la limite de 0,5% du chiffre d'affaires de l'exercice »¹⁰³. Cette disposition conditionne l'intégration de ce type de dons et de libéralités dans les charges déductibles dans la limite de 0,5% du chiffre d'affaires de l'exercice. Mais, pour soutenir et encourager les entreprises citoyennes qui ont apporté des contributions pour lutter contre la pandémie de la Covid-19, le président de la République a décidé la déductibilité totale pour la détermination de l'impôt sur les sociétés des dons et libéralités consentis. Cette déductibilité n'est pas limitée à de 0,5% du chiffre d'affaires de l'exercice comme c'est le cas en temps normal. Le droit fiscal d'exception nécessité par la Covid-19 se montre assez favorable à la relance des activités économiques. Par cette mesure, l'Etat renonce à une part importante des bénéfices qui auraient pu être soumis à un taux d'imposition de 33% dès lors que la limite de 0,5% du chiffre d'affaires de l'exercice aurait été franchie. Ce que l'Etat a reçu d'une manière, il accepte ainsi le perdre d'une autre façon ; c'est du donnant-donné. De leur côté, les entreprises qui ont fait des dons se sont privées d'une part assez importante de leur potentiel bénéfice, soit 67% à partir du moment où la limite de 0,5% du chiffre d'affaires de l'exercice a été dépassée¹⁰⁴.

Dans le sacrifice des recettes fiscales, l'Etat n'est pas la seule personne publique territoriale victime, les collectivités territoriales décentralisées ont été amputées par l'exonération de l'impôt libérateur et des taxes locales.

2. L'exonération de l'impôt libérateur et des taxes locales

Il n'y a pas que l'impôt sur les sociétés auquel on a apporté des mesures d'allègement dans le registre des impôts directs. L'impôt libérateur, la taxe de stationnement, la taxe à l'essieu et les droits de place sur les marchés l'ont aussi été à un degré élevé. Leur exonération a été concédée.

S'agissant en premier de l'impôt libérateur, il s'agit d'un impôt prélevé au profit des communes. Y sont soumis, les

¹⁰³ Article 7 A-5 du CGI.

¹⁰⁴ C'est dans ce registre qu'il faudra peut-être classer les entreprises telles que : UBA, Raffinerie MAYA, ALLIANCES Construction Cameroon (ACC), NEXTTEL, Société MAHIMA, Entreprise OK Foods, SONAM, Ciments de l'Afrique (CIMAF), Express Union SA, Société Camerounaise de dépôt Pétrolier, Société Commerciale de Banque (SCB) Cameroun, OLAM Cameroun SA, SOCFIN (SOCAPALM), Assurance/SAHAM Live Insurance, Banque Atlantique, Société Prometal.

contribuables exerçant une activité commerciale, industrielle, artisanale ou agropastorale ne relevant ni du régime du bénéfice réel, ni du régime simplifié¹⁰⁵. En application de l'article C46 du CGI, ses tarifs sont arrêtés par les communes bénéficiaires de son produit à l'intérieur d'une fourchette fixée selon les catégories A¹⁰⁶, B¹⁰⁷, C¹⁰⁸ et D¹⁰⁹. Les transporteurs ne sont pas soumis à ces tarifs. Ils sont soumis à d'autres tarifs qui sont arrêtés à l'intérieur d'une fourchette précisée à l'alinéa 3 de l'article C46 du CGI¹¹⁰. L'impôt libératoire est acquitté trimestriellement et dans les quinze jours qui suivent la fin de chaque trimestre¹¹¹ à la caisse de la recette municipale. Seulement, à la suite des mesures édictées par le président de la République, les petits revendeurs de vivres (dits « bayam sellam ») et les chauffeurs de taxis et motos-taxis bénéficient de l'exonération au titre du deuxième trimestre de l'impôt libératoire. Ils devront acquitter le troisième et le quatrième trimestres. Il faut ajouter qu'il est même prévu que pour les chauffeurs de taxis et motos-taxis, « *cette mesure pourrait être étendue au reste de l'année 2020* »¹¹². C'est nul doute le

¹⁰⁵ Article C45 du CGI.

¹⁰⁶ Relèvent de la catégorie A, les producteurs, prestataires de services et commerçants réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à F CFA 2 500 000. La fourchette du montant de leur impôt libératoire est comprise entre 0 F CFA à 20 000 F CFA.

¹⁰⁷ Relèvent de la catégorie B, les producteurs, prestataires de services et commerçants réalisant un chiffre d'affaires annuel égal ou supérieur à F CFA 2 500 000 et inférieur à F CFA 5 000 000. La fourche du montant de leur impôt libératoire est comprise entre 20 001 F CFA à 40 000 F CFA.

¹⁰⁸ Relèvent de la catégorie C, les producteurs, prestataires de services et commerçants réalisant un chiffre d'affaires annuel égal ou supérieur à F CFA 5 000 000 et inférieur à F CFA 7 500 000. La fourche du montant de leur impôt libératoire est comprise entre 40 001 F CFA à 50 000 F CFA.

¹⁰⁹ Relèvent de la catégorie D : les producteurs, prestataires de services et commerçants réalisant un chiffre d'affaires annuel égal ou supérieur à F CFA 7 500 000 et inférieur à F CFA 10 000 000 ; les exploitants de baby-foot dont le nombre de machines est inférieur à 10 ; les exploitants de flippers et jeux vidéos dont le nombre de machines est inférieur à 5 ; les exploitants de machines à sous dont le nombre de machines est inférieur à 3. La fourchette du montant de leur impôt libératoire est comprise entre 50 001 F CFA à 100 000 F CFA.

¹¹⁰ Catégorie A : de 0 F CFA à 10 000 F CFA ; Catégorie B : de 10 001 F CFA à 20 000 F CFA ; Catégorie C : de 20 001 F CFA à 25 000 F CFA et Catégorie D : de 25 001 F CFA à 50 000 F CFA.

¹¹¹ Soit le 15 avril pour le premier trimestre ; le 15 juillet pour le deuxième trimestre ; le 15 octobre pour le troisième trimestre et le 15 janvier pour le quatrième.

¹¹² Déclaration du premier ministre du 30 avril 2020.

rythme de l'évolution de cette pandémie qui déterminera de l'extension ou non.

S'agissant de la taxe de stationnement, elle est due par tout véhicule utilisé pour le transport urbain de personnes exclusivement dans les villes et agglomérations où les municipalités ont mis à disposition des aires de stationnement ou aménagé un plan de circulation¹¹³. Les taux maxima trimestriels de la taxe de stationnement sont fixés ainsi qu'il suit : motos-taxis : 1 500 F CFA ; taxis : 5 000 F CFA et autobus : 7 500 F CFA¹¹⁴. Elle est payée dans les quinze jours qui suivent le début de chaque trimestre dans la commune où le transporteur est domicilié. Sous l'effet des mesures prises par le président de la République, les taxis et les motos-taxis sont exonérés de cette taxe pour le compte du deuxième trimestre. Et comme en ce qui concerne l'impôt libératoire, l'exonération de la taxe de stationnement peut être étendue au reste de l'année 2020. La Circulaire évoquée ci-avant précise que, les transporteurs ayant déjà acquitté l'impôt libératoire et la taxe de stationnement au titre du deuxième trimestre de l'exercice 2020 bénéficient d'un crédit d'impôt à concurrence des paiements effectués. Ces crédits sont imputables sur les paiements futurs dus par ces contribuables¹¹⁵.

En ce qui concerne la taxe à l'essieu, il faut souligner qu'il s'agit d'une taxe dont le produit est en totalité ou en partie affecté aux régions. En l'état actuel de la mise en œuvre de la décentralisation territoriale, l'Etat jouit encore en totalité de son produit. Cette taxe frappe les véhicules automobiles de charge utile au moins égale à trois tonnes et circulant sur le territoire camerounais¹¹⁶. Elle est due par les propriétaires des véhicules imposables, personnes physiques ou morales, à l'exclusion de l'Etat et des communes. Le tarif de cette taxe est fixé à l'article 611 nouveau du CGI¹¹⁷. Cette taxe est perçue d'après la déclaration faite

¹¹³ Alinéa 1^{er} de l'article C94 du CGI. La commune doit, en contrepartie du paiement de cette taxe, aménager des aires destinées au stationnement, notamment : au voisinage des bureaux, des usines ou des marchés.

¹¹⁴ Article C95 du CGI.

¹¹⁵ La Circulaire n°20/169/CF/MINFI/DGI/DLRI/L du 13 mai 2020 précisant les modalités d'application des mesures fiscales de riposte au Covid-19, p.5.

¹¹⁶ Article 609 du CGI.

¹¹⁷ Selon cette disposition, Le tarif de la taxe à l'essieu est gradué et fixé ainsi qu'il suit, par véhicule et par trimestre : 4 500 F CFA, pour les véhicules de charge utile égale ou supérieure à 3 tonnes et inférieure à 5 tonnes ; 9 375 F CFA, pour les véhicules de charge utile égale ou supérieure à 5 tonnes et inférieure à 16 tonnes ; 16 875 F CFA, pour les véhicules de charge utile égale ou supérieure à 16 tonnes et inférieure à 20 tonnes ; 28 125 F CFA, pour les véhicules de charge utile

par les transporteurs dans les quinze (15) jours ouvrables qui suivent la fin de chaque trimestre¹¹⁸. Mais, depuis l'insertion de l'article 612 bis¹¹⁹, la taxe à l'essieu peut être acquittée en un versement unique au plus tard le 15 mars. Il est à noter que l'option de paiement sur une base trimestrielle demeure ouverte, comme le précise une circulaire du ministre des finances¹²⁰. L'exonération concédée pour le compte du deuxième trimestre de l'année 2020 soulève tout de même le problème du sort des versements uniques effectués par certains contribuables au plus tard à la date du 15 mars 2020, c'est-à-dire avant que les mesures barrières contre la Covid-19 n'aient été prises. Comme en ce qui concerne l'impôt libératoire et la taxe de stationnement, la Circulaire évoquée ci-avant précise que, les transporteurs ayant déjà acquitté la taxe à l'essieu au titre du deuxième trimestre de l'exercice 2020 bénéficient d'un crédit de l'impôt à concurrence des paiements effectués. Ce crédit est imputable sur les paiements futurs dus par ces contribuables¹²¹.

S'agissant enfin des droits de place sur les marchés, ils sont perçus auprès des commerçants réguliers et des vendeurs occasionnels qui occupent une place dans tout marché du ressort territorial d'une commune. On distingue les droits fixes payés par les commerçants réguliers et les droits journaliers payés par les vendeurs occasionnels ou ceux ne disposant pas d'une place permanente¹²². Les taux de paiement des premiers sont fixés à l'alinéa 1^{er} de l'article 83 du CGI¹²³, alors que ceux des seconds sont

supérieure ou égale à 20 tonnes et inférieure à 30 tonnes ; 37 500 F CFA, pour les véhicules de charge utile égale ou supérieure à 30 tonnes ; 112 500 F CFA, pour les véhicules destinés au transport des grumes et des bois débités. Les véhicules immatriculés à l'étranger sont soumis à un droit forfaitaire de 15 000 F CFA couvrant la période d'un mois.

¹¹⁸ Article 112 du CGI.

¹¹⁹ Par la loi n°2018/022 du 11 décembre 2018 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2019. Jusqu'au 31 décembre 2018, la taxe à l'essieu était acquittée par trimestre, soit en quatre (04) tranches au cours d'un exercice. La loi de finances pour l'exercice 2019 offre désormais la possibilité de l'acquitter en un paiement unique au plus tard le 15 mars de l'exercice.

¹²⁰ Circulaire n° 032/MINFI/DGI/LRI/L du 04 octobre 2019 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi n° 2018/022 du 11 décembre 2018 portant loi de finances pour l'exercice 2019.

¹²¹ La Circulaire n°20/169/CF/MINFI/DGI/DLRI/L du 13 mai 2020 précisant les modalités d'application des mesures fiscales de riposte au Covid-19, p.5.

¹²² Article C80 du CGI.

¹²³ Selon cette disposition, les taux de loyers mensuels (en F CFA) des boutiques communales applicables dans les marchés sont fixés ainsi qu'il suit, : jusqu'à 4 m² : 5 000 à 10 000 ; de 4,01 m² à 6 m² : 10 001 à 15 000 ; de 6,01 m² à 8 m² : 15

déterminés par l'alinéa 1^{er} de l'article 84 du même code¹²⁴. Seuls ces derniers sont concernés par cette mesure¹²⁵. L'exonération de ces droits pour le compte du deuxième trimestre 2020 au profit au profit des petits revendeurs de vivres soulève la même préoccupation que pour ceux des contribuables qui avaient déjà acquitté la taxe à l'essieu en un versement unique. A cet effet, on est fondé à se poser la question de savoir qu'advient-il des paiements effectués avant la décision du président de la République ? Fort heureusement, la Circulaire précise que les revendeurs de vivres ayant déjà acquitté l'impôt libératoire et les droits de place dans les marchés au titre du deuxième trimestre de l'exercice 2020 bénéficient d'un crédit d'impôt à faire valoir sur les paiements futurs.

Les mesures d'allègement portées sur les impôts directs n'épuisent pas le train des mesures prises par le président de la République pour ramollir les obligations fiscales substantielles de l'exercice budgétaire 2020. Les impôts indirects ont également été la cible.

B. L'allègement des impôts indirects

L'impôt est dit indirect lorsque son paiement, par le contribuable, est effectué par l'intermédiaire d'un redevable. Le plus souvent, ces impôts sont assis sur des matières imposables occasionnelles rendant ainsi difficile, voire impossible, d'établir un rôle nominatif à l'avance. Les obligations que ces impôts-là imposent aux contribuables de manière substantielle ont été réaménagées pour le compte de l'exercice budgétaire 2020. On note, à cet effet, l'exonération de la taxe de séjour (1) ainsi que l'approvisionnement du compte des crédits TVA (2).

001 à 20 000 ; de 8,01 m² à 10 m² : 20 001 à 25 000 ; de 10,01 m² à 12 m² : 25 001 à 30 000 ; de 12,01 m² à 14 m² : 30 001 à 35 000 ; de 14,01 m² à 16 m² : 35 001 à 40 000 ; de 16,01 m² à 18 m² : 40 001 à 45 000 ; de 18,01 m² à 20 m² : 45 001 à 50 000 ; de 20,01 m² à 22 m² : 50 001 à 55 000 ; de 22,01 m² à 24 m² : 55 001 à 60 000 ; de plus de 24 m² : 60 001 à 70 000.

¹²⁴ En application de cette disposition, les vendeurs occasionnels et les commerçants ne disposant pas de places permanentes dans les marchés acquittent un droit de place journalier dont le montant est arrêté par délibération du Conseil municipal et compris entre 100 et 500 F CFA par vendeur.

¹²⁵ La Circulaire n°20/169/CF/MINFI/DGI/DLRI/L du 13 mai 2020 précisant les modalités d'application des mesures fiscales de riposte au Covid-19, p.6.

1. L'exonération de la taxe de séjour

La taxe de séjour est un impôt indirect introduit au Cameroun par la loi n°2016/018 du 14 décembre 2016 portant loi de finances pour l'exercice 2017. Il s'agit d'un prélèvement obligatoire assis sur les nuitées passées dans les établissements d'hébergement classés ou non. Elle est due par la personne hébergée et est collectée par l'établissement d'hébergement, à savoir les hôtels, motels, auberges et les résidences-hôtels meublés¹²⁶. Pendant que son tarif a été modifié par la loi n° 2018/022 du 11 décembre 2018 portant loi de finances pour l'exercice 2019¹²⁷, la clé de répartition de son produit l'a été par loi n°2019/023 du 24 décembre 2019 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2020¹²⁸. La taxe de séjour est reversée mensuellement, au plus tard le 15 pour les opérations effectuées au cours du mois précédent, auprès du centre des impôts gestionnaire de l'établissement d'hébergement¹²⁹.

Touché par les mesures prises par l'Etat du Cameroun pour lutter contre la Covid-19, le secteur de l'hôtellerie et de la restauration bénéficie de l'exonération de la taxe de séjour pour le

¹²⁶ Article 221 du CGI. « *Les appartements meublés et autres gîtes renvoient à tout local fourni en équipements et en mobiliers à des fins d'habitation, autre que les établissements hôteliers* » ; voir en ce sens la circulaire n° 032/MINFI/DGI/LRI/L du 04 octobre 2019 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi n° 2018/022 du 11 décembre 2018 portant loi de finances pour l'exercice 2019.

¹²⁷ En application de l'article 222 du CGI, le tarif de la taxe de séjour par nuitée (en F CFA) est fixé ainsi qu'il suit : - hôtels de 5 étoiles : 5 000 ; - hôtels de 4 étoiles : 4 000 ; hôtels de 3 étoiles : 3 000 ; établissements meublés et autres gîtes : 2 000 ; hôtels de 2 étoiles : 1 000 ; hôtels de 1 étoile et autres établissements d'hébergement non classés : 500. La loi de finances pour l'exercice 2019 relève de 500 F CFA à 2 000 F CFA par nuitée, le tarif de la taxe de séjour pour les établissements meublés et autres gîtes.

¹²⁸ En application de l'article 223 du CGI, le produit de la taxe de séjour est affecté ainsi qu'il suit : Etat 35% ; Compte d'affectation spéciale pour le soutien et développement des activités de tourisme et de loisirs 35% ; Commune du lieu de situation de l'établissement d'hébergement 30%. Jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi de finances pour l'exercice 2020, le produit de la taxe de séjour était réparti entre l'Etat (80%) et la commune du lieu de situation de l'établissement d'hébergement (20%). « *Par commune du lieu de situation, il faut entendre la commune ou la commune d'arrondissement pour les agglomérations dotées d'une communauté urbaine* », explicité la Circulaire n°00008349/C/MINFI du 30 décembre 2019 portant instructions relatives à l'exécution des lois de finances, au Suivi et au contrôle de l'exécution du budget de l'État et des autres entités publiques pour l'exercice 2020. Les communautés urbaines en sont donc exclues.

¹²⁹ Article 221 du CGI.

reste de l'exercice 2020, à compter du mois de mars. Cette exonération mérite quelques remarques.

En prenant en considération que la taxe de séjour est un impôt indirect, cela signifie qu'elle est supportée par la personne hébergée mais reversée par l'intermédiaire de son hébergeur, on peut donc souligner qu'il ne s'agit pas d'une mesure fiscale dont profiteraient, en principe, les entreprises du secteur de l'hôtellerie. Ce sont les clients des entreprises qui devraient en tirer avantage dans la mesure où cette taxe ne doit plus leur être prélevée. Ces entreprises peuvent bénéficier d'un effet indirect par le fait que les prix pratiqués doivent subir une baisse à la hauteur de la taxe exigée avant la réforme. Les prix devront donc légèrement être diminués. Peut-être que cette mesure aura pour effet d'attirer la clientèle. Bien plus, il faut dire que si ces entreprises continuent de prélever cette taxe, elles s'exposent au délit de concussion au détriment des particuliers sanctionné par l'article 142 de la loi n°2016/007 du 12 juillet 2016 portant code pénal¹³⁰. Cette lecture est en harmonie avec le principe de la légalité posé par l'alinéa 6 de l'article 4 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques selon lequel : « *aucun impôt ne peut être émis, recouvré ou exonéré pour le compte de l'Etat sans avoir été autorisé par une loi de finances* ».

Dans le registre des mesures fiscales de sortie de crise appliquées aux impôts indirects, la taxe de séjour n'a pas été la seule à être touchée. La TVA n'a pas été omise.

2. L'approvisionnement du compte des crédits TVA

La taxe sur la valeur ajoutée est un prélèvement obligatoire indirect dont la base imposable est précisée à l'article 127 du CGI. Seules les opérations accomplies dans le cadre d'une activité économique effectuée à titre onéreux y sont assujetties¹³¹. Son taux général effectif est fixé à 19,25%¹³². En application de l'alinéa 1^{er} de l'article 143 du CGI, la TVA ayant frappé en amont le prix d'une opération imposable est déductible de la taxe applicable à cette opération, pour les assujettis immatriculés et soumis au régime du réel. Autrement dit, la TVA qui a grevé en amont les éléments d'un

¹³⁰ Selon cette disposition, « *est puni d'un emprisonnement de deux (02) à dix (10) ans et d'une amende de deux cent mille (200.000) à deux millions (2 000 000) de francs le fonctionnaire, le notaire, le commissaire-priseur, l'huissier ou l'agent d'exécution et leurs préposés qui exigent des droits, taxes, redevances, impôts ou contributions qui ne sont pas dus* ».

¹³¹ Alinéa 1^{er} de l'article 126 du CGI.

¹³² Alinéa 1^{er} de l'article 142 du CGI.

prix d'une opération imposable est déductible de la TVA applicable en aval à cette opération. Cependant, malgré l'application de la déduction, il peut arriver que la différence entre la TVA d'aval et la TVA d'amont soit négative. C'est ainsi que des crédits d'impôts sont générés et peuvent faire l'objet d'un remboursement à la demande du contribuable. Les délais de remboursement sont fixés à l'alinéa 4 de l'article 149 du CGI et tiennent compte du statut de l'entreprise, selon qu'elle est à risque faible¹³³, à risque moyen¹³⁴ ou à risque élevé¹³⁵. A la lecture du droit positif, ces délais de remboursements oscillent entre deux mois et un an.

A la lecture du « *Manuel des procédures de remboursement des crédits TVA* », il en ressort que sur la base des états des encours, la Cellule de Validation établit tous les 15 du mois la liste des entreprises devant bénéficier des remboursements effectifs. Elle est signée par le Directeur général des impôts. Elle prend en compte l'antériorité du crédit de la TVA, la représentativité des différents secteurs d'activité, mais aussi et surtout le niveau de la dotation mensuelle consacrée aux remboursements. Malheureusement, cette dernière condition a pour conséquence d'entraîner une dette importante des crédits TVA. La dotation mensuelle étant largement inférieure au total de l'encours des crédits TVA, les entreprises en attente des remboursements subissent des tensions dans leurs trésoreries.

Fort heureusement, le droit fiscal de crise nécessité par la pandémie de la Covid-19 contient une mesure de soutien à la trésorerie des entreprises à travers l'allocation d'une enveloppe spéciale de 25 milliards de FCFA, pour l'apurement des stocks de crédits de TVA en attente de remboursement. Cette mesure

¹³³ En application de l'alinéa 3 de l'article 149 bis du CGI, sont considérées comme entreprises à risque faible, celles remplissant à la date d'introduction de leur demande, les critères cumulatifs ci-après : appartenir au portefeuille de la Direction des grandes entreprises ; ne pas avoir d'arriérés fiscaux y compris dans le cadre d'un contentieux fiscal ; avoir régulièrement bénéficié de remboursements de crédits de taxe sur la valeur ajoutée au cours des trois (03) derniers exercices non remis en cause à l'occasion d'un contrôle fiscal.

¹³⁴ En application de l'alinéa 3 de l'article 149 bis du CGI, sont considérées comme entreprises à risque moyen, celles remplissant à la date d'introduction de leur demande, les critères cumulatifs ci-après : appartenir au portefeuille de la Direction des grandes entreprises ou des Centres des impôts de moyennes entreprises ; ne pas avoir d'arriérés fiscaux ou disposer d'un sursis de paiement ; avoir régulièrement bénéficié de remboursements de crédits de TVA au cours d'un exercice fiscal clos non remis en cause à l'occasion d'un contrôle fiscal.

¹³⁵ En application de l'alinéa 3 de l'article 149 bis du CGI, sont considérées comme entreprises à risque élevé, celles n'appartenant à aucune des catégories ci-dessus.

exceptionnelle vise à revitaliser la trésorerie des entreprises bénéficiaires pour que ces dernières puissent à nouveau frais relancer leurs activités économiques.

Conclusion

Au Cameroun, comme dans la plupart des pays, l'exercice budgétaire 2020 a démarré avec des espoirs. Pendant que le taux de croissance économique attendu était estimé à 4,2%¹³⁶, les recettes fiscales devaient apporter une enveloppe d'un montant 2 962 200 000 000 de francs CFA¹³⁷, contre 2 924 000 000 000 de francs CFA en 2019, soit une augmentation de 38 200 000 000 de francs CFA. De telles performances devaient se réaliser sur la base d'obligations fiscales dont les dernières modifications avaient été apportées par la loi n°2019/023 du 24 décembre 2019 portant loi de finances. Mais, c'était sans compter avec la survenance de la pandémie de la Covid-19. Cette dernière ayant eu pour effet de créer des difficultés à certains secteurs et aux ménages fragiles, rendant ainsi difficile la mobilisation de la matière imposable sur laquelle certains impôts sont assis. Face à cette situation, le droit fiscal ordinaire semblait assez sévère ou d'application difficile. Les contribuables ne pouvaient que péniblement s'acquitter de leurs obligations fiscales. Il était donc nécessaire qu'un droit fiscal de crise voit le jour. Celui-ci a eu pour effet d'atténuer les obligations fiscales, formelles et substantielles, auxquelles certains contribuables étaient astreints au cours de l'exercice budgétaire 2020. C'est sans doute une autre marque de réalisme¹³⁸ caractéristique du droit fiscal.

Bien que les mesures fiscales ainsi adoptées soient salvatrices pour leurs bénéficiaires, il reste que leur ciblage peut ne pas être porteur de justice fiscale. Il en est ainsi non seulement à l'égard de

¹³⁶ Selon les estimations de la Banque mondiale, publiées le 10 janvier 2020 dans les « Perspectives économiques mondiales – janvier 2020 ». Ce taux devrait donc connaître une légèrement augmentation par rapport à celui de 4% connu en 2019.

¹³⁷ Sur un montant total du budget de l'Etat estimé à 4 951 700 000 000 de francs CFA.

¹³⁸ Pour approfondissement lire : BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 2010, 10^{ième} éd., pp. 229 et s. La thèse du réalisme est critiquée par le professeur Maurice COZIAN dans son « Propos désobligeant sur une "tarte à la crème" : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *RDF*, Supplément au n°28, juillet 2008, pp.33-46 ; De La MARDIERE (Ch.), « Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in *Ecrits de fiscalité des entreprises. Etudes à la mémoire du Professeur Maurice COZIAN*, Paris, Litec, 2009, pp.137-144 ; VINDARD (V.), *La qualification en droit fiscal*, Thèse en Droit, Université de Rennes 1, 2014, pp.45 et s.

ceux qui en bénéficient entre eux, mais surtout entre eux et les non bénéficiaires. Ce droit fiscal dérogatoire doit pleinement être fondé sur des critères rationnels et objectifs. L'état d'exception sanitaire qui a justifié leur prise a pourtant touché la totalité, ou presque, des ménages. On peut dès lors se demander pourquoi les assujettis à l'IRPP n'ont pas bénéficié d'un régime exonératoire ; voire, pourquoi la liste des produits exonérés de la TVA n'a-t-elle pas été élargie. Les mesures fiscales ainsi édictées sont loin de faire l'unanimité. Elles sont effectivement discutables et discutées. La nécessité et la proportionnalité doivent guider l'édiction d'un droit fiscal d'exception.

En effet, l'avènement de ce droit fiscal d'exception, bien que nécessaire, a malheureusement entraîné un manque à gagner au Trésor public évalué à près de 114 000 000 000 de FCFA, soit 92 000 000 000 de FCFA au titre des recettes internes et 22 000 000 000 de FCFA au titre des recettes douanières¹³⁹. De manière générale, comme son homologue togolais¹⁴⁰, le ministre camerounais des finances a annoncé un manque à gagner d'un montant de 872 000 000 000 de francs CFA¹⁴¹. C'est ainsi que l'Ordonnance n°2020/001 du 03 juin 2020 modifiant et complétant certaines dispositions de la loi n°2019/023 du 24 décembre 2019 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2020 a acté le passage des recettes budgétaires de 4 951 700 000 000 à 4 409 047 000 000 de francs CFA. Au total, le budget de l'Etat enregistre une diminution de 542 653 000 000 de francs CFA, soit un taux de variation de 11%. Pour passer sous silence un tel effet, l'emprunt s'est encore révélé être la source de financement d'appoint. C'est ainsi par exemple que, le 4 mai 2020, le conseil

¹³⁹ M. Modeste MOPA FATOING, Directeur Général des impôts, in *Cameroon Tribune*, 8 mai 2020, p.16.

¹⁴⁰ Selon M. Sani YAYA, Ministre de l'économie et des finances, « *subséquentement et en liaison avec toutes les mesures fiscales prises pour soutenir les entreprises (...), les ressources budgétaires chuteraient de 578,4 milliards de F CFA à 348,4 milliards, en liaison avec une baisse des recettes fiscales d'environ 198 milliards, aggravée par une baisse des recettes non fiscales et de services de 32 milliards* », lors d'une réunion de concertation tenue avec le secteur privé le 15 mai 2020 à Lomé ; soit une baisse de 39% des ressources budgétaires au titre de 2020.

¹⁴¹ M. Louis Paul MOTAZE, Conférence de presse du 13 mai 2020 ; pour une analyse économique lire utilement : MBENDA (J. P.), « Crise sanitaire de la Covid-19, crise du budget de l'État : pour un retournement de perspective », in MOUNGOU MBENDA (S. P.) et ONDOUA BIWOLE (V.) (dir.), *Epidémiologie de l'économie et confinement de l'organisation.Covid-19*, Yaoundé, Les PUY, 2020, pp. 239-243.

d'administration du FMI a approuvé un décaissement de 226 000 000 de dollars US en faveur du Cameroun au titre de la facilité de crédit rapide (FCR) pour aider le pays à faire face aux répercussions de la pandémie de la Covid-19. Dans le même registre, le FMI a également approuvé la demande que les autorités camerounaises ont présentée en vue d'une prolongation jusqu'au 30 septembre 2020 de l'accord au titre de la facilité élargie de crédit (FEC), qui devait expirer le 25 juin 2020, et d'un rééchelonnement de l'accès aux ressources dans le cadre de cet accord. Au niveau de la BEAC, le gouvernement camerounais a entrepris l'émission de titres publics entre avril et juin 2020 pour un montant total de 335 000 000 000 de francs CFA, soit 80 000 000 000 de francs CFA de bons du trésor assimilables (BTA)¹⁴² et 225 000 000 000 de francs CFA d'obligations du trésor assimilables (OTA)¹⁴³.

Au regard de ce qui précède, le Cameroun étant engagé dans de nombreux projets et soumis à des crises sécuritaires qui nécessitent d'importants moyens financiers, le droit fiscal d'exception doit être utilisé aussi exceptionnellement que possible. Il y va de la productivité, de la sécurité et de la justice fiscale. Le droit fiscal d'ordinaire devrait aussitôt que possible refaire surface et ainsi, plumer l'oie sans la faire crier comme le recommandait Jean-Baptiste COLBERT, le grand argentier de LOUIS XIV./-

¹⁴² La maturité de ces bons oscille entre 26 et 52 semaines.

¹⁴³ Les premières émissions d'OTA ont été effectuées les 8, 15, 29 avril et 6 mai 2020. Elles ont permis de lever 166,7 milliards de FCFA. Le 27 mai le Cameroun effectuera deux nouvelles opérations pour mobiliser 60 milliards de FCFA.

LA MUTATION DES REGIMES D'IMPOSITION EN DROIT FISCAL CAMEROUNAIS

Par

Dr Théophile NGUIMFACK VOUFO

Pb.D en Droit Public

Assistant à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques

Université de Dschang (Cameroun)

Et

Édocile Bardo DOUANLA

Doctorante en Droit public

Faculté des Sciences Juridiques et Politiques

Université de Dschang (Cameroun)

RESUME

Le rattachement d'un régime d'imposition au contribuable détermine la nature et l'étendue de ses obligations envers l'Administration fiscale. L'on pourrait alors penser que la stabilité de ce régime est la condition même de la sécurité fiscale du contribuable. Pourtant, l'instabilité permanente des activités économiques, combinée à la stabilité du régime d'imposition dans certaines hypothèses, peut être préjudiciable au contribuable. Ainsi, la sécurité fiscale s'accommode mieux avec la mutabilité des régimes d'imposition, laquelle devient paradoxalement sa garantie sous certaines conditions. En clarifiant le dispositif de mutation des régimes d'imposition, l'on note que ce changement peut être facultativement opéré par le contribuable, ou relever de la nécessité d'adapter le régime fiscal à l'évolution des activités de ce dernier. À noter cependant que les procédures mises en œuvre, dans ce cadre, diffèrent selon que le contribuable souhaite maintenir la forme de son entreprise ou non. Il est important pour le contribuable d'être suffisamment renseigné sur les conditions et implications de chaque régime d'imposition pour éviter de faire un saut dans l'inconnu.

Mots clés : *mutation, régime d'imposition, sécurité fiscale, procédure.*

ABSTRACT

The attachment of a tax system to the taxpayer determines the nature and extent of its obligations towards the Tax Administration. One might then think that the stability of this system is the very condition of its tax security. However, the permanent instability of economic activities, combined with the stability of the tax system in certain cases, can be detrimental to the taxpayer. Thus, tax security accommodates better with the mutability of tax systems, which paradoxically becomes its guarantee under certain conditions. By clarifying the system for mutability of tax systems, it appears that this change may be due sometimes to a subjective cause linked to the taxpayer's ability to freely choose to change its tax system, sometimes to an objective cause on the need to adapt the tax system to the development of the taxpayer's activities. Note, however, that the procedures implemented in this context differ depending on whether the taxpayer wishes to maintain the form of his business or not. It is important for the taxpayer to be sufficiently informed about the conditions and implications of each tax system to avoid going into the unknown.

Keywords: *mutability, taxation system, tax security, procedure.*

Introduction

A priori, la mutation des régimes d'imposition peut s'avérer antinomique à la sécurité fiscale, laquelle constitue l'une des garanties fondamentales du contribuable¹. En effet, la mutation exprime l'idée du changement, tandis que la sécurité traduit celle de la stabilité et de la prévisibilité². Dès lors, ces deux expressions sont-elles irrémédiablement opposées dans leur application au droit fiscal camerounais ? Il n'est pas aisé de répondre de manière incisive, car les relations qu'entretiennent ces notions sont plus étriquées qu'il n'y paraît.

De fait, le régime d'imposition est un ensemble de règles, de sujétions administratives et comptables qui s'appliquent à une catégorie de contribuables dans le cadre de leurs obligations fiscales. Le Code Général des Impôts (CGI) semble consacrer trois régimes d'imposition, à savoir le régime de l'impôt libérateur, le régime du simplifié et le régime du réel³. Pourtant, l'on évoque aussi le régime de la patente, des licences, etc. Cette classification des régimes d'imposition est à l'origine d'une segmentation de la population fiscale, l'objectif pour l'Administration étant d'imposer des sujétions aux contribuables en fonction des critères tels que le chiffre d'affaires ou la nature de l'activité. En outre, les régimes d'impositions impliquent la répartition des contribuables, soit dans les Centres Divisionnaires des Impôts (CDI), soit dans les Centres des Impôts des Moyennes Entreprises (CIME), soit à la Direction des Grandes Entreprises (DGE)⁴. Pour autant, le rattachement d'un régime d'imposition n'est pas irrémédiable pour le contribuable et peut évoluer selon certains critères.

¹ FROMONT (M.), « Le principe de *sécurité juridique* », *AJDA*, n° spécial, juin 1996, p. 178.

² CIMAMONTI (S.) « Sécurité juridique et mécanismes d'application du droit dans le temps », *Revue du Notariat*, Vol. 110, n°2, septembre 2008, p. 634.

³ Article 93 ter du CGI, édition 2020.

⁴ Aux termes de la décision n°432/MINFI/SG/DGI du 20 novembre 2013 du Ministre des Finances a fixé les critères d'éligibilité des contribuables aux différentes unités de gestion de la Direction Générale des Impôts la Direction des Grandes Entreprises (DGE) est chargée de la gestion des contribuables dont le chiffre d'affaires est au moins égal à trois (03) milliards de F CFA. Les Centres des Impôts des Moyennes Entreprises (CIME) sont compétents pour les contribuables réalisant un montant de chiffre d'affaires compris entre cinquante (50) millions et moins de trois (03) milliards de F CFA. Enfin, les Centres Divisionnaires des Impôts (CDI) gèrent les contribuables qui réalisent un montant de chiffre d'affaires inférieur à cinquante (50) millions de F CFA.

Empruntons d'abord à une image de Maurice Cozian. Pour ce spécialiste de la fiscalité des entreprises, « *une société n'est pas un être figé et immuable à la manière d'un Bouddha ; c'est un être vivant qui évolue (l'immobilisme serait l'antichambre de la mort) ; aussi bien doit-elle s'adapter constamment à son environnement, savoir abandonner certains secteurs en déclin, se lancer à la recherche de nouveaux produits, conquérir de nouveaux marchés, se diversifier, se réorganiser...* »⁵. Il serait cependant réducteur d'attribuer cette rationalité aux seules sociétés commerciales, car tous les opérateurs économiques, personnes physiques ou morales, adoptent une conduite similaire dans leur environnement concurrentiel. Par extension, tous les contribuables s'adaptent sur le marché, l'objectif étant de garantir la rentabilité de leurs activités, sous peine de traîner un bilan déficitaire⁶. La difficulté majeure est d'appliquer un régime fiscal stable à des acteurs et situations instables, comme c'est le cas des activités économiques⁷.

Dans ce contexte, la mutation des règles applicables à l'activité économique bute sur l'exigence de sécurité juridique dont le volet fiscal paraît déterminant⁸. En effet, l'émergence du principe de sécurité est favorisée par les mutations rapides de la société, lesquelles entraînent une inflation normative et, corrélativement, l'instabilité de la réglementation fiscale⁹. Michel Bouvier est de cet avis, lorsqu'il souligne que « *la mondialisation a rendu le marché économique plus que jamais imprévisible, et la sécurité fiscale constitue un objectif indispensable pour le bon fonctionnement des entreprises* »¹⁰. Le besoin de sécurité fiscale, renchérit-il, « *se fait sentir aussi bien pour la petite entreprise nationale dont le sort, qu'elle le veuille ou non, est plus ou moins déterminé par les fluctuations du marché international, que pour les grandes entreprises qui développent des stratégies fiscales à l'échelle de l'espace planétaire* »¹¹.

⁵ COZIAN (M.), *Précis de fiscalité des entreprises*, 20^e éd., Paris, Litec, 1996, p. 542.

⁶ BAUDELLE (G.), Moro (B.) « Chapitre 3. L'économie : un contexte de fortes mutations », in Guy BAUDELLE, Frédéric CARLUER, Bertrand MORO (Dir.), *Territoire durable 2030: Un état des lieux prospectif*, Caen, EMS Editions, « Gestion en liberté », 2013, pp. 89-102.

⁷ BOY (L.), RACINE (J-P.), SIIRIAINEN (F.), (sous la coord.), *Sécurité juridique et droit économique*, Bruxelles, Larcier, 2007, 586 p.

⁸ BOUVIER (M.), « La sécurité fiscale : une politique publique à part entière », Editorial, *RFFP*, n°130, 2015, p. 2.

⁹ PACTEAU (B.), « La sécurité juridique, un principe qui nous manque ? », *AJDA*, n°spécial, juin 1995, p. 151.

¹⁰ BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, Lextenso-éditions, 2016, 13^e éd., p. 181.

¹¹ Ibid.

Il est donc acquis que le contexte économique dans lequel évoluent les contribuables ne s'accommode guère avec l'immobilisme, car la flexibilité des activités économiques est devenue la principale condition de leur rentabilité. Toutefois, cette flexibilité a des répercussions sur le plan fiscal, et c'est ainsi qu'on aboutit le plus souvent à la mutation des régimes d'imposition. À l'analyse, plusieurs événements qui surviennent dans la vie du contribuable ou son activité sont de nature à induire des changements sur l'objet de sa profession. Dans cette perspective, le changement de circonstances doit être pris en considération, afin que le contribuable ainsi affecté soit placé dans la même condition juridique que les autres contribuables du même statut économique en vertu du principe d'égalité fiscale¹². Toutefois, la volonté du contribuable demeure le principal déclic de la mutation effective de son régime d'imposition, même si le cadre de cette mutation est fixé par l'Administration.

Néanmoins, le changement du régime fiscal d'un contribuable peut être aussi provoqué par des circonstances indépendantes de sa volonté. À cet égard, il apparaît que la détermination du régime d'imposition est fonction de plusieurs paramètres dont les principaux sont le chiffre d'affaires, le revenu ou bénéfice, l'activité du contribuable et la forme institutionnelle choisie pour l'exercice d'une profession commerciale ou industrielle. Dans cet enchevêtrement de facteurs qui pourraient inciter et, dans certains cas, obliger le contribuable à changer son régime fiscal, les acteurs économiques sont parfois perplexes et persistent dans un régime d'imposition qui ne leur est pas avantageux. Ainsi donc, l'accessibilité des règles de mutation des régimes d'imposition devient l'une des garanties de la sécurité fiscale¹³.

À l'évidence, la sécurité fiscale n'est pas statique, elle est plutôt dynamique en fonction du changement de circonstances lié à l'évolution constante des activités du contribuable¹⁴. La sécurité fiscale sera donc garantie si le régime d'imposition s'adapte aux

¹² FOUQUET (O.), « Le conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Nouveaux cahiers du conseil constitutionnel*, n°63, oct. 2011, disponible en ligne sur www.conseil-constitutionnel.fr, consulté le 03 janvier 2020.

¹³ FRISON-ROCHE (M-A), BARANÈS (W.), « Le principe constitutionnel de l'accessibilité et de l'intelligibilité de la loi », *Dalloz*, 2000, p. 361.

¹⁴ MATHIEU (B.), « Réflexions en guise de conclusion sur le principe de la sécurité juridique », *Cahiers du conseil constitutionnel*, n° 11, 2001 (Dossier : Le principe de sécurité juridique), disponible en ligne sur www.conseil-constitutionnel.fr, consulté le 03 janvier 2020.

mutations de l'activité du contribuable. Elle est censée s'affirmer davantage lorsque la législation fiscale encadre la mutation du régime d'imposition au moyen de règles juridiques simples et accessibles¹⁵. À cet égard, le législateur est confronté à un défi majeur, dans la mesure où la matière fiscale constitue, « *un droit complexe et la complexité de ce droit n'a d'égale que la variété des situations qu'il doit appréhender* »¹⁶. La sécurité fiscale liée à la mutation des régimes d'imposition participe donc de la dé-complexification des règles y relatives par un effort de simplification et de systématisation.

La complexité des règles relatives à la mutation des régimes d'imposition est fondée sur le fait qu'elles empruntent à une variété de règles issues du droit des affaires, du droit civil, du droit fiscal et même du droit administratif. La dissémination de ces règles dans plusieurs textes juridiques et la tendance aux spécialisations hâtives en sciences juridiques ne facilitent pas le maniement des procédures liées à cette opération. Mais, le cadre général de la mutation des régimes d'imposition est fixé par le CGI aux articles 93 ter à 97. Ce cadre est complété par un ensemble de textes réglementaires précisant les modalités de mutation des régimes d'imposition¹⁷.

Aussi est-il judicieux de s'interroger sur les modalités de mutation des régimes d'imposition en droit fiscal camerounais. En fait, ces modalités sont éparpillées dans la législation fiscale et ne facilitent pas leur maniement. Quoi qu'il en soit, il convient de noter que la doctrine fiscale¹⁸ apporte des précisions permettant de cerner

¹⁵ CASSIA (P.), « La sécurité juridique, un 'nouveau' principe général du droit aux multiples facettes », *Dalloz*, 2006, p. 1190.

¹⁶ BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op cit., p. 181.

¹⁷ Voir, le décret n° 98/265/PM du 12 août 1998 fixant les taux de bénéfice net des contribuables relevant du régime simplifié d'imposition, le décret n° 2011/1137/pm du 12 mai 2011 modifiant et complétant certaines dispositions du décret n° 2000/002/pm du 06 janvier 2000 portant organisation des activités des centres de gestion et fixant les avantages fiscaux des adhérents des centres de gestion agréés, et ses modificatifs subséquents ; la circulaire n° 006/MINFI/SG/DGI/DER du 28 avril 2014 précisant les critères de rattachement des contribuables aux unités de gestion de la Direction Générale des Impôts ; La décision n°432/MINFI/SG/DGI du 20 novembre 2013 du Ministre des Finances fixant les critères d'éligibilité des contribuables aux différentes unités de gestion de la Direction Générale des Impôts.

¹⁸ Voir EVINA OBAM (R.), *La politique fiscale au Cameroun : étude sur l'exercice de la compétence fiscale des Etats depuis la décennie 1980*, Thèse de Droit, Université Aix-Marseille, 2014, p. 57.

certaines dimensions complexes de la mutation de ces régimes d'imposition¹⁹.

Au demeurant, l'analyse des modalités de mutation des régimes d'imposition repose sur deux idées force. Après avoir mis en évidence la cause de ladite mutation (**I**), il sera intéressant d'examiner la procédure applicable (**II**).

I. La cause de la mutation des régimes d'imposition

Les hypothèses de changement des régimes d'imposition peuvent être classées selon que cette mutation relève ou non de la volonté du contribuable. La volonté est prise en compte au niveau de l'initiative. Mais dans certains cas, l'Administration fiscale le fait systématiquement. Toutefois, dans la majorité des cas où des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable entraînent une incompatibilité de son régime d'imposition avec son activité, la décision lui revient de passer à un nouveau régime ou de conserver l'ancien. Il n'empêche, pour la clarté de l'analyse, d'examiner les hypothèses de changement optionnel des régimes d'imposition (**A**) en les distinguant des hypothèses de changement nécessaire (**B**).

A. La mise en œuvre de la faculté d'option du contribuable pour un autre régime

Le contribuable camerounais peut librement opter pour le changement de son régime d'imposition dans trois hypothèses majeures. Il s'agit des cas de mutation de la forme sociale (1), de changement d'activités (2) et de la volonté de profiter d'un régime avantageux qui ne relève en principe pas de sa catégorie d'imposition (3).

1. La transformation de la société en vue du changement de régime d'imposition

Plusieurs raisons peuvent inciter le contribuable à changer la forme de sa société²⁰. Loin d'être fantaisiste, le choix de la forme

¹⁹ ALAKA ALAKA (P.), *L'impôt au Cameroun : contribution à l'étude d'un dysfonctionnement administratif*, Paris, L'Harmattan, 2009, p. 21.

²⁰ Voir, MERLE (Ph.) et FAUCHON (A.), *Droit commercial. Sociétés commerciales*, Paris, Dalloz, 2017, 20^e éd., p. 140. Ces auteurs citent comme déterminants au changement de la forme sociale : la volonté pure et simple des associés, le souhait de ces derniers de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, la nécessité de recourir vers une structure mieux adaptée (par exemple, dans la perspective de son introduction en bourse, une SARL existante doit se transformer en SA).

sociale est guidé par la taille de l'activité de l'entreprise, le niveau d'implication du ou des associés dans sa gestion et l'étendue de leur responsabilité sur les engagements pris au sein de l'entreprise²¹. Il peut donc arriver qu'un contribuable exerçant son activité, sous une forme initialement choisie, souhaite changer celle-ci pour l'une des raisons évoquées. Il peut s'agir du passage d'une société de personne à une société de capitaux ou encore de la mutation d'une société à responsabilité limitée en une société par action simplifiée ou en société anonyme et inversement²². Ces mutations ont-elles une incidence sur le plan fiscal ?

Il convient d'aborder l'incidence fiscale de la mutation de forme sociale en distinguant les facteurs qui conditionnent cette opération et le coût fiscal de l'opération de transformation de l'entreprise. Dans certains cas, en effet, la transformation de la société se fait à l'issue d'une modification du capital social, soit par augmentation, soit par diminution de son montant. Cette modification peut se faire par les apports en nature, en argent ou en industrie dans des cas d'augmentation²³. Il peut s'agir aussi de la cession du patrimoine de l'entreprise, des parts sociales, les cas de retrait ou d'exclusion d'un associé pour les hypothèses de diminution²⁴. Sur le plan fiscal, ces opérations devraient donner lieu aux droits de mutations ou d'enregistrement.

Aux termes de l'article 294 du CGI, l'augmentation du capital au même titre que les prorogations et formation de sociétés devraient être soumises aux droits d'enregistrement assis sur le montant des apports mobiliers et immobiliers, déduction faite du passif. Mais, cette législation harmonisée à l'échelon communautaire CEMAC se heurte au libéralisme du législateur camerounais. En effet l'article 546 A (6) du CGI inscrit dans la catégorie des

Quelquefois aussi, la transformation de la société peut être imposée aux associés par la loi comme condition de survie de la société. Tel est le cas d'une société en nom collectif dans laquelle à la suite d'un décès, les parts d'un associé sont transmises à un héritier mineur. Celui-ci ne pouvant être associé en nom, la société doit être transformée par exemple en société en commandité simple dans laquelle il sera commanditaire.

²¹ COZIAN (M.), VIANDIER (A.), DEBOISSY (F.), *Manuel de droit des sociétés*, Paris, LexisNexis, 2015, 28^e éd., p. 98.

²² HAUTCOEUR (R.), PECHDO (J-G.), « Le changement de forme sociale : entre transparence fiscale et obscur abus de droit », article disponible en ligne sur www.pantheonsorbonne.fr, consulté le 04 janvier 2020, 6 p.

²³ Article 68 de l'AUSCGIE.

²⁴ Article 69 de l'AUSCGIE.

enregistrements gratuits, « *Les actes de constitution et de prorogation de société ainsi que les actes portant augmentation du capital* ».

Les cessions de parts et d'actions n'ont en principe pas d'incidence sur le montant du capital²⁵, mais pourraient influencer sur la forme sociale par la substitution d'un associé commerçant par un autre qui ne l'est pas et inversement. La législation fiscale harmonisée prévoit à ce propos que la cession de parts ou d'action donne lieu au paiement de droits proportionnels au taux réduit²⁶. Toutefois, l'article 574 du CGI prévoit une dérogation à l'application du taux réduit et applique les taux de droit commun pour les cessions de parts ou d'actions intervenues avant la période de deux ans depuis la création de l'entreprise ; celles qui entraînent dissolution de la société et celles issues d'une donation ou de la rémunération d'apports en nature.

Mais s'agissant de l'acte de mis en société d'une entreprise individuelle ou celui qui constate le changement de la forme sociale, il ne donne en principe pas lieu à des obligations de paiement de droits fiscaux. L'explication de la neutralité fiscale de cette opération trouve un fondement dans l'Acte uniforme OHADA sur les sociétés commerciales, dont l'article 181 dispose : « *la transformation régulière d'une société n'entraîne pas la création d'une personne morale nouvelle. Elle ne constitue qu'une modification des statuts et est soumise aux mêmes conditions de forme et de délai que celle-ci* ». Au plan fiscal, cette disposition consacre le caractère intercalaire de toutes transformations de sociétés, « *ce qui signifie que, sur le plan économique, c'est la même entreprise qui subsiste par-delà le changement de son habit juridique (...) si l'impératif de neutralité est atteint, il y aura neutralisation à la fois de l'imposition des plus-values, des droits d'enregistrement et même de la TVA* »²⁷. La neutralité de l'opération emporte un sursis d'imposition des stocks, le report d'imposition des plus-values sur immobilisations. Mais si la mutation de la forme sociale s'accompagne du changement de l'objet social, ce régime de faveur n'est plus valable.

Bien que l'opération de changement de forme sociale soit en principe neutre sur le plan fiscal, la nouvelle société peut entraîner l'application d'un nouveau régime d'imposition. Il suffit de

²⁵ L'exception à ce principe survient en cas de rachat des parts par la société, car cette opération a une incidence sur le capital. Il en va ainsi de l'hypothèse où la société n'agrée pas le cessionnaire potentiel ; dans ce cas, pour ne pas « emprisonner » l'associé dans la société, celle-ci se doit de racheter ses parts. Or elle le fait en prélevant sur le capital.

²⁶ Article 343 alinéa 3 du CGI.

²⁷ COZIAN (M.), *Précis de fiscalité des entreprises*, op cit., p. 520.

considérer le passage d'une société de personne (SNC ou SCS) en société de capitaux (SA ou SAS), lequel a pour conséquence inéluctable le passage de l'impôt sur le revenu à l'impôt sur les sociétés à défaut d'option faite dès le départ par la société de personne. Or, il est récurrent que les contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu soit au régime de l'impôt libératoire, tandis que le passage à la société de capitaux implique au moins l'application du régime du simplifié ou du réel. Très souvent, le changement de forme sociale est lié à celui de l'activité du contribuable.

2. Le changement d'activité avec incidence sur le régime d'imposition

Dans certaines hypothèses, le changement d'activité par un contribuable entraîne aussi le changement de son régime d'imposition. Cela est valable, même si ce dernier n'a pas changé la forme de son entreprise. En vertu du principe de la spécialité statutaire, chaque entreprise doit avoir un objet spécifié dans ses statuts et correspondant à l'activité qu'elle exerce²⁸. Le ou les dirigeants de l'entreprise ne doivent pas en principe engager la société au-delà de cet objet. Mais s'ils vont au-delà de l'objet social, les actes pris sont opposables à la société sur le plan fiscal²⁹. Les petites et moyennes entreprises (PME) cèdent beaucoup à la tentation d'ajouter de nouveaux rayons de produits à leur commerce ou des activités accessoires sans mesurer les incidences fiscales qu'elles peuvent entraîner.

Ainsi, le contribuable doit toujours intégrer le fait que certaines activités sont assujetties au régime de la patente, d'autres au régime des licences, taxes et redevances complémentaires ou supplémentaires, d'autres encore au régime de l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu. Il va de soi que le changement d'activité pourrait faire passer de l'un de ces régimes fiscaux à un autre. À titre illustratif, on peut évoquer le régime d'imposition d'un coiffeur qui abandonne son activité et profite de la possession d'appareils électroniques pour lancer une discothèque, puis une boîte de nuit, ces différentes activités n'étant pas soumises aux mêmes régimes d'imposition.

²⁸ Article 19 de l'AUSC.

²⁹ En la matière, le principe est que la société est engagée même par les actes des organes de direction qui ne relèvent pas de l'objet social, à moins qu'elle prouve que le tiers savait que cet acte dépassait l'objet social ou qu'il ne pouvait l'ignorer compte tenu des circonstances. Voir article 122 de l'AUSCGIE.

Sur le plan fiscal, le tenancier d'un salon de coiffure est de plein droit assujéti au régime de la patente³⁰. Si cette activité fait place à une grande discothèque, cette nouvelle activité sera plutôt imposable à l'impôt libérateur qui emporte exonération au régime de la patente³¹, ce qui induit déjà un changement du régime d'imposition. Mais si la fortune pousse ce tenancier à passer de la discothèque à la boîte de nuit, l'augmentation des revenus peut l'amener à se mettre, selon le cas, au régime du simplifié ou du réel dans le cadre de l'impôt sur le revenu ou encore à se transformer en société pour être assujéti à l'impôt sur les sociétés. Ce qui précède prouve que le changement d'activité doit inciter le contribuable à mieux ajuster son régime d'imposition afin de profiter des avantages liés à sa nouvelle activité ou son nouveau revenu.

3. La volonté de bénéficier des avantages d'un autre régime d'imposition

Il est des hypothèses où le contribuable peut procéder au changement de son régime d'imposition pour adopter un autre régime plus avantageux. Cette option était prévue dans le cadre du régime de l'IRPP. La législation fiscale permettait ainsi aux contribuables relevant du régime du simplifié et dont le chiffre d'affaires était supérieur à 30 millions de bénéficier du régime du réel sous certaines conditions. Il est vrai que le passage du régime simplifié au régime du réel entraîne certaines obligations, qui du reste sont largement compensées par les avantages qu'il confère. Au contraire du régime simplifié qui met à la charge du contribuable l'obligation d'établir un système minimal de trésorerie, le régime du réel exige une comptabilité complète comprenant tous les états financiers. Cette obligation est compensée par le droit à déduction de la TVA, étant donné que le régime du réel entraîne assujétissement à la TVA et tous les avantages liés à sa déductibilité. Toutefois, la législation fiscale actuelle ne mentionne plus cette option.

Par ailleurs, il est encore possible à un contribuable de bénéficier d'un régime d'imposition avantageux en s'installant dans une zone économique ou en investissant dans des zones économiquement sinistrées ou encore en se convertissant dans des activités bénéficiant de subventions fiscales.

³⁰ Article C. 10 alinéa 2 du CGI et son annexe d'application

³¹ Article C.11 alinéa 15, puis article C.45 du CGI

En ce qui concerne les zones économiques³², le législateur prévoit que les entreprises remplissant toutes les conditions réglementaires relatives à l'exercice des activités de leur secteur puissent y accéder. Seulement, l'agrément dans une zone économique confère certains avantages, car « *le gestionnaire et l'entreprise installée dans une zone économique bénéficient de l'ensemble des incitations prévues par la législation relative aux incitations à l'investissement privé en République du Cameroun* »³³. Aux termes de la loi portant incitations à l'investissement privé, il ressort que ces incitations sont accordées à l'investisseur pendant les phases d'installation et d'exploitation³⁴. Lorsque l'on dresse l'inventaire de toutes ces incitations qui vont jusqu'à cinq ans, certaines confèrent des exonérations aux droits d'enregistrement, aux droits de mutation, à l'impôt sur les sociétés³⁵.

Quant aux zones économiquement sinistrées, elles offrent à l'entreprise qui y investit des avantages fiscaux non négligeables. Ces avantages prévus par un arrêté du 04 juillet 2016³⁶ ne s'appliquent que dans des zones économiquement sinistrées, c'est-à-dire « *les zones dans lesquelles l'activité économique est affectée structurellement et durablement par des sinistres de toutes nature à l'instar de l'insécurité, de l'inondation, la famine, la sécheresse, etc.* »³⁷. Il est en outre prévu que « *les entreprises situées dans une zone économiquement sinistrée qui procèdent à partir du 1^{er} janvier 2016 au recrutement des jeunes diplômés camerounais âgés de moins de 35 ans dans le cadre d'un premier emploi à durée indéterminée, bénéficient pour une durée de cinq (05) ans, de l'exonération des*

³² Article 2 alinéa 1 de la loi n°2013/011 du 16 décembre 2013, précitée : « *Une zone économique est un espace constitué d'une ou de plusieurs aires géographiques viabilisées, aménagées et dotées d'infrastructures, en vue de permettre aux entités qui y sont installées de produire des biens et des services dans les conditions optimales. (2) Elle vise à concentrer, sur une ou plusieurs aires données, des activités ou des acteurs engagés dans des projets de développement économique et social* ».

³³ Article 26 de la loi n°2013/011 du 16 décembre 2013, précitée.

³⁴ Article 5 de la loi n°2013/004 du 18 avril 2013 fixant les incitations à l'investissement privé en République du Cameroun.

³⁵ Voir, articles 6 et 7 de la loi n°2013/004 du 18 avril 2013, précité.

³⁶ Arrêté n° 000509 MINFI/DGI/LRI/L du 04 juillet 2016 portant délimitation des zones économiquement sinistrées bénéficiaires pour une durée de cinq ans des avantages fiscaux prévus par les dispositions de l'article 105 du code général des impôts.

³⁷ Article 1^{er} alinéa 2 de l'arrêté n° 000509 MINFI/DGI/LRI/L du 04 juillet 2016, précité.

charges fiscales et patronales sur les salaires versés à ces jeunes »³⁸. La loi de finances pour 2018 a reconnu les Régions du Nord et de l'Extrême-Nord comme zone économiquement sinistrées, tandis que les Régions du Nord-ouest et du Sud-ouest l'ont été dans la loi de finances 2019. Les entreprises localisées dans ces zones peuvent muter leurs régimes d'imposition sous certaines conditions.

Il importe aussi de noter que les entreprises affiliées aux centres de gestion agréés bénéficient d'un régime fiscal dérogatoire³⁹. À ce sujet, le décret du 12 mai 2011 sur les centres de gestion agréés dispose que « *les adhérents aux Centres de Gestion Agréés bénéficient d'un abattement de 50 % du bénéfice fiscal déclaré* »⁴⁰. L'affiliation à un centre de gestion agréé a donc des incidences sur le régime d'imposition. La même conséquence peut être observée à l'égard des sociétés qui investissent dans le cadre des législations minières, pétrolières, forestières ou dans le secteur agricole.

Il est donc clair que la volonté du contribuable est un facteur déterminant de la mutation de son régime d'imposition. Toutefois, cette assertion n'est valable qu'en partie, le changement de régime fiscal pouvant s'opérer contre le gré du contribuable.

B. La nécessité d'adapter le régime fiscal du contribuable au contexte socioéconomique

À l'image des hypothèses de changements optionnels de régimes d'imposition, les changements obligatoires s'illustrent de plusieurs manières. On insistera sur les changements de régime d'imposition liés à la mutation du chiffre d'affaires (1), l'augmentation ou la diminution du revenu (2) et le changement du statut civil du contribuable (3).

1. L'incidence de la mutation du chiffre d'affaires sur le régime d'imposition

À l'analyse, la mutation du chiffre d'affaires entraîne un changement du régime fiscal du contribuable soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP). Lorsque les contribuables soumis aux revenus nets catégoriels correspondant aux bénéficiaires

³⁸ Article 1^{er} alinéa 3 de l'arrêté n° 000509 MINFI/DGI/LRI/L du 04 juillet 2016, précité.

³⁹ Décret n° 2011/1137/pm du 12 mai 2011 modifiant et complétant certaines dispositions du décret n° 2000/002/pm du 06 janvier 2000 portant organisation des activités des centres de gestion et fixant les avantages fiscaux des adhérents des centres de gestion agréés, et ses modificatifs subséquents

⁴⁰ Article 10 alinéa 1 du Décret n° 2011/1137/pm du 12 mai 2011, précité.

artisans, industriels et commerciaux (BIC), aux bénéficiaires agricoles (BA), aux revenus des capitaux mobiliers (RCM) ou aux revenus fonciers (RF) observent une augmentation de leurs chiffres d'affaires au-dessus de la catégorie d'imposition à laquelle ils appartiennent, cela emporte pour eux l'obligation de s'arrimer au régime fiscal correspondant à leur nouveau chiffre d'affaires.

Il convient de rappeler que les entreprises individuelles réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à 10 millions sont soumises au régime de l'impôt libératoire, à l'exception des exploitants forestiers, et des professions libérales⁴¹. En plus des entreprises individuelles, les personnes morales qui réalisent un chiffre d'affaires annuel hors taxes supérieur à 10 millions et inférieur à 50 millions sont assujetties au régime simplifié à l'exception des

transporteurs de personnes et des entreprises de jeux de hasard et de divertissement⁴². Enfin, relèvent du régime réel, les entreprises individuelles et les personnes morales qui réalisent un chiffre d'affaires annuel hors taxes égal ou supérieur à 50 millions de F CFA⁴³. Il faut alors tenir pour évident qu'une entreprise qui passe d'une de ces tranches à l'autre doit absolument changer de régime d'imposition, sous réserve de la procédure fixée par la législation fiscale en vigueur. Ce changement est la conséquence d'un fait qui est l'augmentation du chiffre d'affaires de l'entreprise. La volonté du contribuable est subsidiaire dans cette situation, car ses efforts n'ont pas pour visée première une mutation du régime d'imposition. Celle-ci n'en est qu'une conséquence.

2. L'influence de la variation du revenu sur le régime d'imposition

La variation du revenu consiste pour une personne d'acquérir un nouveau revenu qui soit de nature à changer son régime fiscal. Il faut préciser que la législation fiscale ne réserve pas le même traitement à tous les revenus.

Il existe, en effet, une catégorie de revenus qui par leur consistance échappent à l'application de certaines obligations fiscales. Cette occurrence concerne les salaires de moins de 62 mille francs CFA, lesquels ne font plus l'objet d'une retenue à la source au titre de l'IRPP. Le régime des exonérations fiscales profite à des

⁴¹ Article 93 quater alinéa 1 du CGI.

⁴² Article 93 quater alinéa 2 du CGI.

⁴³ Article 93 quater alinéa 3 du CGI.

menus revenus qui s'accommodent peu avec le formalisme du droit fiscal. En revanche, si les revenus pour la même activité en viennent à subir une augmentation considérable, il est clair que le régime d'exonération céderait à celui de l'assujettissement à l'impôt. En ce moment, les variations du revenu subiront les mêmes conséquences fiscales que les changements de chiffres d'affaires.

On peut également illustrer une hypothèse de changement de revenu susceptible d'influer sur le régime d'imposition par l'application depuis la loi de finances pour l'exercice 2019 d'un abattement pour frais professionnels de 30% aux rémunérations des mandataires et agents commerciaux non-salariaux⁴⁴. Comme on l'avait observé, cette mesure devait avoir pour effet de réserver des revenus substantiels à une catégorie professionnelle constituée majoritairement de jeunes⁴⁵. Mais il convient de constater que si le mandataire ou le commercial passe à un statut salarial, cela emportera augmentation de son revenu et, par conséquent, de son régime d'imposition.

Le tarif de l'impôt sur le revenu est en lui-même révélateur de l'incidence d'une augmentation du revenu du contribuable sur son régime d'imposition. Pour les traitements, pensions et rentes viagères, l'impôt sur le revenu est calculé en application du barème ci-après, prévu à l'article 69 du CGI⁴⁶ :

- De 0 à 2 000 000 10% ;
- De 2 000 001 à 3 000 000... 15 % ;
- De 3 000 001 à 5 000 000... 25 % ;
- Plus de 5 000 000 35 %.

De ce barème, il ressort que l'augmentation des gains relatifs à ces revenus nets catégoriels induit un changement automatique du tarif servant de base de calcul de l'IRPP. Ces hypothèses sont similaires à celles d'un changement du statut civil du contribuable.

3. L'effet du changement de statut civil sur le régime d'imposition

Le changement du statut civil du contribuable peut se faire que les circonstances de la vie civile aient une incidence sur le régime fiscal de ce dernier. On se limitera aux cas de mariage et de succession qui entraînent souvent des mutations de régime fiscal.

⁴⁴ Article 93 bis alinéa 1 du CGI, Loi de finances 2019, p. 13.

⁴⁵ NGUIMFACK VOUFO Théophile, « Commentaire de la loi n°2018/022 du 11 décembre 2018 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'année 2019 », *Juridis Périodique*, n°117, janvier-février-mars 2019, p. 61.

⁴⁶ Article 69 alinéa 1 du CGI.

D'une part, si l'on considère la solidarité entre époux dans le paiement de l'IRPP lorsqu'il existe un régime de communauté des biens, il devient évident que le mariage a un impact sur le régime fiscal. Cela est d'autant vrai dans l'hypothèse où l'un des époux, de par ses activités, n'était pas assujéti au nouvel impôt dû par les liens du mariage. L'article L 89 du CGI est le fondement de cette mutation de régime d'imposition par les liens du mariage, en ce qu'il dispose que « *chacun des époux, lorsqu'ils vivent sous un même toit, est solidairement responsable des impositions assises au nom de son conjoint au titre de l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques, à l'exception des situations prévues dans le Code Général des Impôts* ». Il s'agit donc d'une obligation fiscale supplémentaire qui s'ajoute au régime d'imposition de chacun des époux par rapport à leur situation avant le lien du mariage.

D'autre part, le mécanisme de la succession peut induire l'acquisition des parts dans une société de personne par l'un des ayant-droit du de cujus. Cela aura, sans doute, une influence sur son régime fiscal surtout s'il s'avère que son ancienne activité n'avait aucun lien avec la société. Deux incidences fiscales découlent du lien successoral. La première concerne les impôts dus par le *de cujus* avant son décès. À ce titre, « *les héritiers ou légataires peuvent être poursuivis solidairement et conjointement à raison des impôts non encore payés par leur auteur* »⁴⁷. Il s'agit, une fois de plus, d'une obligation fiscale supplémentaire qui s'impose aux successeurs du contribuable, même si par le mécanisme de renonciation à la vocation successorale, les potentiels héritiers du *de cujus* peuvent en être déchargés. D'autre part, si l'un des héritiers succède au contribuable associé dans une société de personne sous réserve du consentement des autres associés ou des dispositions statutaires, il se verra appliquer le même régime d'imposition que celui de qui il succède dans la société.

De tout ce qui précède, il ressort que le régime fiscal des contribuables subit aussi l'influence des circonstances extérieures à leur volonté. Ces circonstances peuvent être liées à l'activité ou au statut civil du contribuable. Quoi qu'il en soit, le changement effectif du régime fiscal doit suivre des règles et procédures fixées par la législation fiscale.

II. La procédure de mutation des régimes d'imposition

Le changement de régime d'imposition est certes provoqué par des actes et des faits juridiques relatifs à l'activité du contribuable. Mais, son effectivité n'est assurée que si certaines

⁴⁷ Article L 89 du CGI.

procédures légales sont mises en œuvre par le concours du contribuable et de l'Administration fiscale. Le système fiscal camerounais étant en principe déclaratif, l'initiative doit en être prise par le contribuable et le déroulement de la procédure se fait devant l'Administration fiscale. Il convient cependant de distinguer selon que cette procédure de changement de régime fiscal intervient dans les hypothèses emportant mutation de la forme sociale (**A**) ou dans les cas d'immutabilité de cette forme sociale (**B**).

A. La procédure de mutation consécutive au changement de la structure de l'entreprise

La mutation de la forme sociale prise en compte dans cette analyse renvoie à deux cas spécifiques. Le premier cas est relatif à la transformation d'une forme sociale à une autre par le même contribuable (1) et le second à la fusion de deux sociétés distinctes (2).

1. L'hypothèse de changement de forme sociale

Lorsqu'un contribuable prend l'initiative de transformer sa société d'une forme à l'autre, il lui revient d'entreprendre certaines procédures. On n'insistera pas sur tous les aspects, mais seulement sur les éléments liés à la fiscalité.

Aux termes du CGI, en effet, le contribuable qui veut passer d'une forme sociale à une autre met d'abord un terme à la première société. Cette règle impose de constater au préalable la cessation ou dissolution de la première société avant d'envisager la création de la nouvelle. Ainsi, la cessation d'une société a des implications sur le plan fiscal. Aux termes du CGI, la cessation d'une société ou activité entraîne immédiatement l'exigibilité des impôts dus⁴⁸.

La procédure suivie en cas de cessation d'activité est simple. Comme le prescrit le CGI, le contribuable doit souscrire la déclaration des revenus imposables jusqu'au jour de la cession ou cessation d'activité dans un délai de 30 jours⁴⁹. En cas de décès, la déclaration doit

être souscrite par les ayants droit dans le délai de six mois à compter de la date de décès⁵⁰. Quoi qu'il en soit, cette déclaration doit comporter les éléments suivants : la date effective de cessation

⁴⁸ Article 93 du CGI.

⁴⁹ Article 94 du CGI.

⁵⁰ Ibid.

d'activité et les nom (s), prénom(s), raison sociale et adresse du contribuable⁵¹. Pour le reste, le contribuable est tenu de suivre la procédure normale de paiement des impôts exigibles, car « *toutes les dispositions relatives aux obligations du contribuable, à la procédure d'imposition et aux pénalités, sont applicables en cas de cessation, cession ou décès. Dans tous les cas, la déclaration doit être accompagnée du paiement des droits correspondants* »⁵². Après cette première étape, le contribuable doit souscrire à toutes les obligations déclaratives auxquelles il est tenu dans le cadre de la création d'une nouvelle société. Tout dépendra si la procédure se déroule par devant notaire ou au CFCE. Les affectations des nouveaux contribuables dans les centres divisionnaires des impôts sont effectuées :

- par le Chef de Centre des Formalités de Création d'Entreprises (CFCE), pour les entreprises créées dans ces structures ;

- par le Chef du Centre des Impôts du lieu de situation du contribuable, pour les entreprises créées en dehors des CFCE⁵³.

Il importe de préciser que la cessation d'activités est bien différente de la transformation de la forme sociale qui n'entraîne pas nécessairement l'exigibilité des impôts dus. S'il n'y a pas cessation d'activités, il ne saurait y avoir exigibilité des impôts et autres taxes. La cascade d'impositions qui naît d'une cessation d'activité s'applique dans les cas de dissolution de la société et de changement d'activité réelle. En fait, si une société change complètement l'activité qu'elle exerce en créant une nouvelle structure, il n'y a pas continuation de la personnalité juridique. Un contribuable ne devrait imputer les charges fiscales liées à une activité sur les revenus d'une autre tant qu'il ne s'agit pas de bénéfices nets. C'est ce qui justifie l'exigibilité immédiate de l'ancienne activité et le respect des obligations fiscales liées à la création de la nouvelle entreprise.

Mais un cas particulier est celui de la transformation d'une entreprise assujettie à l'IS en une société de personne relevant de l'IRPP. En raison des implications d'une telle mutation, du point de vue de la responsabilité des associés, il doit y avoir cessation d'activité. Toutefois, pour atténuer cette règle, il est prévu en droit comparé qu'il puisse n'y avoir lieu à imposition immédiate ni des

⁵¹ Ibid.

⁵² Article 96 du CGI.

⁵³ Circulaire n° 006/MINFI/SG/DGI/DER du 28 avril 2014 précisant les critères de rattachement des contribuables aux unités de gestion de la Direction Générale des Impôts.

plus-values, ni provisions en sursis d'imposition, ni des plus-values latentes si les deux conditions suivantes sont respectées :

- la société ne doit pas modifier les valeurs comptables de son bilan (respect du caractère intercalaire de l'opération) ;

-l'imposition des plus-values latentes doit être possible dans le cadre de la nouvelle société et selon le même régime⁵⁴.

Le schéma est presque identique pour les hypothèses de transformation des entreprises assujetties à l'IRPP pour le régime de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, quelques précautions doivent être prises sur le plan comptable pour garantir l'intangibilité des valeurs comptables d'immeubles issus d'une exploitation patrimoniale, car il s'agit de calculer les amortissements pour déterminer la valeur à inscrire dans la comptabilité, par exemple.

2. L'hypothèse de fusion de deux entreprises avec incidence sur la forme sociale

En ce qui concerne la fusion de deux sociétés, les conséquences sont en principe les mêmes que celles observées dans l'hypothèse de changement de forme sociale. Toutefois, l'attribution des actions ou parts sociales dans la nouvelle société pourrait faire l'objet de fiscalisation en vertu de l'article 35 du CGI : « *sont imposables au titre des revenus des capitaux mobiliers (...) les gains réalisés à l'occasion de la cession d'actions, d'obligations et autres parts de capital* ». Néanmoins, les cessions gratuites d'actions ou parts de capital de la société absorbante ou nouvelle aux membres de la société absorbée ne sont pas considérées comme des attributions imposables au regard de l'article 36 alinéa (2-b) de ce Code, si la société absorbante ou nouvelle a son siège social au Cameroun⁵⁵. De même, les gains obtenus d'une cession d'actions font partie de revenus de capitaux mobiliers et assujettis à ce titre à l'IRPP⁵⁶.

Il ressort de la législation fiscale que « *les plus-values nettes globales réalisées au Cameroun ou à l'étranger, à l'occasion des cessions, même indirectes, d'actions, d'obligations et autres parts de capital d'entreprises de droit camerounais, y compris les droits portant sur les ressources naturelles, effectuées par les particuliers et les personnes morales sont imposables au titre des revenus de capitaux mobiliers* »⁵⁷. L'impôt est calculé sur la plus-value nette globale résultant de la compensation effectuée entre les plus ou

⁵⁴ COZIAN Maurice, *Précis de fiscalité des entreprises, op cit.*, p. 520.

⁵⁵ Article 38 du CGI.

⁵⁶ Article 41 du CGI.

⁵⁷ Article 42 du CGI.

moins-values réalisées au cours de l'exercice sur chaque catégorie de titres détenus par le contribuable⁵⁸. Pour le reste, l'acte de fusion ne donne pas lieu au paiement des droits d'enregistrement et la société absorbante continue à appliquer son régime d'imposition. Les plus-values latentes sont reportées dans la nouvelle société.

De ce qui précède, l'on retient que le changement de forme sociale entraîne le changement de régime fiscal, la procédure exigeant qu'il faille régler les charges fiscales de l'ancienne société et déclarer la nouvelle société au fisc suivant une procédure de droit commun. Mais, on a pu constater que ce principe admet des tempéraments, lesquels permettent de différer les impôts de la société ancienne dans la nouvelle. Toutefois, la procédure est différente en cas de conservation de forme sociale.

B. La procédure de mutation en cas de conservation de la forme sociale

Pour le contribuable qui envisage de changer son régime d'imposition en maintenant la même forme sociale, la législation fiscale consacre expressément deux hypothèses que cette analyse se propose d'examiner. Il s'agit de l'option dont bénéficient les sociétés de personnes pour passer au régime de l'IS, d'une part (1), et le changement de régime fiscal après variation du chiffre d'affaires pour les entreprises soumises à l'IRPP, d'autre part (2).

1. La procédure du droit d'option d'une société de personnes pour l'IS

Au sujet du droit d'option des sociétés de personnes pour l'IS, notons qu'il bénéficie aux sociétés ci-après : les sociétés en nom collectif ; les sociétés en commandite simple ; les sociétés en participation ; les syndicats financiers⁵⁹. Aux termes du CGI, cette option est irrévocable et ne peut être exercée par les sociétés de fait ou les sociétés de personnes issues de la transformation antérieure de sociétés de capitaux.

Pour être valable, l'option doit être signée par tous les associés et notifiée à l'inspecteur du lieu d'imposition dans les trois mois du début de l'exercice fiscal ; à défaut d'option, l'impôt sur les sociétés s'applique à la part de bénéfices correspondant aux droits : des commanditaires dans les sociétés en commandite simple ; des associés non indéfiniment responsables ou dont les noms et

⁵⁸ Article 44 alinéa 5 du CGI.

⁵⁹ Article 3 alinéa 3 du CGI.

adresses n'ont pas été communiqués à l'Administration dans les sociétés en nom collectif, les sociétés en participation et les syndicats financiers⁶⁰.

La signature de l'option par tous les associés peut constituer un véritable blocage de la procédure, car cette exigence du CGI n'est pas compensée par un mécanisme qui permettrait de lever l'opposition de l'un des associés. C'est dire qu'il aurait fallu laisser cette question à l'appréciation des associés qui disposent d'un pouvoir de décision consacré par voie statutaire.

Une autre lacune de ce dispositif est l'assujettissement des associés dont les noms et adresses n'ont pas été communiqués à l'Administration. En dépit de l'*intuitu personae* qui prévaut dans ce type de société, il semble que sa prise en compte ne doit pas impliquer l'obligation de présentation du domicile qui relève strictement de la vie privée de chaque associé. Pourtant, l'Administration pourrait bien se contenter du siège de la société comme principal lieu de localisation de l'assiette fiscale du contribuable, sans qu'il soit besoin d'aller « frapper à sa porte ». Très souvent, l'option peut être motivée par une augmentation du chiffre d'affaires de l'entreprise.

2. La procédure de changement du régime d'imposition après variation du chiffre d'affaires

Dans le cas spécifique du changement de régime d'imposition à l'issue d'une variation substantielle du chiffre d'affaires pour les contribuables assujettis à l'IRPP, il faut souligner que le revenu est subdivisé en trois tranches obéissant chacune à un régime d'imposition. Comme on l'a précisé, le régime de l'impôt libératoire pour le contribuable qui réalise un chiffre d'affaires annuel inférieur à 10 millions, le régime simplifié lorsque le chiffre d'affaires est compris entre 10 millions et à 50 millions et le régime du réel quand le chiffre d'affaires est supérieur à 50 millions⁶¹. Toutefois, il peut arriver qu'une entreprise qui réalisait un chiffre d'affaires de 70 millions n'en réalise plus que 40 millions tout comme un autre qui réalisait 20 millions n'en réalise plus que 05 millions. Qu'advierait-il du point de vue du régime d'imposition fixé par la classification de l'article 93 quater du CGI 2019 ?

Le CGI prescrit la règle à suivre en cas de variation du chiffre d'affaires annuel d'une entreprise soumise à l'IRPP. Aux

⁶⁰ Ibid.

⁶¹ Article 93 quater du CGI.

termes de l'article 93 quinquies de ce texte, « *les entreprises dont le chiffre d'affaires passe en-dessous des limites visées à l'article 93 quater ci-dessus sont maintenues dans leur régime initial pendant une période de deux ans* ». L'on peut en déduire qu'à l'issue du moratoire de deux ans ainsi accordé à l'entreprise de maintenir son régime fiscal initial, si sa santé financière ne s'améliore guère par une augmentation du chiffre d'affaires, celle-ci sera systématiquement transférée à l'unité de gestion correspondant à son chiffre d'affaires par une procédure de reclassement⁶².

La procédure est identique en cas d'augmentation du chiffre d'affaires. Au terme d'un exercice, et au plus tard le 31 mars de l'exercice suivant, les contribuables ayant réalisé un chiffre d'affaires les rendant éligibles à une unité supérieure font l'objet d'un transfert systématique vers l'unité de gestion compétente. Le transfert est effectué sous bordereau, avec copies à la Division des Statistiques, des Simulations et de l'immatriculation (DSSI) et à l'Inspection des Services des Impôts (ISI)⁶³.

En somme, l'Administration fiscale fait preuve de réalisme dans les hypothèses de changement du chiffre d'affaires et n'entend pas être liée par la volonté du contribuable.

Conclusion

Le dynamisme de l'activité économique nécessite une adaptation des entrepreneurs à tous les niveaux de leur chaîne de production, mais aussi au regard de l'environnement juridique qui régit leur entreprise. Il en va de même du régime d'imposition qui doit être ajusté, selon le cas, à la nature de l'activité, à sa taille et même au statut de ceux qui l'exerce.

Mais si toutes les précautions ne sont pas prises, ce changement peut apparaître comme un saut dans l'inconnu. C'est donc à ce titre que la sécurité fiscale a pour fonction de prévoir, encadrer et rassurer les contribuables sur la mise en œuvre des opérations de changement de leur régime d'imposition. Au demeurant, la législation fiscale camerounaise a prévu un ensemble de règles applicables, même si leur dispersion dans plusieurs rubriques du CGI et d'autres règlements n'en garantit pas l'efficacité.

⁶² Circulaire n° 006/MINFI/SG/DGI/DER du 28 avril 2014 précisant les critères de rattachement des contribuables aux unités de gestion de la Direction Générale des Impôts.

⁶³ Ibid.

Il convient alors de convier l'Administration fiscale à user de la doctrine administrative pour systématiser ces règles, à défaut d'une rubrique spécifique dans le CGI./-

LA GESTION DE LA DETTE PUBLIQUE SOUS L'EMPIRE DE LA LOI N°2018/012 DU 11 JUILLET 2018 PORTANT REGIME FINANCIER DE L'ETAT ET DES AUTRES ENTITES PUBLIQUES

Par

Dr Guy Arsène NYANGOE

Ph.D en Droit Public

*Assistant à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques
Université de Donala (Cameroun).*

RESUME

L'édiction de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques par le législateur camerounais fait suite à l'intervention de son homologue communautaire en 2007 au moyen du Règlement n°12/07-UEAC-186-CM-15 du 19 mars 2007 portant cadre de référence de la politique d'endettement public et de gestion de la dette publique de la CEMAC. Cette loi revêt un caractère syncrétique d'abord parce qu'elle consacre l'arrimage du Cameroun aux stratégies communautaires y afférentes par la consolidation de son dispositif normatif de gestion prévisionnelle de sa dette publique. Ce qui induit une révision des contours des mécanismes traditionnels de gestion courante de celle-ci. Et ensuite parce qu'elle impulse une dynamique novatrice sur cette question par le renforcement de la discipline budgétaire adossé sur la double obligation de l'Etat de respecter des politiques de convergence et de stabilité financière et des seuils de déficits autorisés et par un meilleur encadrement des droits des parties au contrat d'endettement au sein duquel les intérêts des citoyens prévalent sur les droits des créanciers. La démarche empruntée dans le cas d'espèce repose sur la méthode juridique.

Mots clés : *Gestion ; Dette publique ; Régime financier ; Entités publiques.*

ABSTRACT

The enactment of Law n°2018/012 of July 11, 2018 on the financial regime of the State and other public entities by the Cameroonian legislator follows the intervention of his community counterpart in 2007 on the problem of indebtedness and public debt management. This law is primarily syncretic because it devotes Cameroon to securing related community strategies by consolidating its normative system for forecast management of its public debt. This induces a revision of the contours of the traditional mechanisms of current management of it. And then because it drives an innovative dynamic on this issue by strengthening budgetary discipline backed by the dual obligation of the State to respect convergence and financial stability policies and authorized deficit thresholds and by better supervision rights of the parties to the debt contract in which the interests of citizens prevail over the rights of creditors. The interest of this subject is in the will of the State to modernize the strategies of release of the public persons of their various financial commitments for the purposes of the control of its treasury. The approach taken in the present case is based on the legal method.

Keywords : *Management; Public debt; Financial regime; Public entities.*

Introduction

La crise de la dette publique des Etats d'Afrique subsaharienne¹ dans les décennies 1980 s'est accompagnée de profondes réformes des cadres juridique et comptable de ces derniers² avec le concours des institutions de Bretton Woods³. Cette crise tire ses bases économiques de la mise en œuvre de la politique monétaire américaine sur les emprunts émis par ces Etats⁴. Ses fondements juridiques relèvent quant à eux de l'obligation de respecter les dispositions des contrats d'endettement. Le respect de cette obligation était devenu difficile à atteindre au fil du temps pour les Etats en développement⁵ du fait du changement brusque du régime juridique de leurs dettes. Afin d'y remédier, ils avaient opté pour le recours à de nouveaux emprunts aux fins de rembourser⁶ les dettes contractées. L'apurement de cette dette est passé par la mise en œuvre de plusieurs stratégies sous la houlette des institutions de Bretton Woods dont la plus illustrative reste l'application des Programmes d'Ajustement Structurel (PAS) en faveur des Pays Pauvres et Très Endettés (PPTE).

Le Cameroun pour sa part, a bénéficié entre 1997 et 2000, d'une Initiative PPTE renforcée⁷ au titre de la Facilité d'Ajustement Structurel Renforcée en raison de sa dette jugée non soutenable au regard de ses performances économiques et financières satisfaisantes. Consécutivement à cette mesure, il a été déclaré

¹ Sur le plan géographique, l'Afrique subsaharienne est l'étendue du continent africain située au sud du Sahara. Elle est composée d'une quarantaine d'Etats dont les Etats membres de la CEMAC et de l'UEMOA.

² Jacques BIAKAN, « La réforme du cadre juridique des finances publique au Cameroun : la loi portant régime financier de l'Etat », in Magloire ONDOA (dir.), *L'administration publique camerounaise à l'heure des réformes*, Harmattan Cameroun, 2010, pp. 9-20.

³ Ce sont les grandes institutions multilatérales regroupées autour de la BM et du FMI, qui, après avoir pris conscience de l'insolvabilité de certains Etats d'Afrique subsaharienne et même d'Amérique latine, ont consenti un effacement partiel de leurs dettes en 1996 au moyen du mécanisme de l'IPPTE.

⁴ Cette politique s'est manifestée par un relèvement des taux d'intérêt annexés à ces emprunts et par la détérioration des termes de l'échange qui ont contribué à l'alourdissement des conditions de remboursement des prêts souscrits rendant le service de la dette publique difficile à assurer.

⁵ Jacques LEGRAND, « Brève histoire de la dette des pays d'Afrique subsaharienne », *Techniques Financières et Développement*, n°123, 2016/2, p. 9-13.

⁶ *Ibid.*

⁷ Samuel FAMBON, « Endettement du Cameroun : problèmes et solutions », *Discussion Paper*, n°2002/49, 2002, p. 28.

éligible à l'Initiative PPTE par décision des Conseils d'administration du FMI et de la BM en date du 21 décembre 2000⁸. Dans le cadre de cette initiative renforcée, le Cameroun a bénéficié de la remise du service de sa dette extérieure⁹. La gestion de la dette publique intérieure du Cameroun a également fait l'objet d'un traitement particulier du fait des difficultés de liquidité rencontrées par l'Etat et de l'accumulation des arriérés de paiement¹⁰.

Ainsi, les actions de l'Etat en faveur de la gestion de sa dette publique s'inscrivent dans le sillage des prescriptions normatives impulsées par le législateur communautaire de la CEMAC. Entant qu'ensemble de décisions et d'opérations de gestion de la trésorerie de l'Etat et de la vie de la dette publique¹¹, la gestion de la dette publique revêt un enjeu majeur en finances publiques¹². Elle renvoie aux stratégies mises en œuvre pour assurer le respect et l'extinction à terme, des engagements financiers des entités publiques. En d'autres termes, elle fait référence aux différents modes d'extinction de l'ensemble des actifs relatifs aux dettes contractées par l'Etat¹³ et par ses démembrements¹⁴.

Dans un effort de clarification notionnelle, la dette publique¹⁵ peut être appréhendée comme le passif non échu ou échu

⁸ La Banque Mondiale et le FMI, lors de leur session d'Assemblée Générale des 27 et 28 avril 2006, ont déclaré l'admission du Cameroun au point d'achèvement de l'IPPTE.

⁹ Samuel FAMBON, « Endettement du Cameroun : problèmes et solutions », *op.cit.* p. 29.

¹⁰ L'incapacité des pouvoirs publics d'obtenir des capitaux tant sur les marchés intérieur qu'extérieur, ajouté à l'insuffisance des ressources budgétaires pour assurer le service de la dette, a abouti à un traitement différencié de la dette intérieure. Trois principales stratégies avaient été retenues pour ce faire. Il s'agissait de la compensation, du paiement liquide et de la titrisation, ce, en fonction de la nature des créances et des détenteurs

¹¹ François COLLY, « Gestion de la dette publique », in Loïc PHILIP (dir.), *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, *op.cit.*, p. 617.

¹² Sur cette notion, voir Paul-Marie GAUDEMET, « Finances publiques », in Loïc PHILIP (dir.), *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, Tome 1, Paris, Economica, 1991, p. 807 ; Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, Quadrige, 12^e éd., 2018, p. 997.

¹³ Ou aux dettes bénéficiant de la garantie de l'Etat conformément aux dispositions de l'article 13 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

¹⁴ MINFI, *Document de stratégie d'endettement public et de gestion de la dette publique*, 2017, pp. 12 et s.

¹⁵ Pour François BONNEVILLE, la définition du concept de dette publique n'est pas une tâche aisée dans la mesure où « il ne semble pas [qu'] il n'existe de définition de la dette publique capable de recouvrer l'ensemble des sens du concept », in *Les systèmes de la dette*

et non apuré, constituant un encours¹⁶, qu'il soit d'origine financière ou comptable¹⁷. Elle a une incidence significative sur la soutenabilité¹⁸ des finances publiques. Pour une meilleure délimitation du concept de dette publique, il sied de distinguer les différentes formes de dettes publiques. Ainsi, on peut l'appréhender sous l'angle interne (dette publique intérieure, ci-après DPI) ou externe (dette publique extérieure, ci-après DPE). La DPI comprend non seulement la dette remboursable à terme ou par annuités dont l'échéance de remboursement et les conditions d'échelonnement sont prévues par le contrat d'endettement lors de l'émission des titres d'emprunt public, mais également la dette flottante constituée des titres émis à court terme pour résorber un déficit momentané du budget de l'Etat et la dette perpétuelle qui résulte d'un emprunt dans lequel il n'est pas prévu de terme pour remboursement aux prêteurs des sommes empruntées¹⁹. La DPE revêt quant à elle, une double

publique, pour une approche organique d'un phénomène social, Thèse de doctorat en droit public, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, 2017, p. 26. Pour lui, la dette publique « *semble désigner une obligation engageant une autorité publique, par opposition à un organisme privé ou à un particulier* ». Il pourrait indistinctement s'agir aussi bien de l'Etat que d'une collectivité territoriale, d'une institution ou encore d'un établissement public distinct de l'Etat.

¹⁶ Pour ELE AITKINS Leopold DINE, l'encours est « *le montant de la valeur à un moment donné du stock des dettes* », in *Lexique bilingue sur l'économie Camerounaise*, Design House, Limbe, 2007, p. 46 ; FMI, *Directives révisées pour la gestion de la dette publique*, Mars 2014, p. 29.

¹⁷ Il existe un enchevêtrement entre les notions de dette et de créance dont les traits distinctifs permettent d'en faire une classification. Pour Jacques GHESTIN, Marc BILLIAU et Grégoire LOISEAU qu'une « *... créance se rapproche d'un instrument financier* », in *Le régime des créances et des dettes*, Paris, LGDJ, 2005, p. 21.

¹⁸ Le concept de soutenabilité est polysémique. Il peut d'abord être analysé sous le prisme de la soutenabilité des finances publiques qui est la « *... capacité d'un Etat à respecter sa contrainte budgétaire inter-temporelle à un horizon infini, c'est-à-dire à financer sa dette actuelle ainsi que l'ensemble de ses dépenses futures avec ses recettes futures, tout en maintenant une politique inchangée, c'est-à-dire sans recourir à des hausses d'impôts ou à des économies en dépenses* », in MINEFI, *La soutenabilité des finances publiques après la crise : quelle contribution de la réforme des retraites ?*, *Trésor-Eco*, n°91, juillet 2011, p. 03. Cette notion renvoie également à la capacité d'un Etat de rester solvable, c'est-à-dire de conserver des marges de manœuvres budgétaires. Et enfin sous l'angle de la soutenabilité de la dette, elle exprime la capacité d'un Etat à rembourser ses emprunts. Elle est liée aux recettes prévisibles qui permettent de rembourser, à moyen terme, la dette et l'ensemble des frais associés, ainsi que les intérêts qui s'y rattachent.

¹⁹ Benjamin BIDIAS, *Les finances publiques du Cameroun*, Yaoundé, GB3, 1982, 2^e éd., pp. 489-490 ; art. 2 du Règlement CEMAC n°12/07-UEAC-186-CM-15 du 19 mars 2007 portant cadre de référence de la politique d'endettement public et de gestion de la dette publique de la CEMAC.

dimension. Elle peut être concessionnelle ou non. Une dette est dite concessionnelle lorsqu'elle est issue d'un emprunt non assorti des conditions traditionnelles exigées par le système bancaire²⁰. Ainsi, le seuil de concessionnalité²¹ c'est-à-dire de l'élément don se doit d'être fixé au moins à 35% assorti de conditionnalités afin de favoriser la viabilité de la dette²² qui en résulte. La DPE est dite non concessionnelle lorsqu'elle est contractée aux conditions du marché. Les crédits à l'exportation, les prêts bancaires commerciaux et les émissions des titres publics sur les marchés financiers nationaux et internationaux sont habituellement assimilés à un endettement extérieur²³. Quelle que soit sa forme ou sa composition, la dette publique²⁴ a une incidence sur la soutenabilité des finances publiques. La définition de ce concept n'est pas aisée, en raison de la difficulté propre aux phénomènes financiers²⁵.

Du point de vue exégétique, la dette publique est appréhendée par le Règlement CEMAC n°12/07-UEAC-186-CM-15 du 19 mars 2007 portant cadre de référence de la politique d'endettement public et de gestion de la dette publique de la CEMAC comme « *la dette résultant d'emprunts contractés par l'Etat, les organismes publics et les collectivités publiques décentralisées auprès d'entités résidentes et/ou d'autres Etats, organismes publics et collectivités publiques décentralisées non résidentes. La dette publique comprend également le stock d'impayés accumulés par l'Etat, les organismes publics et les collectivités*

²⁰ Christian de BOISSIEU (dir.), *Les systèmes financiers : Mutations, crises et régulation*, Paris, Economica, 2009, 3^e éd., pp. 33 et s. Il s'agit de la présentation des garanties de remboursement, de l'assujettissement de l'emprunt à taux d'intérêt élevé et la rigueur des délais de remboursement.

²¹ Le FMI accorde une attention particulière aux emprunts concessionnels émis par des Etats à faibles revenus. En mettant sur pied en 2009 « *un nouveau dispositif plus souple* » pour établir les limites d'endettement, le FMI a fait de l'« *élément don* », l'outil de calcul du degré de concessionnalité d'un prêt. L'élément don dans ce cadre, est la différence entre la valeur nominale du prêt et la somme de la valeur actuelle des futurs paiements que devra effectuer l'emprunteur au titre du service de la dette. Cette catégorie d'emprunt préoccupe le Fonds en ce sens qu'il voudrait doter les Etats bénéficiant de son assistance, de moyens de limitation de leur vulnérabilité d'endettement en vue de renforcer leurs capacités de gestion macroéconomique et financière.

²² *Ibid.*

²³ FIDA, *Politique relative aux emprunts non concessionnels*, 2018, p. 14.

²⁴ Au regard de ce qui précède, il serait approprié de parler des dettes publiques.

²⁵ Philippe DANJOU, « Normes comptables et création de valeur », *Revue d'économie et de finance*, n°106, 2014, pp. 205-226.

publiques décentralisées »²⁶. C'est la raison pour laquelle Nicole BONNEAU la définit comme « *l'ensemble des engagements contractés par l'Etat ou les autres personnes publiques selon le secteur considéré dont l'encours autant par son niveau de variation, que par sa structure, affecte l'ensemble du fonctionnement économique, et financier* »²⁷.

Sa gestion quant à elle, renvoie aux différentes techniques et stratégies²⁸ mises en œuvre par l'Administration en vue non seulement de la maîtrise des *coûts-risques*, mais également de l'extinction des engagements à terme des entités publiques. Selon le FMI, celle-ci « ... *consiste à établir et exécuter une stratégie de gestion de la dette de l'Etat capable de mobiliser le montant de financement voulu au coût le plus faible possible à moyen et long terme, conformément à un degré prudent de risque...* »²⁹. Il s'agit en d'autres termes pour les agents des administrations en charge des questions de gestion de la dette publique, de veiller à ce que son niveau et son rythme de croissance soient soutenables, et que son service puisse être assuré dans des situations très variables, y compris en cas de crises économiques et financières, sans pour autant porter atteinte aux objectifs de coût et de risque. Ces stratégies, définies par le FMI et la BM, ont été reprises et transposées en droit camerounais par le législateur communautaire par le biais du Règlement n°12/07-UEAC-186-CM-15 du 19 mars 2007 précitée. L'introduction de ce texte dans l'ordonnement juridique camerounais s'inscrit dans un souci constant des autorités publiques camerounaises de maîtriser le stock

²⁶ Art. 2 du règlement CEMAC n°12/07-UEAC-186-CM-15 du 19 mars 2007 portant cadre de référence de la politique d'endettement public et de gestion de la dette publique de la CEMAC. Ce texte s'inscrit dans le sillage de la réforme des finances publiques amorcée dans l'espace CEMAC en 2011 au moyen d'une série de textes. Au-delà de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques, le Cameroun a également édicté la loi n°2018/011 du même jour portant Code de transparence et de bonne gouvernance des finances publiques. Il est la preuve du souci de convergence des politiques d'endettement et de gestion de la dette publique au sein des Etats membres de la CEMAC. Ce souci est par ailleurs soutenu de la nécessité éprouvée par ces Etats de se doter d'un corpus juridique moderne, harmonisé et intégrant à la fois les meilleures pratiques internationales de gestion de la dette publique et les impératifs liés à la viabilité et à la soutenabilité de l'endettement des Etats membres.

²⁷ Nicole BONNEAU, « Dette publique », in Loïc PHILIP (dir.), *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, op.cit., p. 807 ;

²⁸ Lire à ce propos, Stéphane Emmanuel BINGONO VOUNDI II, *Le cadre juridique de gestion de la dette publique au Cameroun*, Mémoire de Master en droit public, Université de Yaoundé II, 2019, p. 37.

²⁹ FMI, *Directives révisées pour la gestion de la dette publique*, Mars 2014, p. 05.

de la dette publique et de prévoir ses effets sur l'exécution du budget général de l'Etat³⁰.

La loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat du Cameroun et des autres entités publiques (ci-après désignée loi n°2018/012 du 11 juillet 2018) rend assez compte de ces différentes réformes engagées par l'Etat du Cameroun sur les plans budgétaire et financier et davantage en matière de gestion de la dette publique. Novateur à plus d'un titre, ce texte brille par le double souci de s'arrimer au dispositif normatif communautaire tout en implémentant les actions visant la modernisation de la politique d'endettement public et de gestion de la dette publique. C'est dans cette optique que la notion de régime financier trouve tout son sens ; il s'entend de l'ensemble des dispositions légales qui régissent les transactions financières au sein d'une institution. Ainsi, « ...définir régime financier, c'est certainement mettre à grands traits deux définitions au préalable : régime juridique et finances publiques »³¹. Cette appréhension est complétée par une conception doctrinale qui dégage la notion de régime de ses différentes considérations constitutionnelles pour lui trouver une application financière. Sous un angle financier, la notion de régime est perçue au sens du Professeur Gérard CORNU comme un « système de règles considéré comme un tout, soit en tant qu'il regroupe l'ensemble des règles relatives à une matière [...] soit en raison de la finalité à laquelle sont ordonnées les règles... »³². Du point de vue exégétique, le régime financier renvoie aux règles budgétaires, financières et comptables applicables à l'Etat et aux autres entités publiques. Il s'inscrit dans une logique de gestion publique financière axée sur les résultats. L'analyse des dispositions du Chapitre I de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 permet d'en saisir la teneur. L'article 1^{er} de ce texte dispose que : « La présente loi [...] fixe les règles relatives à la nature, au contenu, à la présentation, à l'élaboration et à l'adoption des lois de finances ainsi qu'à l'exécution et au contrôle du budget. Elle énonce les principes relatifs à la gestion du budget de l'Etat, à la comptabilité publique et

³⁰ Il existe une différence fondamentale entre le budget de l'Etat et le budget général de l'Etat. En effet, le premier a un caractère annuel tandis que le second renferme des dispositions pluriannuelles ou triennales. Le budget général est une composante du budget-programme. Art. 4 (7) de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 ; Voir également Gérard-Martin PEKASSA NDAM, « Les comptes spéciaux dans les Etats francophones d'Afrique », *Cahiers Juridiques et Politiques*, 2009, pp. 203 et s.

³¹ Hamadou ISSA, « Le régime financier du Cameroun français (1916-1960) », *RAFIP*, numéro double 3 & 4, 2018, p.171.

³² Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique, op.cit.*, p. 1855.

aux responsabilités des agents publics intervenant dans la mise en œuvre desdits principes ».

Par ailleurs, la compréhension de cette thématique ne saurait être effective sans que l'on ne se penche sur la notion d'entités publiques. Notion abstraite au même titre que celle d'Etat, une entité publique s'entend d'une personne morale de droit public bénéficiant ou non d'une personnalité juridique³³. La personnalité juridique étant un trait caractéristique des personnes, elle permet non seulement au sujet de droit d'être titulaire de droits et d'assumer ses obligations, mais également d'exercer des prérogatives, d'ester en justice et de disposer d'un patrimoine. Les entités publiques s'apparentent, dans le cas d'espèce, aux personnes publiques visées par la loi du 11 juillet 2018. Les entités publiques visées par cette loi sont entre autres l'Etat, les Etablissements publics et les collectivités territoriales décentralisées³⁴. En procédant par déduction, l'on peut mettre en exergue le lien direct entre les entités publiques et les personnes publiques. Cela peut être vérifié au moyen de l'analyse du contenu de l'article 2 de ladite loi. Le champ géographique d'application de cette loi couvre non seulement l'Etat, les Collectivités territoriales décentralisées (CTD) mais également les Etablissements publics. Son champ matériel couvre quant à lui, les règles applicables aux finances de l'Etat et à celles des « *autres personnes morales de droit public, sous réserve de leurs spécificités, à l'instar des établissements publics, et des collectivités territoriales décentralisées* »³⁵. Au final, les entités publiques renvoient à l'Etat, aux CTD et aux Etablissements publics.

Ainsi, le parallèle est très vite établi entre le Règlement CEMAC du 16 mars 2007, les Directives Communautaires du 19 décembre 2011³⁶ et la loi camerounaise du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat du Cameroun et des autres entités publiques notamment en ce qui concerne la gestion de la dette publique. Celui-ci laisse transparaître une question fondamentale à savoir : *en quoi la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 constitue-t-elle une innovation en matière de gestion de la dette publique au Cameroun ?* Cette interrogation revêt un intérêt certain en ce sens que cette nouvelle

³³ Michel TROPER et Khadduri MAJID, « Personne », in André-Jean ARNAUD (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, p. 435.

³⁴ Art. 2 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

³⁵ *Ibid.*

³⁶ Directive n°01/11-UEAC-190-CM-22 relative aux Lois de finances ; Directive n°02/11-UEAC-190-CM-22 relative au Règlement général de la comptabilité publique du 11 décembre 2011 au sein des Etats membres de la CEMAC.

législation rend compte de l'effort constant de l'Etat du Cameroun de poursuivre le processus de modernisation et de transparence des stratégies de libération des personnes publiques de leurs divers engagements financiers. Les analyses y afférentes se sont appuyées sur une méthode de recherche adossée sur le positivisme juridique pour une meilleure compréhension de l'apport de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018. Dans une *summa divisio*, il convient de montrer que celle-ci consacre non seulement l'arrimage de l'Etat du Cameroun aux stratégies communautaires de gestion de la dette publique (I) tout en implémentant une nouvelle dynamique en la matière (II).

I. L'arrimage de l'Etat du Cameroun aux stratégies communautaires de gestion de la dette publique

La loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat du Cameroun et des autres entités publiques, loin d'être un simple cadre d'aménagement de la politique d'endettement public et de la gestion de la dette publique, est un texte qui s'inscrit dans la continuité de l'esprit de la loi n°2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat en la matière³⁷. Elle passe par la consolidation du dispositif normatif communautaire de gestion prévisionnelle de la dette publique en vigueur (A) non sans procéder à la révision des contours des mécanismes traditionnels de sa gestion courante (B).

A. La consolidation du dispositif normatif communautaire de gestion prévisionnelle de la dette publique

La soutenabilité de la dette publique entendue comme la capacité qu'a un Etat à remplir convenablement ses obligations financières actuelles et futures au titre du service de sa dette³⁸ sans recourir à d'autres procédés exceptionnels et sans porter atteinte à sa stabilité économique, est un élément fondamental de la politique d'endettement public et de gestion de la dette publique. Elle est au centre des stratégies de sa gestion au regard de son étroite proximité avec la viabilité de la dette publique et de manière générale sur l'ensemble des finances publique de l'Etat. C'est à juste titre que la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 met en évidence une exigence qui présente les caractères d'un impératif en ce sens qu'elle impose une

³⁷ Voir la loi n° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat du Cameroun.

³⁸ Art. 2 du règlement CEMAC n°12/07-UEAC-186-CM-15 du 19 mars 2007 *op.cit.*

prévision budgétaire préalable des opérations d'apurement de la dette (1) aux fins d'en budgétiser les crédits (2).

1. L'obligation de prévision budgétaire des opérations d'apurement de la dette publique

L'article 4 Règlement n°12/07-UEAC-186-CM-15 du 19 mars 2007 portant cadre de référence de la politique d'endettement public et de gestion de la dette publique de la CEMAC, repris et aménagé par la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 à son article 10 (1), fait obligation à l'Etat du Cameroun, d'élaboration d'une politique d'endettement public qui met évidence les besoins de financement et le niveau global d'endettement. Cette exigence communautaire est reprise dans les dispositions de l'article 15 (1) de cette loi qui font de l'évaluation du *coût-risque* de la dette publique est une projection à moyen terme de l'incidence du recours à l'emprunt public sur l'équilibre des finances publiques de l'Etat. Cette tâche est menée par la Caisse Autonome et d'Amortissement³⁹ en liaison avec les services techniques des administrations en charge des finances et l'économie avant l'adoption de la loi de finances. Ladite projection est transmise au Parlement pour examen lors du Débat d'Orientation Budgétaire. Cette évaluation permet d'identifier et d'adopter une stratégie de gestion du stock de la dette existante, du stock de la dette parvenue à maturité et sa composition d'une part, de faire un calcul du coût initial et des indicateurs du risque de marché, d'autre part. Les principaux risques pour le portefeuille de la dette publique ont généralement trait aux risques du marché⁴⁰. Les expositions aux risques d'un portefeuille de la dette publique sont déterminées par sa composition⁴¹. Cette évaluation permet selon la BM et le FMI, « *d'obtenir des informations détaillées sur la dette existante, le profil de son service et les principaux risques de portefeuille auxquels elle est exposée* »⁴².

³⁹ Décret n°85-1176 du 28 août 1985 créant et organisant une Caisse Autonome d'Amortissement abrogé par le décret n°2019/033 du 24 janvier 2019 portant réorganisation de la Caisse Autonome d'Amortissement.

⁴⁰ Ceux-ci incluent le risque de taux d'intérêt et le risque de change, le risque de refinancement, le risque de liquidité, le risque de crédit et le risque opérationnel ; FMI, *Directives révisées pour la gestion de la dette publique, op.cit.*, p. 14.

⁴¹ Ce portefeuille est composé d'une part de la dette à court terme, de la dette à long terme, de la dette à taux variable, de la dette à taux fixe et de la dette libellée en devises.

⁴² BM-FMI, *Aperçu : la stratégie de gestion de la dette à moyen terme (SDMT)*, 2001, p. 8.

L'élaboration du Cadre Budgétaire à Moyen Terme, ci-après CBMT constitue le point de départ de la formulation de la stratégie de gestion prévisionnelle de la dette publique et des besoins y afférents⁴³ et partant, des prévisions des crédits liés à son apurement⁴⁴. Le Cadre de Dépenses à Moyen Terme (CDMT) tire ses bases du CBMT. Il est un outil d'allocation de ressources aux différents secteurs d'intervention de l'Etat en cohérence avec le cadrage budgétaire de l'ensemble des priorités publiques à moyen terme. C'est la raison pour laquelle dans le cadre du plan de travail des Comités Planification-Programmation-Budgétisation-Suivi⁴⁵, le CDMT qui fait le lien entre la planification et la budgétisation, occupe désormais une place centrale dans le processus d'élaboration du budget de l'Etat. Il vise dans une première approximation la prise en compte des futures et probables poches de dépenses et les potentielles ressources anticipées dans le but de mettre en exergue les besoins de financement. Et dans une seconde, le renforcement de la cohérence entre les charges de fonctionnement et les charges d'investissement tout en garantissant la soutenabilité des charges liées aux dépenses en capital et aux charges liées à la dette publique. Cette préoccupation est sans aucun doute l'une des raisons de la mise sur pied du Comité National de la Dette Publique⁴⁶. Placé sous la coordination du Premier Ministre, Chef du Gouvernement et présidé par le Ministre des finances assisté du Ministre en charge de l'économie, le CNDP est un cadre institutionnel de prise de décisions relatives aux émissions d'emprunts publics et de gestion des dettes qui en découlent. Le CDMT décompose donc les grandes catégories de dépenses publiques, par nature, par fonction et par Ministère⁴⁷.

Les projections des autorités budgétaires reposent pour cela sur « *des hypothèses économiques réalistes...* »⁴⁸. Cela est vrai dans la mesure où, la nouvelle gouvernance financière consacre dans

⁴³ Annexes au guide didactique de la Directive n° 01/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative aux lois de finances au sein de la CEMAC, p. 19.

⁴⁴ Cf. Mesures 40-44 de la Circulaire n°001/CAB/PRC du 24 juillet 2019 relative à la préparation du budget de l'Etat pour l'exercice 2020.

⁴⁵ MINFI, *Manuel de contrôle de gestion : aide au pilotage de la performance dans le cadre de la loi portant régime financier de l'Etat*, 2016, p. 15.

⁴⁶ Décret n°2008/2370/PM du 04 août 2008 portant création, organisation et fonctionnement du Comité National de la Dette Publique.

⁴⁷ C'est la raison pour laquelle la loi de 2018 dispose à son article 9 (2) que « *...le Gouvernement définit une politique budgétaire à moyen terme...* ».

⁴⁸ *Ibid.*

l'ordonnancement juridique interne, l'obligation d'élaborer de manière collégiale au sein du Gouvernement, une politique budgétaire soutenable et prenant en compte les exigences de convergence des politiques économiques et financières communautaires⁴⁹. De plus, le pouvoir budgétaire du Premier Ministre se trouve d'autant plus renforcé par son arbitrage au moment de l'adoption et de l'exécution du document de programmation budgétaire triennale adossé aux CDMT ministériels d'une part. Et d'autre part, par le fait que les projets de loi de finances de l'année soient préalablement évalués et validés en Conseil de Cabinet.

L'élucidation de toute cette mécanique est nécessaire en ce sens que la gestion prévisionnelle de la dette publique ne devrait pas se limiter à la dette de l'Etat ou à la dette publique bénéficiant de sa garantie⁵⁰. Elle se doit de prendre également en compte le passif latent de ses démembrements afin d'avoir une idée assez précise du stock de la dette publique⁵¹.

Au terme du travail gouvernemental, un état récapitulatif « *du niveau global d'endettement des administrations publiques* »⁵² est transmis au Parlement pour examen et pour son information sur la question. L'information de cette institution n'est pas une prérogative soumise à la volonté du Gouvernement puisqu'il en matière budgétaire, il existe des impératifs liés au respect des délais de transmission de l'information budgétaire. Ainsi, le document de cadrage budgétaire qui renseigne sur l'état récapitulatif du niveau global d'endettement financier des administrations publiques peut lui être transmis *a priori* par le Gouvernement de manière spontanée ou à sa demande⁵³.

Le projet de loi de finances de l'année est généralement accompagné de deux types de rapports. L'un sur la situation macro-économique de l'Etat et l'autre sur le niveau de mise en œuvre de la loi de finances en cours⁵⁴. L'examen du rapport sur la situation

⁴⁹ Art. 1^{er} de la Directive n°01/11-UEAC-190-CM-22 *op.cit.* ; art. 1^{er} et 3 du Règlement CEMAC n°12/07-UEAC-186-CM-15 du 19 mars 2007 *op.cit.*

⁵⁰ Art. 54 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

⁵¹ FMI, *Directives révisées pour la gestion de la dette publique*, *op.cit.*, pp. 12 et s.

⁵² Art. 10 (1) de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

⁵³ Berthelot GOUEM LAMENE, *L'information du Parlement en droit budgétaire camerounais*, Thèse de Doctorat/Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II, 2013, 533 p.

⁵⁴ Cette exigence est une reprise des dispositions de l'article 52 de l'Ordonnance n°62/OF/4 du 7 février 1962 portant régime financier de la République Fédérale

macro-économique de l'Etat est un moment fort de l'activité parlementaire car il lui permet de s'informer sur la situation macro-économique de l'Etat. Lesdites informations, contenues dans ce rapport, pourraient justifier l'orientation de la politique budgétaire du Gouvernement dans un sens plutôt que dans un autre. En d'autres termes, il permet au Parlement d'adopter, de reformuler ou de recadrer le Gouvernement sur l'orientation de sa politique budgétaire. Bien plus, il permet au Gouvernement de justifier ses prévisions et ses perspectives. Une telle approche est nécessaire quand l'on sait les conséquences du service de la dette publique sur la stabilité financière et sur la soutenabilité des finances de l'Etat.

Ainsi, la gestion de la dette publique occupe une place non négligeable dans tout processus budgétaire. Ce qui justifie et renforce le pouvoir budgétaire de l'auguste institution⁵⁵ sur l'opportunité des crédits affectés aux charges liées à l'apurement de la dette⁵⁶ et du plafonnement desdits crédits. C'est au final, sur la base de ce rapport que les parlementaires formulent des questions qui meublent les DOB. Cette idée est reprise par le Professeur Vincent DUSSART qui met en relief l'importance du DOB dans la phase préparatoire du budget. Pour lui, le DOB se justifie « *par le fait qu'il y a peu de modifications entre le projet de texte préparé par le Gouvernement et le texte définitif voté par le Parlement* »⁵⁷.

De ce qui précède, l'on serait tenté de penser que le DOB n'est qu'une formalité dans le processus d'élaboration de la LF. Cette idée semble être renforcée par l'absence du vote qui enlève toute sa substance auxdits débats en ce sens que le Gouvernement ne risque aucune sanction. Cependant, il ne faut pas s'y méprendre. Les documents d'information transmis au Parlement visent avant toute chose, une meilleure information des parlementaires sur les priorités et les prévisions du Gouvernement sur sa politique

du Cameroun modifiée par la loi n°2002/001 du 19 avril 2002 et de l'article 22 de la loi n°2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat. Elle bénéficie au surplus dans le cadre de la loi n°2018/012 du 11 juillet, d'une meilleure précision pour un souci de sincérité budgétaire, de transparence et d'objectivité. Art. 4 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

⁵⁵ Long Christ Papy NKOUAYEP, *Les pouvoirs parlementaires d'autorisation budgétaire en Droit camerounais*, Thèse de Doctorat/Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II, 2018, 284p.

⁵⁶ Art. 28 (a) de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

⁵⁷ Vincent DUSSART, *Finances publiques*, Paris, Paradigme, 13^e éd., 2012, p. 32 ; Lire également Bertrand EDOUA BILONGO, « La généralisation du débat d'orientation budgétaire dans les Etats d'Afrique noire francophone : le cas du Cameroun », *RADP*, Vol. VIII, n°18, 2019, pp. 33-52.

budgétaire et non à lui imposer une orientation particulière. L'examen à mi-parcours du niveau de mise en œuvre du budget de l'Etat s'accompagne donc d'un DOB qui a le mérite d'influer sur le choix du Gouvernement et d'accorder à ces derniers plus d'espace et de liberté lors des discussions. Ledit débat se fait devant eux mais sans *vote*⁵⁸. Là-dessus, le Docteur Berthelot GOUDEM LAMENE pense que ce débat n'est pas obligatoire⁵⁹. L'absence de vote est significative ici dans la mesure où le DOB ne revêt pas un grand enjeu sur les principales orientations de la politique budgétaire du Gouvernement. Mais, il permet aux parlementaires d'exprimer leurs opinions sur les dépenses et les recettes d'une part. Et d'autre part sur le niveau d'endettement public.

A la suite de cet exercice, le Gouvernement peut revoir ses prétentions et ses prévisions et les adapter aux nouvelles orientations du Parlement.

2. La budgétisation des crédits affectés au service de la dette publique

La gestion prévisionnelle de la dette publique ne saurait renvoyer à son extinction définitive sans l'assurance du service qui en découle. Le travail gouvernemental rend compte de l'état des lieux du niveau global du stock de la dette publique et des aménagements adéquats en vue de son apurement. Si la budgétisation des crédits alloués au paiement du service de la dette publique est requise, la détermination exacte des montants y relatifs tombe sous le coup de l'imprécision. Car, la mise en œuvre du principe de spécialité budgétaire⁶⁰ permet de distinguer deux principales catégories de crédits de paiement à savoir les crédits évaluatifs et les crédits limitatifs dont les montants sont autorisés par le Parlement. Cette distinction s'avère nécessaire en matière d'apurement de la dette publique dans la mesure où les crédits budgétés ont un caractère évaluatif⁶¹.

Pour le cas particulier des crédits évaluatifs, l'on peut distinguer les crédits pour lesquels l'autorisation donnée par le Parlement porte essentiellement sur l'objet de la dépense et non sur le montant⁶² des crédits limitatifs⁶³. A l'exception des crédits

⁵⁸ Art. 11 al. 2 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

⁵⁹ Berthelot GOUDEM LAMENE, *L'information du Parlement en droit budgétaire camerounais*, *op.cit.*, p. 85.

⁶⁰ Art. 32 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

⁶¹ *Ibid.* Art. 90.

⁶² Car les crédits inscrits n'ont qu'une valeur indicative.

limitatifs, les crédits évaluatifs sont des crédits correspondant en principe à des dépenses juridiques obligatoires pour l'Etat et qui échappent à l'appréciation des autorités administratives. Ainsi, le traitement de la dette souveraine non concessionnelle est différent car sa gestion et son apurement font parties des charges financières de l'Etat. Cela est vrai pour l'apurement de la dette non concessionnelle issue d'une émission des titres publics sur les marchés monétaires et financiers. En effet, cette catégorie de dettes est sujette à fluctuation au regard de la volatilité des capitaux et de la variation du taux d'intérêt sur les marchés⁶⁴ qui pourraient alléger ou alourdir son service. C'est la raison pour laquelle il est difficile de fixer avec certitude le plafond de ces crédits y relatifs. Il ne faut cependant pas s'y méprendre. Cette concession n'est pas un chèque en blanc donné au Gouvernement en matière d'apurement et de gestion de la dette publique. Elle est juste un moyen devant lui permettre de respecter dans les meilleures conditions, les divers engagements financiers de l'Etat. Le dépassement des crédits prévus entraîne *ipso facto* la saisine immédiate et spontanée du Parlement non seulement pour qu'il en soit informé mais également pour que des actes juridiques soient pris pour la prévision du dépassement des crédits dans l'exercice budgétaire suivant⁶⁵. L'une des principales incidences de la transmission des documents d'information au Parlement par le Gouvernement est sans aucun doute la possibilité de réajustement des crédits prévus pour la réalisation d'un programme. Cela est courant pour les crédits du paiement du service de la dette qui sont difficiles à programmer en ce sens que le service de la dette est exposé aux aléas du marché⁶⁶. La transmission au Parlement par le Gouvernement du projet de LF initiale et de ses annexes est au-delà d'une obligation, une opportunité qui contribue à renforcer le contrôle des finances publiques et à la sécurité des citoyens contribuables. C'est l'occasion pour les parlementaires de procéder à l'évaluation du niveau de mise en œuvre de la LF en cours et à l'examen du projet de LF pour l'exercice budgétaire à venir et surtout l'examen de l'état d'endettement d'Etat. C'est également l'occasion idéale pour ces derniers de s'approprier les

⁶³ Qui lie impérativement l'Administration.

⁶⁴ Il s'agit du risque d'augmentation du coût de la dette sous l'effet des variations des taux d'intérêt.

⁶⁵ Art. 36 (al. 2 et 3) de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

⁶⁶ Vincent DUSSART, *Finances publiques, op.cit.* ; p. 106 ; Gilbert ORSONI, « Gestion des crédits », in André ROUX (dir.), *Finances publiques, op.cit.*, pp. 548 et s.

projections budgétaires du Gouvernement en matière de charges liées à l'apurement de la dette publique. L'on le sait, il est fait obligation au Gouvernement d'annexer aux documents qu'il transmet au Parlement, un état exhaustif et clair de la situation de la dette souveraine et des divers engagements financiers de l'Etat⁶⁷.

C'est donc à juste titre qu'une distinction nette est faite entre les crédits évaluatifs et les crédits limitatifs. Le caractère des crédits évaluatifs permet de noter avec précision que les dispositions y afférentes sont revêtues de protections contre les tendances aux fluctuations du service de la dette. La prudence des parlementaires repose donc sur deux raisons. La première est inhérente à la prééminence du ministre en charge des finances sur le marché de la dette publique au moyen du taux d'intérêt. La seconde raison a un caractère social dans la mesure où les parlementaires se réservent de faire peser les charges d'une dette sur les contribuables en favorisant les épargnants. C'est la raison pour laquelle le Gouvernement au moyen des documents d'information se doit de saisir les parlementaires en cas de dépassement des crédits. Il revient donc à ces derniers de contrôler et de vérifier l'exactitude des informations transmises.

B. La révision des contours des mécanismes traditionnels de gestion courante de la dette publique

La crise de la dette des Etats d'Afrique subsaharienne dans les années 1980 a permis de définir et d'implémenter des stratégies novatrices de gestion de la dette publique. Les unes prônant une gestion globale de celle-ci et les autres sa gestion au cas par cas. En tout état de cause, le législateur national par la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018, a opté pour une rénovation en la matière. Celle-ci procède de la combinaison à la fois des initiatives redéfinies d'annulation (1) et les mécanismes d'allègement (2) de la dette publique.

1. La redéfinition des initiatives d'annulation de la dette publique

Il existe entre l'Etat du Cameroun et ses créanciers, un cadre de concertation permanent au sein duquel les termes de gestion de la dette publique sont en constante révision. L'analyse des initiatives d'annulation de la dette publique permet de faire un *distinguo* entre la gestion de la dette bilatérale et la gestion de la dette multilatérale. Si

⁶⁷ Art. 10 al. 1 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

le traitement de la dette bilatérale est régi par les dispositions du contrat d'endettement⁶⁸, tel n'est pas toujours le cas de la dette multilatérale.

Dans le cas d'espèce, les initiatives d'annulation de la dette publique concernent la dette multilatérale c'est-à-dire les engagements financiers de l'Etat vis-à-vis de ses partenaires au développement. Le traitement de cette dette fait l'objet de plusieurs initiatives dont la plus illustrative est celle de l'IPPTE. L'on peut à cet effet citer le Plan de Toronto⁶⁹, l'initiative de Dakar⁷⁰, le Plan de Trinidad⁷¹, l'initiative japonaise⁷² et les solutions africaines⁷³.

⁶⁸ *Ibid.* Art. 52.

⁶⁹ Connu également sous l'appellation de l'initiative Mitterrand, ce plan avait été approuvé lors de la réunion du G7 à Toronto en juin 1988 et adopté par les dix-huit pays membres du Club de Paris. Il offrait trois options aux Etats débiteurs défaillants. D'abord l'annulation partielle d'un tiers du service de la dette consolidée et le rééchelonnement du solde au taux du marché sur 14 ans avec un délai de grâce de huit ans. Ensuite, les échéances plus longues avec un rééchelonnement du service de la dette consolidée, au taux du marché sur 25 ans, y compris un délai de grâce de 14 ans. Et enfin, l'application des taux d'intérêt concessionnels par le rééchelonnement du service de la dette consolidée à un taux concessionnel sur 14 ans, y compris un délai de grâce de 8 ans. Le taux d'intérêt concessionnel appliqué correspondant au taux d'intérêt du marché diminué de 3,5 points ou à la moitié – si elle est inférieure à 3,5 points – du taux de marché.

⁷⁰ Annoncée par la France en 1989 au sommet de la Francophonie de Dakar, cette initiative visait exclusivement l'annulation de la dette publique vis-à-vis de la France. Cette stratégie avait un caractère unilatéral que ses initiateurs voulaient étendre à d'autres pays industrialisés.

⁷¹ C'est un plan proposé par la Grande Bretagne en 1990 lors du sommet de Trinidad. Il visait l'annulation des 2/3 de la dette publique des Etats surendettés et l'étalement du remboursement du reliquat sur 25 ans. Pour bénéficier de ce plan, l'Etat débiteur devait accepter de suivre les PAS soutenu par le FMI.

⁷² Ce plan concerne la dette commerciale. Annoncé aux Assemblées annuelles du FMI et de la BM à Berlin en septembre 1981, le dispositif japonais apparaît plutôt comme un plan d'accompagnement que l'amorce d'une solution nécessaire. La plupart des banques commerciales ne souhaitaient pas ouvrir de nouveaux crédits aux Etats déjà aux prises à des graves difficultés. Elles cherchaient au contraire à réduire le montant de leur risque. En gros, les seuls crédits commerciaux nouveaux furent « *les prêts concertés* » que les banques s'estimaient forcées de consentir dans le cadre des mesures de réaménagement visant à éviter des cessations de paiements.

⁷³ Les responsables politiques africains ont maintes fois attiré l'attention des principaux créanciers des Etats africains sur la gravité des problèmes de surendettement de leurs Etats due à l'effondrement des recettes d'exportation. Il s'est agi de la déclaration d'Addis-Abeba de 1984 des Ministres des Finances, de la recommandation de la conférence des Ministres de la Commission Economique pour l'Afrique, toujours à Addis-Abeba en 1985, de la « *position commune africaine sur la crise de la dette extérieure de l'Afrique* » adoptée à la 3e session extraordinaire de

L'IPPTE lancée en octobre 1996 par la BM et le FMI, avait pour objectif de résoudre les problèmes liés à la dette des Etats africains surendettés. Inscrit dans le prolongement des mécanismes des clubs des créanciers, notamment celui de Paris, cette initiative distingue un point d'entrée, un point de décision et un point d'achèvement. Cette initiative a fait l'objet de nombreuses critiques bien qu'elle fut positive pour les Etats africains dans la mesure où elle a pris en considération pour la première fois l'allègement de la dette multilatérale⁷⁴. Cette conception reposait sur la doctrine du moins d'Etat avec la fin de l'Etat-providence⁷⁵ prônée par les institutions internationales qui privilégient une gestion financière de la crise de la dette à travers des programmes de rééchelonnement. Pour bénéficier de cette assistance, l'Etat solliciteur se devait de satisfaire préalablement plusieurs critères, notamment faire face à une charge de la dette insupportable et avoir engagé des réformes dans le cadre d'un programme conclu avec le FMI. Pour le cas particulier du Cameroun, sa dette jugée non soutenable au regard de ses performances économiques et financières satisfaisantes entre 1997-2000, avait bénéficié d'un appui des institutions de Bretton Woods. Dans le cadre de cette initiative renforcée, il a bénéficié de la remise du service de sa dette extérieure suivie d'un rééchelonnement de sa dette bilatérale au Club de Paris aux conditions fixées à Cologne⁷⁶. L'emploi des ressources issues de cette initiative a fait l'objet d'une planification en accord avec le FMI et la BM. Ces derniers ont exigé du Cameroun une bonne utilisation des ressources issues de

l'Assemblée des chefs d'Etat et de gouvernement de l'OUA en 1987, des engagements des Etats africains en faveur du Programme des Nations unies pour le Redressement Economique et le Développement de l'Afrique 1986-90 et des conclusions du séminaire de la Banque Africaine de Développement sur la conversion de la dette tenu à Abidjan en avril 1989.

⁷⁴ Lire Alain Georges BESSALA, *Ajustement structurel et droit budgétaire camerounais : contribution à l'étude des droits budgétaires des Etats africains sous-ajustement structurel*, Thèse de doctorat/Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II, 2014, 591 p. ; Magloire ONDOA, « Le droit public des Etats africains sous ajustement structurel : le cas du Cameroun », in Bruno BEKOLO EBE, TOUNA MAMA, Séraphin Magloire FOUA (dir.), *Mondialisation, exclusion et développement africains : Stratégies des acteurs publics et privé*, Paris, Maisonneuve & Larose, Afriédit, coll. Economies d'Afrique, tome 2, 2007, pp. 377 et s ; Samuel FAMBON, « Endettement du Cameroun : problèmes et solutions », *op.cit.*, pp. 18 et s.

⁷⁵ Lire également Gérard-Martin PEKASSA NDAM, « Les Etablissements publics indépendants : une innovation fondamentale du droit administratif camerounais », *Revue Africaine des Sciences Juridiques*, Vol. 2, n°1, 2001, pp. 153 et s.

⁷⁶ L'Initiative Renforcée pour l'allègement de la dette des pays pauvres très endettés ou l'Initiative de Cologne.

l'allègement de cette dette dans le cadre de cette initiative renforcée par leur affectation prioritaire aux secteurs sociaux agissant directement sur la réduction de la pauvreté⁷⁷. Le Gouvernement camerounais a donc mis sur pied le Document de Stratégie pour la Réduction de la Pauvreté.

Toutes ces stratégies visent, il faut le dire, une diminution du montant service de la dette ou tout simplement sa remise. Ce réaménagement du service de la dette concerne donc les intérêts échus mais non apurés au regard de l'insolvabilité de l'Etat débiteur en attendant une embellie financière. Les mécanismes sus-évoqués demeurent applicables. La loi du 11 juillet 2018 portant régime financier a procédé à leur adoubement indépendamment du régime des dettes bilatérales. Le traitement de la dette bilatérale bénéficie d'un régime juridique distinct de celui de la dette multilatérale qui prône une solution globale de gestion de la dette publique.

2. Le réaménagement des mécanismes d'allègement de la dette publique

Les mécanismes d'allègement de la dette publique concernent le réaménagement des dettes bilatérales. Ils reposent sur une base juridique. Celle-ci peut revêtir la dénomination d'Accords bilatéraux conclus bilatéralement entre le débiteur et chacun des Etats créanciers ou ses organismes dans le contexte du Club de Paris⁷⁸ conformément aux dispositions indiquées dans un procès-verbal agréé. Lesdits accords bilatéraux indiquent à toute fin utile, le taux d'intérêt moratoire arrêté entre le débiteur et ses créanciers. Ils se soldent en règle générale par des accords de rééchelonnement ou de conversion de la dette bilatérale.

La loi n°2018/012 du 11 juillet portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques a prévu et aménagé des stratégies alternatives de gestion des dettes publiques bilatérales. Son article énonce deux principaux mécanismes en la matière. Il s'agit du rééchelonnement et de la conversion⁷⁹. Le rééchelonnement de la dette s'entend d'une opération consistant à différer officiellement les paiements liés au service de la dette et d'établir pour les obligations différées un nouvel échéancier prévoyant un délai de

⁷⁷ C'est dans ce cadre que le C2D trouve toute son application.

⁷⁸ C'est l'instance dans laquelle l'allègement de la dette est consenti par les gouvernements des Etats faisant partie du Comité d'Aide au Développement de l'OCDE. Voir CNUCED, *Système de gestion et d'analyse de la dette*, 2000, p. 10.

⁷⁹ Art. 53 (d) de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

remboursement plus long⁸⁰. Les traitements classiques de la dette sont des traitements au cas par cas, essentiellement fondés sur la renégociation ou le rééchelonnement des dettes. Le rééchelonnement est le réaménagement du calendrier initial de remboursement pour l'adapter à la capacité de remboursement de l'emprunteur⁸¹. C'est un aboutissement de négociations portant sur le réaménagement de la dette qui peut uniquement couvrir le principal. Le rééchelonnement donne également lieu à un allègement des charges du service de la dette sous forme d'un recul des échéances et dans le cas d'un rééchelonnement concessionnel d'une réduction des obligations du service de la dette publique⁸².

La conversion de la dette publique est quant à elle, une technique qui offre aux créanciers de l'Etat et davantage aux détenteurs des titres publics, des options concédées par le débiteur. Ces derniers ont de ce fait la « *liberté* » de choix entre la conversion et le remboursement de leurs capitaux. En l'absence de cette liberté, l'on serait bien évidemment en présence d'une opération arbitraire. Cependant, il semble judicieux de noter que le choix laissé à ces créanciers des entités publiques est un choix orienté, car elles leur imposent des délais et des formalités assez lourdes de façon à les empêcher de demander le remboursement de leurs capitaux. Les conversions de dettes sont des techniques d'allègement de la dette qui altèrent la valeur initiale ou la nature des instruments de prêt⁸³.

La conversion et le rééchelonnement de la dette publique sont au final des mécanismes exceptionnels d'apurement du service de la dette publique. Ils ont été expérimentés dans plusieurs Etats d'Afrique subsaharienne, dont le Cameroun, qui croulaient sous le poids écrasant de leurs dettes publiques. Ces différents mécanismes biaisent quelque peu atteinte à la sécurité juridique des contrats d'endettement.

⁸⁰ Cette technique s'apparente donc à celle de consolidation de la dette publique qui est « *une mesure de gestion [de la dette publique] tendant à allonger le délai de remboursement, par substitution de titres à plus long terme à des titres à court terme* », Serge GUINCHARD et Thierry DEBARD (dir.), *Lexique des termes juridiques*, Paris, Dalloz, 2017-2018, 25^e éd., p. 606. Lire aussi CAA, *Dette publique et publiquement garantie du Cameroun, portefeuille au 31 décembre 2010 et analyse de la viabilité*, *op.cit.*, p. 87 ; CNUCED, *Système de gestion et d'analyse de la dette*, *op.cit.*, p. 42.

⁸¹ SAMUEL FAMBON, « Endettement du Cameroun : problèmes et solutions », *op.cit.*, p. 17.

⁸² *Ibid.*

⁸³ CNUCED, *Système de gestion et d'analyse de la dette*, *op.cit.*, p. 15.

Ces techniques d'allègement de la dette sont donc une remise de dette plus ou moins étendue et ne concernent en règle générale que les intérêts. Dans certains cas, le principal peut également être pris en ligne de compte⁸⁴. Ainsi donc, l'allègement de la dette renvoie à toute sorte de réaménagement de celle-ci dont l'objectif est la diminution de son fardeau total sur la personne publique⁸⁵. Il y a donc allègement de la dette lorsque la valeur actualisée⁸⁶ des obligations au titre de service de la dette est réduite ou les échéances sont différées de sorte que les obligations à court terme au titre du service de la dette sont moins élevées. Ce qui peut se mesurer dans la plupart des cas par une durée plus longue de ces obligations. Autrement dit, les paiements deviennent plus lourds à la fin de la durée de vie de la dette. Aussi, si le réaménagement de la dette publique donne lieu à des modifications de la valeur actualisée et de la durée des obligations dont les effets sur le fardeau de la dette se compensent, il n'y a pas allègement de la dette à moins que l'effet net ne soit important, comme dans le cas d'une forte réduction de la valeur actualisée ou d'un accroissement considérable de la durée.

II. L'implémentation d'une dynamique nationale novatrice de gestion de la dette publique

Afin de prévenir le Cameroun d'une autre probable crise d'endettement et de lui octroyer des instruments solides de gestion moderne et rationnelle de sa dette publique, le concours des partenaires au développement et notamment du FMI a été nécessaire. Un cadre novateur des règles régissant les finances publiques a été mis sur pied au niveau communautaire et transposé sur les Etats membres de la CEMAC. Au Cameroun, la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat du Cameroun et des autres entités publiques en est le vecteur. Celle-ci brille par sa contribution au renforcement de la discipline budgétaire de l'Etat dans le cadre de la viabilisation⁸⁷ de sa dette publique (A)

⁸⁴ CAA, *Manuel de procédure*, *op.cit.*, p. 69.

⁸⁵ CAA, *Dette publique et publiquement garantie du Cameroun : portefeuille au 31 décembre 2010 et analyse de la viabilité* ; *op.cit.*, p. 81.

⁸⁶ Valeur actualisée (VA), elle est égale à la somme des obligations futures au titre du service de la dette existante (principal, intérêts, commissions...), actualisée à un taux d'intérêt donnée sur le marché. Quand le taux d'intérêt d'un prêt est inférieur au taux du marché, la valeur actualisée de la dette est inférieure au capital.

⁸⁷ CAA, « Dette publique et publiquement garantie du Cameroun : portefeuille au 31 décembre 2010 et analyse de la viabilité », *op.cit.*, p. 82 ; Liêm HOANG-NGOC, « La gouvernance budgétaire européenne », in Jean-Marie MONNIER

tout en procédant à un meilleur encadrement des droits des parties au contrat d'endettement (B).

A. Le renforcement de la discipline budgétaire dans les politiques d'endettement et de gestion de la dette publique

L'absence de rigueur des politiques d'endettement et de gestion de la dette publique du passé justifient la prudence des pouvoirs publics camerounais sur ces questions. La discipline budgétaire fait désormais partie intégrante des politiques budgétaires⁸⁸ aussi bien nationales que communautaires⁸⁹ dont l'inobservation est susceptible de sanction⁹⁰. Elle s'entend de l'exclusion de tous déficits publics excessifs et de leur meilleure maîtrise. Cette discipline repose sur la double obligation de respecter des politiques de convergence et de stabilité financière (1) et des seuils de déficits autorisés (2).

1. L'obligation de respecter les politiques de convergence et de stabilité financière

La Directive communautaire CEMAC relative aux lois de finances fait des surveillances multilatérales une exigence⁹¹. Lesdites surveillances font parties des exigences des politiques de convergence communautaire et sont de deux (02) ordres à savoir : celles de la première et celles de la seconde catégorie. La première catégorie d'indicateurs concerne le déficit budgétaire, l'inflation, la dette publique et l'accumulation de paiement intérieurs et

(dir.), *Finances publiques*, Paris, La documentation française/CNED, 2015, 4^e éd., p. 62.

⁸⁸ Ces politiques sont déclinées par les dispositions des articles 9 et s. de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 ; STRASSEL (C), « Dépenses publiques et politique économique », in André ROUX (dir.), *Finances publiques*, Paris, notice 2, La documentation française/CNED, 2006, 2^e éd., p. 81.

⁸⁹ Art. 9 et s. de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 ; Art. 2 al. b et 51 de la convention régissant l'Union Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale (UEAC).

⁹⁰ Art. 63 de la convention UEAC *op.cit.* Cette disposition est un rappel utile et opportun du dispositif normatif issu des réformes engagées par le FMI à l'entame de la mise en œuvre des PAS. Ainsi, la loi de 2018 s'inspire de la convention UEAC de 2000 dont elle réaffirme des principes et de la Directive n°02-16-UEAC-093-CM-30 modifiant et complétant la Directive n°01/01-UEAC-094-CM-06 du 03 août fixant les critères et indicateurs macro-économiques de la surveillance multilatérale qu'elle complète

⁹¹ Art. 7 de la Directive CEMAC relative aux LF ; art. 9 (3) de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 *op.cit.*

extérieurs⁹². Et la seconde permet d'avoir un aperçu clair sur l'évolution des agrégats économiques⁹³ relatifs à la croissance et aux données monétaires, budgétaires, extérieures et financières des Etats⁹⁴. C'est la raison pour laquelle les prévisions budgétaires à moyen terme de l'Etat se doivent d'être à la fois réalistes et sincères dans la mesure où elles se fondent sur des indicateurs dont le déséquilibre pourrait fragiliser la stabilité des finances publiques du Cameroun et partant, des autres Etats membres de l'Union économique⁹⁵. Aussi, l'objectif des Pactes de convergence est atteint grâce aux règles et procédures qui visent à encadrer l'usage des budgets nationaux à des fins économiques⁹⁶. Pris sous le prisme juridique, les règles et les procédures qui encadrent le Pacte de convergence constituent « *un engagement formel pris par les Etats* »⁹⁷ en vue entre autres du renforcement de la convergence de leurs politiques budgétaires et de la stabilité macro-économique de leurs finances publiques, de l'accélération de la croissance économique et de l'approfondissement de la solidarité entre les Etats d'une union monétaire⁹⁸. La discipline budgétaire trouve donc sa justification

⁹² Les indicateurs de surveillance multilatérale s'apprécient comme les conditions requises pour le respect des critères de convergence. Ils sont composés de six groupes, dont quatre variables et deux indicateurs. D'abord les variables relatives à la production des biens et services et les variables inhérentes aux finances publiques et à la dette. Ensuite les variables relatives à la monnaie et celles relatives à la balance des paiements. Et enfin, les indicateurs d'intégration communautaire et sociaux ; Désiré AVOM, Amadou BOBBO et Dieudonné MIGNAMISSI, « Renforcer l'efficacité de la convergence macroéconomique dans la CEMAC », *Revue d'Economie du Développement*, n°4 vol. 23, 2015, pp. 7 et s.

⁹³ Les agrégats sont considérés en économie comme des grandeurs synthétiques qui permettent de mesurer les résultats de l'activité économique en termes de production et de revenu. Il s'agit principalement du Produit Intérieur Brut et du Produit National Brut. Cf. Jean LONGATTE et Pascal VANHOVE, *Economie générale*, Paris, Dunod, 2001, p. 40. Au titre des autres agrégats, l'on peut citer les importations et les exportations des biens et service, l'épargne brute de capital fixe et du revenu national brute. Cf. Ahmed SILEM et Jean-Marie ALBERTINI (dir.), *Lexique d'économie*, Paris, Dalloz, 11^e Ed., 2010, p. 30.

⁹⁴ FMI, *Mise en œuvre du nouveau cadre de convergence régionale de la CEMAC*, p. 03.

⁹⁵ Art. 6 de la Directive n°02-16-UEAC-093-CM-30 modifiant et complétant la Directive n°01/01-UEAC-094-CM-06 *op.cit.*

⁹⁶ Elvis Flavien SAWADOGO, *Les instruments de la convergence des politiques budgétaires dans la zone UEMOA*, Thèse de doctorat en droit public, Université de Bordeaux, 2016, p. 16.

⁹⁷ *Ibid.*

⁹⁸ A titre de droit comparé, voir Art. 2 de l'Acte Additionnel n°04/99 portant Pacte de Convergence, de stabilité, de Croissance et de Solidarité entre les Etats membres de l'UEMOA.

dans le souci des autorités en charge des politiques économiques nationales d'opérer une bonne prévision des actions de politique publique en plafonnant à titre conservatoire, les dépenses liées aux charges de la dette publique⁹⁹ et en assurant autant que possible une bonne allocation des ressources disponibles. Elle est perçue comme la volonté des autorités en charge des questions budgétaires de maîtriser le développement et la multiplication des dépenses publiques. Le Professeur Vincent DUSSART assimile cette expression de la bonne gestion financière au principe de transparence dans l'élaboration et l'exécution du budget. Pour lui, la discipline budgétaire « *a pour but d'assurer une évolution ordonnée, par grandes catégories, des dépenses [...] dans les limites de ses ressources propres* »¹⁰⁰ et impose pour cela un strict respect du plafond des ressources budgétaires. De manière précise, les exigences des politiques de convergence ont pour but d'apporter selon le Professeur Jean-Pierre FOU DA OWOUNDI, « *des réponses à la nécessité véhiculée par la modernisation du dispositif institutionnel de l'union dans l'optique de renforcer la crédibilité de la parité monétaire et d'accélérer le processus d'intégration économique pour qu'elle puisse mieux faire face aux contingences des échanges internationaux* »¹⁰¹. L'activité budgétaire et financière du Gouvernement est donc encadrée par le pacte de convergence qui oblige les Etats d'une union économique à ne pas sortir du cadre normatif en la matière.

Les politiques de convergence et de stabilité financière sont une composante de la discipline budgétaire¹⁰². En faisant de la bonne mise en œuvre de la politique budgétaire à moyen terme¹⁰³ une obligation dévolue au pouvoir exécutif¹⁰⁴, le législateur camerounais en fait une exigence à la suite de son homologue communautaire¹⁰⁵. La vérification des politiques économiques des Etats membres de la CEMAC passe de ce fait par l'analyse des

⁹⁹ MINFI, *Document de stratégie d'endettement public et de gestion de la dette publique*, 2017, pp. 18 et s.

¹⁰⁰ DUSSART (V), *Finances publiques, op.cit.*, p.277.

¹⁰¹ Jean-Pierre FOU DA OWOUNDI, *La convergence en zone Franc : analyse et évaluation*, Paris, L'Harmattan, 2009, p. 27.

¹⁰² Alain LÉMOINE, Jérôme LENTZ, Valérie SCHMITT et TRASSER, « Budget général des communautés européennes », in Loïc PHILIP (dir.), *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques, op.cit.* pp. 217 et s.

¹⁰³ Chapitre III de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

¹⁰⁴ *Ibid.* art. 9.

¹⁰⁵ Art. 8 de la Directive CEMAC relative aux LF ; Art. 9 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

indicateurs de surveillance multilatérale¹⁰⁶ et de variables reprises dans « *un tableau de bord macro-économique pour suivre et interpréter les évolutions économiques des Etats membres et de l'Union Economique* »¹⁰⁷. Suivant les dispositions de l'article 57 de la Convention UEAC, la Directive n°02-16-UEAC-093-CM-30 du 03 février 2016 fait du taux d'endettement public et d'absence des arriérés, des critères de surveillance multilatérale¹⁰⁸.

Sur le plan communautaire, un dispositif de surveillance multilatérale a été mis sur pied dans le cadre de l'Union Economique d'Afrique Centrale à laquelle fait partie le Cameroun. Elle vise au regard des dispositions de l'article 2 (b) de la Convention régissant l'UEAC, à « ...assurer la convergence vers des performances soutenables par la coordination des politiques économiques et la mise en cohérence des politiques budgétaires nationales avec la politique monétaire commune... ». L'exercice de cette mission est assuré par des organes à compétence nationale et communautaire qui travaillent en synergie en vue de l'harmonisation et de la coordination des politiques économiques avec les orientations communautaires¹⁰⁹.

A la lumière des analyses qui précèdent, l'on constate que la programmation pluriannuelle des dépenses et des besoins de financement concourent à l'équilibre budgétaire et financier de l'Etat¹¹⁰. Cette programmation revêt donc un caractère impératif et incontournable pour éviter tout déficit public excessif¹¹¹ tout en garantissant un respect scrupuleux des divers engagements financiers de l'Etat. L'établissement d'un Pacte de convergence oblige la mise sur pied des mécanismes d'évaluation de sa mise en œuvre et du suivi des indicateurs macro-économiques auxquels la

¹⁰⁶ Art. 6 de la Directive n°02-16-UEAC-093-CM-30 *op.cit.*

¹⁰⁷*Ibid.* Art. 57 ; Désiré AVOM, Amadou BOBBO et Dieudonné MIGNAMISSI, « Renforcer l'efficacité de la convergence macroéconomique dans la CEMAC », *op.cit.*, p. 07.

¹⁰⁸ Art. 1^{er} de Directive n°02-16-UEAC-093-CM-30 du 03 février 2016 *op.cit.*

¹⁰⁹ Art. 51 de la Convention UEAC.

¹¹⁰ Du point de vue économique, l'équilibre financier est perçu comme un programme de ressources et emplois, support de réalisation des activités économiques des centres de décisions publiques. Il joue un rôle particulier dans le système financier d'un Etat notamment en matière de planification et de contrôle dans le système formel de contrôle de gestion. Car il assure l'équilibre financier et la performance de la comptabilité publique ; Iliya KOMAREV, *La place des budgets dans le dispositif de contrôle de gestion : une approche contingente*, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université Montesquieu-Bordeaux IV, 2007, p. 11.

¹¹¹ Art. 57 de la Convention UEAC ; Art. 9 al. 2 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

gestion de la dette publique est soumise. Ainsi, la discipline budgétaire repose sur le respect par l'Etat d'un certain nombre de critères définis au plan communautaire et transposés dans les Etats membres¹¹². Selon leur incidence sur les finances publiques et sur la stabilité financière de l'économie d'un Etat, les critères de convergences entraînent une catégorie d'actes juridiques bien déterminés. Les critères de premier rang sont ceux dont le non-respect entraîne la formulation explicite des Directives par les autorités communautaires demandant à l'Etat défaillant d'élaborer et de mettre en œuvre un programme de mesures correctives¹¹³. Les critères de second rang sont, quant à eux, traités comme des repères structurels indicatifs. Ils font l'objet d'un suivi rigoureux du fait du rôle déterminant qu'ils jouent dans la réalisation de l'objectif de viabilité interne et externe des finances publiques. Leur inobservation ne fait cependant pas l'objet de recommandations explicites mais plutôt la mise en œuvre d'un programme de mesures rectificatives. Ils peuvent servir à la formulation des recommandations de politique économique suivant le respect des critères de premier rang¹¹⁴.

Le *ratio* de la dette publique et la stratégie de sa gestion occupent *in fine* une place de choix dans les politiques nationales de convergence. La problématique de l'endettement et de la gestion de la dette publique fait partie des politiques macro-économiques de l'union économique au point où ses « *Etats membres s'interdisent tout déficit excessif [...] s'astreignent dans ce domaine à respecter une discipline budgétaire* »¹¹⁵. Suivant cette mécanique juridique, le taux d'endettement public est le rapport entre la dette publique et le PIB normal¹¹⁶. Ce taux doit être inférieur ou égale à 70% du PIB. La maîtrise de la dette publique revêt dans un tel contexte, un impératif de politique économique de portée communautaire¹¹⁷. Car la

¹¹² A titre de Droit comparé et au sens du Règlement n°11/99/CM/UEMOA portant modalités de mise en œuvre de Pacte de convergence de stabilité, de croissance et de solidarité entre les Etats membres de l'UEMOA, les critères de convergence sont des indicateurs de convergence constitués des critères de premier rang et des critères de second rang.

¹¹³ Art. 60 et s. de la Convention UEAC.

¹¹⁴ *Ibid.* Art. 63 ; Section 3 de la Directive n°02-16-UEAC-093-CM-30 *op.cit.*

¹¹⁵ Art. 57 de la Convention UEAC *op.cit.*

¹¹⁶ Suivant l'article 4 de la Directive n°02-16-UEAC-093-CM-30 du 03 février 2016, la dette publique comprend l'ensemble des dettes contractées ou garanties par l'Etat.

¹¹⁷ Art. 58 de la Convention UEAC *op.cit.*

programmation qui en résulte contribue à sa stabilité et à son équilibre budgétaire et financier. Ainsi, la gestion de la dette publique se doit d'abord de prendre en compte le *ratio* service de la dette extérieure/recettes publiques, qui mesure la capacité du Gouvernement à financer le service de la dette au moyen de ses ressources propres. Ensuite, le *ratio* encours de la dette extérieure/exportations, qui traduit le nombre d'années de recettes d'exportations nécessaires pour rembourser le stock de la dette. Et enfin le *ratio* encours de la dette extérieure/PIB, qui mesure le niveau d'endettement extérieur à l'échelle de l'activité économique nationale.

2. L'obligation de respecter des seuils de déficits autorisés

Le plafonnement des emprunts publics¹¹⁸ dont le corollaire est l'exclusion des dettes odieuses, constitue une composante essentielle du respect du seuil des déficits publics autorisés par la loi n°2018/012 du 11 juillet sus-évoquée. En finances publiques, il n'existe pas de déficit zéro mais des seuils autorisés de déficit. Pour certains auteurs, le déficit budgétaire n'est pas forcément une mauvaise chose. Les théories de son bien-fondé sont nombreuses et ont été pour l'essentiel, systématisées pendant la période dite des finances publiques modernes. Elles sont principalement l'œuvre de l'économiste anglais John MEYNARD KEYNES pour qui, l'équilibre des finances publiques est maléfique en période de

¹¹⁸ De manière générale, le plafond d'endettement se réfère à deux approches différentes à savoir : la base décaissements et la base engagements. Le plafond d'endettement base décaissements indique soit le niveau de décaissements sur prêts nécessaire pour boucler le financement du budget de l'Etat au cours d'un exercice, soit le niveau de l'encours de la dette rapporté au PIB d'une année qu'il convient de ne pas dépasser pour ne pas rompre la viabilité de la dette et la soutenabilité des finances publiques à long terme. Au Cameroun, le plafond d'endettement base décaissement est utilisé pour fixer le niveau maximal des emprunts intérieurs à ne pas dépasser au cours d'une année dans le budget de l'Etat. En termes d'encours, la Directive n°02-16-UEAC-093-CM-30 modifiant et complétant la Directive n°01/01-UEAC-094-CM-06 du 03 août fixant les critères et indicateurs macro-économiques de la surveillance multilatérale place le plafond d'endettement à 70% du PIB. Quant au plafond d'engagements extérieur base engagements, il donne le montant total maximal que le Parlement autorise le Gouvernement à négocier et à conclure avec les bailleurs de fonds extérieurs au cours d'une année donnée ; Lire MINFI, *Document de stratégie d'endettement public et de gestion de la dette publique, op.cit.*, pp. 64 et s.

dépression¹¹⁹. Les causes des déficits publics sont nombreuses. A l'observation, l'on se rend compte que les déficits publics sont en règle générale, causés par un endettement excessif d'un Etat par rapport à ses capacités de paiement du service de la dette qui en découle. C'est la raison pour laquelle les emprunts publics soulèvent une difficulté de droit d'une importance capitale pour l'équilibre des finances publiques d'un Etat¹²⁰. La dette publique et le déficit public entretiennent donc des relations très étroites, tant il est vrai que l'une est la cause de l'autre. Le déficit correspond donc à un flux tandis que la dette renvoie à un stock. Comme tel, le service de la dette fait partie des dépenses en capital de l'Etat. Il s'agit des charges de la dette des différentes administrations publiques.

Ainsi donc, la loi de 2018 vise avant toute chose, la préservation de la stabilité des finances publiques de l'Etat du Cameroun. La maîtrise du déficit est donc une arme en cas de choc économique dans la mesure où chaque Etat dans le cadre d'une union monétaire se doit de conduire une politique d'endettement active en cohérence avec sa politique monétaire¹²¹. La maîtrise du processus budgétaire, le plafonnement des montants de l'emprunt et partant celui des crédits alloués au service de la dette publique¹²² est l'une des innovations de la loi de 2018¹²³. D'où l'exclusion des cas des dettes odieuses et des financements des *fonds voutours*¹²⁴ qui cherchent uniquement la rentabilité de leurs placements.

En présentant les éléments de politique de gestion de la dette et d'endettement au Cameroun, la CAA soulignait à toutes fins utiles que de potentiels créanciers tant publics que privés

¹¹⁹ Reprise par MUZELLEC (R) (*in Finances publiques, op.cit.*, p. 304), cette théorie se fonde sur un constat opéré par l'économiste KEYNES sur la nature cyclique ou conjoncturelle de l'économie. Pour lui, l'équilibre financier est un facteur d'accentuation de la récession économique. Il apparaît dans un tel cas de figure bénéfique dans la mesure où il contribue à la relance de l'économie. L'un des moyens de relance de l'économie réside dans les emprunts publics qui, du fait des actions de politique publique visant les investissements publics, pourront stimuler la reprise de l'économie. Les travaux de KEYNES ont connu des fortunes diverses au cours de l'histoire.

¹²⁰ DUSSART (V), *Finances publiques, op.cit.*, p.37.

¹²¹ Art. 4 de la Convention régissant l'Union Monétaire de l'Afrique Centrale ; Art. 65 (2) du Traité révisé de l'UEMOA ; Serge BATONON, *Les systèmes financiers publics des Etats de l'UEMOA à l'épreuve de la nouvelle gouvernance financière publique, op.cit.*, p. 126.

¹²² Qu'elle soit garantie ou non.

¹²³ Art. 36 (1) de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

¹²⁴ En matière de dette commerciale.

proposaient au Cameroun « *des prêts à tout prix au détriment de la prise en compte des externalités négatives qui peuvent s'en suivre avec pour conséquence le retour à une situation de surendettement et une paupérisation continue de ses populations* »¹²⁵. Or, l'Etat du Cameroun adopte depuis l'atteinte du point d'achèvement en faveur de l'IPPTE en 2007, une politique d'endettement prudente « *assise sur une stratégie d'endettement cohérente avec le cadre macroéconomique et le Cadre Budgétaire à moyen terme chaque année pour assurer le maintien de la viabilité de la dette sur un horizon d'au moins 20 ans* »¹²⁶. Le manque de prudence et de pro-activité en matière d'endettement public est susceptible de replonger l'Etat dans un engrenage vicieux pour ses finances publiques.

B. Le renforcement des mécanismes de protection des droits des parties au contrat d'endettement

Le changement du régime juridique de la dette publique a des conséquences aussi bien sur les droits fondamentaux des citoyens des personnes publiques débitrices (1) que sur leurs créanciers (2).

1. La préservation des droits fondamentaux des citoyens dans le service de la dette publique

L'encadrement du processus d'endettement public accorde une place primordiale à la préservation des droits fondamentaux des citoyens. Ce qui pose naturellement le problème de la viabilité de la dette publique. Cependant, la survenance d'un cas de force majeure peut contraindre la puissance publique à l'inobservation des clauses du contrat d'endettement. De ce qui précède, l'on peut aisément comprendre le souci de préservation des droits fondamentaux des citoyens les personnes publiques face à leurs créanciers aussi bien en temps normal qu'en temps de crise du fait de la survenance d'un cas de force majeure.

En, temps normal, il faut noter que la crise de la dette des Etats africains dans les décennies 1980-90 a été à l'origine d'une remise en cause des mécanismes de financement des budgets des Etats au moyen des emprunts publics. L'une des principales préoccupations du Droit International de la Dette en

¹²⁵ CAA, *Dette publique et publiquement garantie du Cameroun : portefeuille au 31 décembre 2010 et analyse de la viabilité*, op.cit., p. 59.

¹²⁶ *Ibid.*

construction¹²⁷ est celle de la garantie des droits fondamentaux des citoyens face à ceux des créanciers des personnes publiques. C'est une préoccupation qui trouve tout son sens dans l'analyse de ce que la doctrine appelle la dette odieuse. Une certaine frange de celle-ci pense qu'il existe une contradiction nette entre la définition de la soutenabilité de la dette publique faite par le FMI sur la base des calculs mathématiques visant « *des allègements nécessaires à la restauration de solvabilité et de la capacité de remboursement* »¹²⁸ de la dette à leurs créanciers et celle issue des experts des questions d'endettement. Les Institutions Financières Internationales ci-après IFI accordaient des prêts sans trop se soucier de la solvabilité des Etats débiteurs¹²⁹. Ce qui a conduit à remettre en cause l'ingénierie juridique et financière bâtie autour du concept de « *conditionnalités* » soutenu par Jean-Marc SOREL dans le cadre de l'assistance financière des IFI¹³⁰.

Ainsi, la mise en parallèle de la garantie des droits fondamentaux des citoyens et des droits des créanciers des personnes publiques permet de démontrer qu'une dette dite « *odieuse* »¹³¹ ne saurait garantir lesdits droits. Car trois conditions non cumulatives permettent de qualifier une dette d'odieuse. D'abord lorsqu'elle est contractée par un régime despote ou dictatorial en vue de consolider son pouvoir. Ensuite lorsqu'elle ne dessert pas les intérêts des citoyens mais plutôt ceux de la classe dirigeante. Et enfin, lorsque les créanciers sont en mesure de connaître la destination odieuse des fonds prêtés et davantage si lesdits capitaux proviennent des fonds vautours.

La modernisation des stratégies de gestion de la dette publique mise en comparaison avec l'idéologie des droits de

¹²⁷ Jean MERCKAERT, « Dette des pays du Sud : bilan et perspectives », *Rapport moral sur l'argent dans le monde*, Ed. 2006, p. 01 ; Rapport de la Plate-forme Dette et Développement, *La loi des créanciers contre les droits des citoyens*, 2005/2006, p.08.

¹²⁸ Alain CANONNE : « Repenser la viabilité de la dette à la lumière des droits », in Rapport de la Plate-forme, *La loi des créanciers contre les droits des citoyens*, Dette et Développement, *op.cit.*, p.45.

¹²⁹ FMI-BM, *Debt sustainability in low income countries-proposals for an operational framework and policy implications*, 2004.

¹³⁰ Jean-Marc SOREL, « Sur quelques aspects juridiques de la conditionnalité au FMI et leurs conséquences », *Journal Européen de Droit International*, 1996/1, pp. 43 et s.

¹³¹ Raghuram RAJAN, « Odieuse ou insidieuse ? Pourquoi la dénonciation de la dette odieuse est une proposition appelée à rester sans suite », *Finances et Développement*, 2004, pp. 54 et s ; World Bank, *The concept of odious debt: some considerations*, May 22, 2008, 46 p.

l'homme et du citoyen¹³², permet de se rendre compte qu'elle s'inscrit dans la logique *humaniste* d'apurement des créances publiques. Il s'agit du souci du respect des principes *d'égalité* et de *liberté*. Ces droits sont consacrés et aménagés au Cameroun par la loi constitutionnelle n°96-06 du 18 janvier 1996 portant révision de la Constitution du 02 juin 1972¹³³. Il existe donc un lien clair entre le projet d'endettement et le service de la dette. Cela signifie que tout projet d'endettement et de paiement du service de la dette ne saurait aller à l'encontre des droits économiques des citoyens d'un Etat. La Déclaration universelle des droits de l'homme adoptée et proclamée par l'Assemblée générale des Nations Unies dans sa résolution 217 A (III) du 10 décembre 1948 aménage cette préoccupation dans son article 22 en ces termes « *Toute personne, en tant que membre de la société, a droit à la sécurité sociale; elle est fondée à obtenir la satisfaction des droits économiques, sociaux et culturels indispensables à sa dignité et au libre développement de sa personnalité, grâce à l'effort national et à la coopération internationale, compte tenu de l'organisation et des ressources de chaque pays* ». Ces principes sont repris par le Pacte international relatif aux droits civils et politiques adopté et ouvert à la signature, à la ratification et à l'adhésion par l'Assemblée générale des Nations Unies dans sa résolution 2200 A (XXI) du 16 décembre 1966 dispose quant à lui que : « *Reconnaissant que, conformément à la Déclaration universelle des droits de l'homme, l'idéal de l'être humain libre, jouissant des libertés civiles et politiques et libéré de la crainte et de la misère, ne peut être réalisé que si des conditions permettant à chacun de jouir de ses droits civils et politiques, aussi bien que de ses droits économiques, sociaux et culturels, sont créées...* »

¹³² Sur la question des droits et libertés du citoyen, lire utilement Jean-Louis ATANGANA AMOUGOU, *L'Etat et les libertés publiques au Cameroun*, Thèse de doctorat en droit public, Université Jean Moulin- Lyon 3, 1999, pp. 220 et s.

¹³³ Le préambule se veut plus expressif sur cette question. En effet, il dispose que « *Le Peuple camerounais, proclame que l'être humain, sans distinction de race, de religion, de sexe, de croyance, possède des droits inaliénables et sacrés ; Affirme son attachement aux libertés fondamentales inscrites dans la déclaration universelle des droits de l'homme, la charte des Nations Unies, la Charte africaine des Droits de l'Homme et des Peuples et toutes les conventions internationales y relatives et dûment ratifiées, notamment aux principes suivants : - Tous les hommes sont égaux en droits et en devoirs. L'Etat assure à tous les citoyens les conditions nécessaires à leur développement...* ». L'art. 1 (2) de la loi n° 96-06 du 18 janvier 1996 portant révision de la Constitution du 02 juin 1972 dispose que « *La République du Cameroun est un Etat unitaire décentralisé. Elle est une et indivisible, laïque, démocratique et sociale. Elle reconnaît et protège les valeurs traditionnelles conformes aux principes démocratiques, aux droits de l'homme et à la loi. Elle assure l'égalité de tous les citoyens devant la loi* ».

Ainsi, la Plate-forme Dette et Développement milite pour la « mise en place d'un droit international de la dette qui fasse primer les droits des citoyens sur la loi des créanciers »¹³⁴ en mettant un accent particulier sur le caractère social de la dette publique. Le cadre d'analyse de la viabilité de la dette s'articule donc autour de trois pôles à savoir : les « besoins réels » des Etats endettés, leur vulnérabilité aux chocs exogènes¹³⁵ et la « performance » des économies bénéficiaires de l'aide estimée principalement à l'aide de l'indicateur de « bonne gouvernance ». Cette conception de la gestion de la dette publique repose sur l'idée selon laquelle une meilleure gestion des finances publiques augure un paiement normal de son service. Ceci dit, en imposant des conditionnalités¹³⁶ aux Etats sollicitant une aide financière, les IFI se rendent coupables d'une atteinte aux droits fondamentaux des citoyens desdits Etats du fait de leur caractère draconien qui rendent la procédure d'endettement longue et le paiement du service de la dette publique contraignant. Bien plus, les lettres d'intention que les Etats demandeurs de capitaux adressent au FMI, sont encore un artifice savamment organisé par lui pour leur conférer un habillage juridique. La plate-forme Dette et Développement suggère par conséquent, d'« abandonner toute conditionnalité imposée par le FMI et la Banque mondiale en matière de politique économique (privatisations, libéralisation, politique fiscale ou budgétaire) »¹³⁷. Car, pendant de nombreuses années, la Banque mondiale et le FMI ont défini et imposé des conditionnalités qui se sont avérées néfastes au niveau de la garantie des droits fondamentaux des citoyens des Etats sollicitant une assistance financière constituant ainsi un « vol à l'égard des emprunteurs et de leurs populations. Le contrat d'emprunt en question est frappé de nullité »¹³⁸. Le contrat par lequel il aurait renoncé à sa liberté n'a strictement aucune valeur légale, un Etat ne saurait renoncer à l'exercice de sa souveraineté économique et financière au profit des IFI. Cela est

¹³⁴ Rapport de la Plate-forme Dette et Développement, *La loi des créanciers contre les droits...*, op.cit., p. 7.

¹³⁵ Les experts des Institutions Financières Internationales affichent l'ambition de prendre en compte des facteurs de vulnérabilité spécifiques à chaque pays, à travers des projections à moyen et long terme (incluant les variations possibles des exportations, des taux de change réels ou des cours des produits de base).

¹³⁶ Jean-Marc SOREL, « Sur quelques aspects juridiques de la conditionnalité au FMI et leurs conséquences », op.cit., p. 43.

¹³⁷ Rapport de la Plate-forme Dette et Développement, *La loi des créanciers contre les droits...*, op. cit. p. 09.

¹³⁸ *Ibid.*

vrai dans la mesure où ces lettres d'intention édulcorent l'exercice de la souveraineté d'un Etat. Leur légalité étant remise en cause. Bien plus, les IFI ne peuvent pas utiliser la lettre d'intention pour s'en départir. Elles restent de ce fait « responsables des torts causés aux populations via l'application des conditionnalités qu'elles imposent »¹³⁹.

Sur la question des conditionnalités, le point de vue du Comité d'Annulation de la Dette du Tiers-Monde dont la plateforme Dette et développement constitue la tribune d'expression, se doit d'être édulcoré dans le contexte camerounais. Les lettres d'intention et les memoranda de politique économique et financière sont préparés par les équipes techniques du FMI et de la BM sur la base des informations mises à leur disposition par les administrations publiques sectorielles. De ce fait, elles font l'objet d'âpres discussions à la fois technique et administratives au sein du Comité Technique de Suivi des Programmes économiques. La question de la souveraineté économique et de la préservation des droits du citoyen renvoie donc en tout état de cause, à la formulation d'un programme économique et financier endogène à opposer aux Partenariats Techniques et Financiers¹⁴⁰.

Outre le temps normal, le régime juridique d'une dette publique peut subir des modifications du fait de la survenance d'un cas de force majeure rendant le respect des obligations du service de la dette publique difficile à réaliser. En droit, la force majeure s'entend d'une situation extérieure, imprévisible et inévitable qui exonère une personne de l'obligation de remplir convenablement ses obligations¹⁴¹ et par conséquent, entraîne la mise en œuvre des mesures dérogatoires au droit commun. Elle constitue une cause d'exonération de la responsabilité¹⁴².

¹³⁹ *Ibidem*.

¹⁴⁰ MINEPAT, *Document de stratégie de partenariat au développement du Cameroun*, 2012, 142 p.

¹⁴¹ Dominique Le FUR, Yaël FREUND, Géraldine SOURDOT, Ghislain GEITNER et Sandra ESCOFFIER, *Lexique administratif*, Paris, COSLA, 2003, 2^e éd., p. 77 ; Philippe MALAURIE, Laurent AYNES et Philippe STOFFELMUNCK, *Droit des obligations*, Paris, LGDJ, 8^e éd., 2016, p. 70 ; André MAURIN, *Droit administratif*, Paris, Dalloz, 2018, 11^e éd., p. 166.

¹⁴² Selon l'article 1148 du Code civil camerounais, « il n'y a lieu à aucuns dommages et intérêts lorsque, par suite d'une force majeure ou d'un cas fortuit, le débiteur a été empêché de donner ou de faire ce à quoi il était obligé, ou a fait ce qui lui était interdit ». Ainsi, les causes d'exonération de la responsabilité civile peuvent en général se ramener à l'absence d'un des éléments constitutifs de la responsabilité : absence de fait dommageable ou du lien de causalité, notamment la force majeure.

Dans le cas d'espèce, la gestion de la dette publique peut se trouver bouleversée par la survenance d'une crise financière, économique¹⁴³, socio-politique ou d'urgence de santé publique de portée internationale comme celle du COVID-19¹⁴⁴. Dans la théorie civiliste des contrats, la force majeure est admise en matière contractuelle « *lorsqu'un évènement échappant au contrôle du débiteur, qui ne pouvait être raisonnablement prévu lors de la conclusion du contrat et dont les effets ne peuvent être évités par des mesures appropriées, empêche l'exécution de son obligation par le débiteur...* »¹⁴⁵. La compréhension de cette disposition passe donc par la mise en exergue de deux paramètres fondamentaux. D'abord, l'imprévision et l'irrésistibilité de la crise et ensuite l'empêchement temporaire ou définitif de l'exécution normale des clauses contractuelles¹⁴⁶.

En se fondant sur cette théorie civiliste des contrats, l'Etat de manière générale peut invoquer le cas de force majeure pour justifier le non-respect de ses engagements financiers vis-à-vis de ses créanciers¹⁴⁷. Pour ce faire, le pouvoir exécutif par le truchement du Président de la République, a procédé à un collectif budgétaire visant la modification de la loi n°2019/023 du 24 décembre 2019 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2020 au moyen de l'Ordonnance n°2020/001 du 03 juin 2020 modifiant et complétant certaines dispositions de la loi n°2019/023 du 24 décembre 2019 sus-évoquée¹⁴⁸. La lecture de l'Ordonnance sus-évoquée permet de rendre compte que les prévisions budgétaires ont fondamentalement été modifiées en vue

¹⁴³ Lire Blanche SOUSI-ROUBI, *Lexique de la banque et des marchés financiers*, Paris, Dunod, 2009, 6^e éd., p. 292 ; Jean-Marie PRUVOST, *Dico du financier*, Paris, Dunod, 2009, p. 172.

¹⁴⁴ Cf. déclaration de l'OMS en date du 30 janvier 2020 ; Voir CA, Colmar, 6^e ch., 12 mars 2020, l'occasion d'une interview accordée à RFI et à France 24, M. Bruno LEMAIRE, ministre français de l'économie et des finances avait déclaré que « *l'Etat considère le coronas virus comme un cas de force majeure...* ».

¹⁴⁵ Art. 1218 du Code civil français.

¹⁴⁶ Ainsi donc, la pandémie du COVID-19 a profondément bouleversé les prévisions budgétaires de l'Etat tout en reconfigurant l'ordre de priorité des dépenses publiques.

¹⁴⁷ Charles-André DUBREUIL, « La responsabilité contractuelle : quelle originalité du droit administratif ? », *AJDA*, 2019, pp. 2546 et s ; Marion UBAUD-BERGERON, « Contrat administratif, fait du prince et responsabilité administrative », *CREAM*, 2019 pp. 2553 et s.

¹⁴⁸ En matière de lois de finances rectificatives, le Président de la République bénéficie sur la question, d'une habilitation permanente dont les fondements juridiques se trouvent dans les dispositions des articles 17 à 19 relatifs aux LFR de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

de l'ajustement des montants des crédits votés¹⁴⁹. Pour ce qui est des charges du budget de l'Etat et notamment en ce qui concerne l'apurement de la dette publique, l'article 46 (nouveau) de l'ordonnance du 03 juin met en lumière les principaux ajustements de crédits opérés¹⁵⁰. Ceux-ci concernent les opérations financières à long et moyen terme, le remboursement du principal de la dette à long et moyen terme à l'extérieur et le remboursement de la dette extérieure bilatérale. Compte tenu des risques qu'un retard dans l'ajustement des dépenses publique saurait pu faire peser sur la stabilité des finances de l'Etat, le Cameroun dans le cadre de l'union économique de la CEMAC, se devait envisager sans délai, la rationalisation de ses dépenses et l'intensification des efforts en vue de mobiliser des fonds de concours auprès des partenaires au développement¹⁵¹ pour faire face aux effets de la crise du COVID-19¹⁵². Ces moyens financiers incluent les financements issus des bailleurs de fonds des legs attribués à l'Etat et les versements du budget général¹⁵³. Cette action passe par la mise en œuvre des mesures de soutien au profit des entreprises frappées par la crise du COVID-19. Ces mesures de soutien sont à la fois fiscales par des allègements fiscaux et allocations de moratoires pour le paiement des impôts et de certaines charges sociales¹⁵⁴ et budgétaires par l'octroi des subventions aux entreprises à travers un fond de soutien destiné à éviter leur faillite et leur fermeture, des pertes d'emplois et des risques que ces entreprises pourraient faire peser sur la stabilité financière¹⁵⁵. Des négociations avec les principaux créanciers

¹⁴⁹ V. art. 40 (nouveau) de l'ordonnance n°2020/001 du 03 juin 2020 *op.cit.*

¹⁵⁰ Les crédits votés s'élevaient globalement à 720.000.000 FCFA pour l'apurement de la dette publique et après un ajustement de – 98.200.000 FCFA, ils sont revenus à un montant de 621.800.000 FCFA.

¹⁵¹ Art. 49 de la loi n°2018/012, du 11 juillet 2018.

¹⁵² Au Cameroun, l'article 26 (bis) de l'ordonnance n°2020/001 du 03 juin 2020 ci-dessus a prévu à cet effet, l'ouverture d'un compte d'affectation spéciale intitulé « *Fons spécial de solidarité nationale pour la lutte contre le Coronavirus et ses répercussions économiques et sociales* ». Le plafond des ressources destinées à son approvisionnement est fixé à 180.000.000.000 de francs CFA pour l'exercice budgétaire 2020.

¹⁵³ Art. 26 (bis al. 3) de l'ordonnance n°2020/001 du 03 juin 2020 *op.cit.* ; Voir également CEMAC, incidences économiques et financières du COVID-19 sur les économies de la CEMAC et esquisses de solution, pp. 14 et s.

¹⁵⁴ Voir Circulaire n°20/169/CF/MINFI/DGI/DLRI/L du 13 mai 2020 précisant les modalités d'appréciation des mesures fiscales de riposte au COVID-19 ; art. 26 (bis al. 3) de l'ordonnance n°2020/001 du 03 juin 2020 *op.cit.*

¹⁵⁵ Lire Déclaration spéciale du Premier ministre, chef du gouvernement du 30 avril 2020.

bilatéraux et multilatéraux de l'Etat du Cameroun sont en cours pour un réaménagement du calendrier des échéances du paiement de la dette publique.

2. La protection des droits des créanciers des personnes publiques

Dans la théorie des contrats administratifs, l'un des critères de qualification desdits contrats repose sur la présence d'une personne publique ou sur l'objet du contrat. Or, le contrat d'endettement public lie généralement une entité de droit public ou de droit privé à une personne publique jouissant des clauses exorbitantes de puissance publique. Ce qui confère une prééminence de la personne publique sur le cocontractant faisant ainsi naître une sorte de déséquilibre dans leurs relations contractuelles.

En matière d'endettement public, afin d'attirer les investisseurs potentiels, les personnes publiques rattachent certains avantages aux titres d'emprunt public qu'elles émettent¹⁵⁶. Du fait des fluctuations monétaires et des chocs économiques, il peut arriver qu'elles remettent en cause ces privilèges financiers et non financiers. Le taux d'intérêt est le premier levier que l'Etat actionne dans ces hypothèses. Celui-ci est un moyen par lequel l'Etat s'assure du succès de l'émission des titres d'emprunt public qui peuvent être soit au pair, soit au-dessous du pair. En d'autres termes, les personnes publiques doivent choisir un taux d'intérêt assez élevé pour retenir l'attention des prêteurs d'une part, et d'autre part pas être trop élevé pour ne pas favoriser la classe qui prête et qui en bénéficie au point de fragiliser la soutenabilité de leurs finances. Or, lorsque le taux d'intérêt servi est trop élevé, il constitue une charge assez lourde pour le budget de la personne émettrice. Une charge peut l'empêcher d'atteindre ses objectifs, ce d'autant plus que la dette publique se fait par affectation spéciale des recettes¹⁵⁷. A cet effet et dans le but d'alléger le service de la dette, elles peuvent procéder, lorsque les conditions du marché le leur permettent, à la suppression de certains privilèges financiers. Pour ce faire, il faudrait qu'elles attendent qu'il y ait abondance des titres sur le marché. Ce qui favoriserait la chute des taux d'intérêt. Ceci est vrai pour les

¹⁵⁶ Ces avantages varient. Ils peuvent se décliner en avantages fiscaux ou non financiers.

¹⁵⁷ Art. 74 de la Directive UEMOA n°06/2009/CM/UEMOA portant lois de finances ; art. 70 de la Directive CEMAC n°01/11-UEAC-190-CM-22 relative aux lois de finances.

emprunts non concessionnels. Car les emprunts concessionnels bénéficient quant à eux, d'un réaménagement négocié par les parties.

D'un autre côté, l'Etat et ses démembrements peuvent prévenir certains effets négatifs du service de la dette par le truchement de l'indexation. Celle-ci peut donc se faire sur une devise étrangère pour limiter la fuite des capitaux à l'étranger, sur l'or pour encourager les spéculations, sur une dévaluation ou sur certains produits. L'allègement du service de la dette peut également passer par la suppression de certains avantages non financiers. Les avantages pratiques, juridiques et fiscaux, font parties des privilèges qu'une personne publique rattache au contrat d'endettement. Ainsi donc et en temps opportun¹⁵⁸, celle-ci peut procéder à la suppression de certains de ces privilèges pour l'allègement du service de la dette publique. Les avantages pratiques et juridiques ne constituent pas une charge qui nécessite un allègement particulier. Au total tous ces procédés participent à l'allègement effectif de la dette publique.

Cependant leur mise en œuvre constitue à quelques égards une atteinte à la sécurité juridique des créanciers. La décision d'alléger les charges inhérentes à la gestion de la dette publique, incombe souverainement à l'Etat et par ricochet aux autres personnes publiques. Certes, l'accord des créanciers est préalable et nécessaire, mais tel n'est pas toujours le cas. L'Etat peut d'autorité procéder à la redéfinition des termes du contrat d'endettement dans l'opération de conversion d'emprunts¹⁵⁹. Cette opération qui ne laisse pas le choix aux investisseurs, aboutit le plus souvent à l'établissement d'un nouveau contrat taillé à la mesure de la personne publique débitrice. La redéfinition des termes du contrat entraîne dans son sillage la remise en cause des privilèges servis aux détenteurs de titres. La sécurité des créanciers se trouve alors sérieusement entamée dans la mesure où, « *le fait du prince* »¹⁶⁰ est mis en œuvre. Cela est d'avantage vrai en ce qui concerne la déchéance quadriennale qui accorde un privilège particulier aux personnes publiques de ne pas payer ce qu'elles doivent. Sur la base de ce principe, les créanciers des personnes publiques ont quatre ans à

¹⁵⁸ L'Etat est ici juge de l'opportunité.

¹⁵⁹ Raymond MUZELLE, *Finances publiques*, *op.cit.* p. 427.

¹⁶⁰ André MAURIN, *Droit administratif*, *op.cit.*, p. 111 ; Charles-André DUBREUIL, « La responsabilité contractuelle : quelle originalité du droit administratif ? », *op.cit.*, pp. 2546 et s

compter du début de l'année budgétaire au cours de laquelle la dette est née pour faire valoir leurs droits¹⁶¹.

Conclusion

Au demeurant, la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques a donné l'opportunité de mettre en exergue les différentes stratégies mises en œuvre par l'Etat du Cameroun en accord avec ses créanciers. Afin de saisir sa portée, il s'est avéré nécessaire d'évaluer les mécanismes de gestion de la dette publique définis et aménagés par l'Ordonnance n° 62/0F/4 du 7 février 1962 portant régime financier de la République Fédérale du Cameroun modifiée par la loi n° 2002/001 du 19 avril 2002 et de l'article 22 de la loi n°2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat. Le texte de loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 sus-évoqué brille d'abord par la réaffirmation des stratégies de gestion de la dette publique en vigueur avant son édicition et ensuite par la modernisation desdites stratégies. L'on constate *in fine* que celles-ci contribuent à l'allègement des charges financières liées au paiement du service de la dette publique. La mutation du cadre juridique et financier du Cameroun entre dans le sillage des standards internationaux de gestion de la dette publique afin de garantir sa viabilité.

Aujourd'hui, face au développement du rythme d'endettement des Etats et aux charges financières y afférentes, des voix se lèvent de plus en plus pour dénoncer des pratiques visant le maintien des Etats souverains sous le joug de la dette publique des créanciers peu soucieux des droits fondamentaux des citoyens des Etats endettés. C'est à juste titre qu'elles proposent d'inscrire dans le cadre des Nations Unies l'élaboration d'un Droit International de la Dette¹⁶² et de confier son contentieux à un tribunal international dont les sanctions seraient opposables à toutes les parties. Une telle démarche pourrait aboutir à la disparition d'un cadre informel et partisan de gestion de la dette publique. Le respect des dispositions aussi bien communautaires que nationales de gestion de la dette publique par l'Etat du Cameroun constitue de fait, le juste prix pour éviter une autre crise d'endettement. La notation financière y serait d'un apport non négligeable./-

¹⁶¹ Etienne-Charles LEKENE DONFACK, *Finances publiques camerounaises*, Paris, Berger Levrault, 1987, p. 274 ; Jean-Marie AUBY, Jean-Bernard AUBY, Didier JEAN-PIERRE et Antony TAILLEFAIT, *Droit de la fonction publique*, Paris, Dalloz, 7^e éd., 2012, p. 360.

¹⁶² Les contours d'un tel droit international de la dette sont esquissés dans le chapitre 2 du Rapport 2003-2004 de la plate-forme Dette & Développement, *La Dette face à la démocratie*, mars 2004, pp. 31-34.

LE FINANCEMENT DU BUDGET DE L'ETAT DU CAMEROUN PAR LES TITRES PUBLICS

Par

Nicanore Uriel EBANGA

Doctorant en Droit public

Université de Ngaoundéré (Cameroun).

RESUME

Cette étude porte sur le financement du budget de l'Etat par une forme d'emprunt qui s'est offerte au Cameroun après l'atteinte du point d'achèvement de l'initiative Pays Pauvres Très Endettés (PPTE) en 2006. Cette opération d'allègement des dettes aura en effet favorisé la couverture de ses besoins de financement par des titres publics émis sur les marchés des capitaux, qu'il s'agisse des marchés monétaires, pour ses besoins à court terme ou des marchés financiers, pour ses besoins à moyen et long termes.

Depuis lors, ce pays en développement se détourne progressivement des sources d'emprunt à capitaux publics et se tourne vers des sources d'emprunt à capitaux privés. C'est cette nouvelle source de financement que la présente étude s'efforce d'analyser en s'appuyant sur une méthode positiviste, avec recours aux droits étrangers. Il en ressort que, si les titres publics émis sous forme de bons du Trésor financent les déficits ponctuels de l'Etat et remplacent les avances directes de la BEAC décriées pour leur supposé effet inflationniste, les titres publics émis sous forme d'obligations du Trésor financent quant à eux des déficits structurels de l'Etat et réduisent sa dépendance aux emprunts concessionnels décriés pour leurs conditionnalités.

Mots-clés : *titres publics – déficit ponctuel – marché monétaire – déficit structurel – marché financier.*

ABSTRACT

This study concerns the financing of the state budget by a form of loan which was offered to Cameroon after reaching the completion point of the Heavily Indebted Poor Countries (HIPC) in 2006. This debt relief operation will in fact have favored the coverage of its financing needs by public titles issued on the capital market, whether it be the monetary market for its short-term needs or the financial market for its needs in the middle and long terms.

Since then, this developing country is gradually turning away from sources of public capital borrowing and turning to sources of private capital borrowing. It is this new source of financing that this study intends to analyze using a positivist methodology, with comparative approach by time. It appears that, if the public titles issues in the form of treasury notes finance the state's punctual deficits and replace the direct advances of the BCAS criticized for their supposed inflationary effect, the public titles issued in the form of treasury bonds finance the state's structural deficits and reduce its dependence on concessional loans criticized for their conditionalities.

Keywords: *public titles – punctual deficit – monetary market – structural deficit – financial market.*

Introduction

Les titres publics contribuent à couvrir les besoins de financement de l'État, c'est-à-dire ses déficits, qu'il s'agisse des déficits ponctuels ou des déficits structurels. Appréhendés comme « *des instruments d'endettement public à court, moyen et long terme* »¹, les titres publics sont concrètement des emprunts émis sur les marchés des capitaux comprenant les marchés monétaires et les marchés financiers. Vu du Cameroun, ils apparaissent comme une nouvelle forme d'emprunt à laquelle le pays accède au lendemain des opérations d'allègement de dettes qui ont non seulement favorisé le développement des marchés intérieurs² des capitaux mais aussi l'accès aux marchés étrangers des capitaux. Il convient de rappeler ici que, comme la plupart des Pays en Développement (PED), le Cameroun a été frappé par la crise de la dette du tiers-monde qui éclata au Mexique en 1982. La résolution définitive de cette crise s'effectua entre la fin des années 1990 et le début des années 2000 par des opérations d'allègement de la dette comme l'initiative Pays Pauvres Très Endettés³ et l'Initiative pour l'Allègement de la Dette Multilatérale⁴. Depuis lors, l'Etat du Cameroun à l'instar de plusieurs autres PED de l'Afrique Sub-Saharienne, a commencé à emprunter directement sur les marchés des capitaux en y émettant des titres publics.

Or, autrefois, il n'empruntait essentiellement qu'auprès des bailleurs de fonds internationaux qui empruntent, eux, sur les marchés des capitaux à de très faibles coûts pour ensuite prêter à des

¹ Guy Arsène NYANGOUE, *Le financement du budget des personnes publiques par les titres publics dans les Etats d'Afrique francophone*, Thèse de Doctorat/Ph.D en Droit public, Université de Yaoundé II, 2019, p. 32.

² V. *Dialogue n°37*, La lettre d'information de DIAL, octobre 2013, p. 6.

³ L'initiative PPTE lancée par le G7 en 1996 lors du Sommet de Lyon fut ultérieurement renforcée en 1999 lors du Sommet de Cologne. V. Paris Club, *Annual report 2007*, p. 12. V. aussi Sébastien FOURMY et Jean MERKAERT, « PPTE+10 : chronique d'un échec annoncé », in *Dettes et Développement, La loi des créanciers contre les droits des citoyens*, Rapport 2005-2006, juin 2006, p. 13.

⁴ L'IADM a été lancée en 2005 lors du Sommet du G8 de Gleneagles. V. Nayla AJALTOUNI et Jean MERKAERT, « Un accord historique ? Décryptage de l'initiative du G8 sur la dette multilatérale », in *Dettes et Développement, La loi des créanciers contre les droits des citoyens, op.cit.*, p. 27.

conditions concessionnelles aux pays qui n'ont pas normalement accès à ces marchés. En émettant des titres publics pour se financer, le Cameroun s'aligne ainsi progressivement sur le mode de financement des pays développés qui satisfont leurs besoins de financement en se tournant spontanément vers les marchés des capitaux et non vers les banques⁵ ou encore vers les bailleurs de fonds internationaux. Cette dynamique aboutit inévitablement à une diversification des sources d'emprunt du pays. Ainsi que l'a d'ailleurs relevé l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des finances publiques (INTOSAI), « *les PED ont de multiples sources de financement, comme les prêts des bailleurs de fonds bilatéraux et multilatéraux contractés en monnaie locale ou étrangère, ainsi que les émissions de titres de créance sur le marché intérieur – du moins relativement aux emprunts à court terme – et parfois aussi dans les marchés de capitaux internationaux* »⁶.

En ce qui concerne spécifiquement l'Etat du Cameroun, il émet déjà des titres publics aussi bien sur les marchés intérieurs qu'extérieurs. Depuis 2010, cet Etat a mobilisé un montant de deux millions cent douze milles sept cent cinquante un milliards (2 112 751) francs CFA sur le marché monétaire de la Banque des Etats de l'Afrique Centrale (BEAC)⁷, sur le marché financier national à la Douala Stock Exchange (DSX)⁸ ainsi que sur le marché

⁵ Michel PEBEREAU, *Rompres avec la facilité de la dette publique*, Rapport au Premier Ministre, La documentation française, 2006, pp. 25-26.

⁶ INTOSAI Development Initiative, *Audit de la gestion de la dette publique. Un manuel destiné aux ISC des finances publiques*, 30 mai 2018, pp. 39-40.

⁷ Le marché monétaire de la CEMAC a été organisé par les décisions du Conseil d'administration de la BEAC des 28 juillet et 29 novembre 1993, mais n'a véritablement été lancé qu'en 2011. Depuis lors, l'Etat du Cameroun fait recours à ce marché monétaire avec plus ou moins de succès.

⁸ Si la DSX date de la loi n° 99/015 du 22 décembre 1999 portant création et organisation du marché financier camerounais, ce n'est qu'en 2010 que l'Etat du Cameroun y a recouru pour la première fois en émettant notamment une obligation du Trésor, à savoir l'Emprunt obligataire « ECMR 5,60% net 2010-2015 ». Le marché financier de la CEMAC (BVMAC) a quant à lui été créé en 2003 par le Règlement n°06/03-CEMAC-UMAC portant organisation, fonctionnement et surveillance du marché financier de l'Afrique centrale. Il convient de noter que ces deux marchés ont fusionné à la faveur de l'Acte additionnel n°06/17-CEMAC-COSUMAF-CCE-SE portant unification du marché financier de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC) et mesure d'accompagnement. Son article 1 prévoit notamment que « *les structures du marché financier régional et du marché financier de la République du Cameroun sont unifiées. La mise en œuvre de cette unification interviendra au plus tard le 30 juin 2019* ».

international comme l'illustre l'émission en 2015 d'un eurobond de 750 milliards de francs CFA pour le financement du Plan d'Urgence Triennal (PLANUT)⁹. Ces titres publics ainsi émis sur les marchés des capitaux lui permettent de financer son budget qui est formellement entendu comme un document qui « (...) décrit les ressources et les charges de l'Etat autorisées par la loi de finances, sous forme de recettes et dépenses, dans le cadre d'un exercice budgétaire »¹⁰. En d'autres termes, le budget de l'Etat du Cameroun comprend des recettes et des dépenses. Pour Jean-Pierre CHEVALIER, « la notion juridique de budget permet de désigner le document de recettes et de dépenses permanentes, en excluant toutes les opérations de trésorerie »¹¹. Cette conception doctrinale du budget ne saurait convertir dans le contexte camerounais où les opérations de trésorerie sont formellement une composante du budget de l'Etat. Il s'agit par ailleurs d'une conception restrictive faisant obstacle à ce que celui-ci puisse retracer toutes ses opérations financières d'une manière complète. Le législateur camerounais vient d'ailleurs de confirmer cette interprétation puisqu'il est expressément prévu à l'article 24 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 que « les recettes et dépenses de l'Etat comprennent les recettes et les dépenses budgétaires, ainsi que les ressources et les charges de trésorerie et de financement ». Autrement dit, le budget de l'Etat du Cameroun comprend aussi bien les recettes et les dépenses permanentes que les ressources et les charges de trésorerie.

Dans le régime financier de l'Etat du Cameroun, les titres publics qui se dédoublent en bons et obligations du Trésor sont formellement considérés comme des ressources de trésorerie et de financement et non comme des recettes budgétaires. C'est du moins ce qui ressort de l'article 51 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 qui prévoit explicitement que les ressources de trésorerie et de

⁹ V. République du Cameroun/Ministère des finances, *Document d'information Emission des Obligations du Trésor Assimilables (OTA) par adjudication Exercice 2020*, p. 29.

¹⁰ Article 4 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques, ci-après loi n°2018/012 du 11 juillet 2018. V. aussi l'article 23 de la même loi qui dispose que « le budget de l'Etat détermine, pour un exercice budgétaire, la nature, le montant et (...) de ses recettes et de ses dépenses » (...).

¹¹ Jean-Pierre CHEVALIER, « Budget (notion juridique) », in Loïc PHILIP (Dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Paris, Economica, 1991, p. 178. V. aussi Benjamin BIDIAS, *Les finances publiques du Cameroun*, Yaoundé, Editions BB SARL, 1982, 2^{ème} édition, p. 51. L'auteur écrivait précisément que « le budget ne décrit pas toutes les charges et les ressources publiques, mais seulement les charges et les ressources permanentes à caractère définitif. (...) plus généralement restent en dehors du budget, les opérations de trésorerie, c'est-à-dire les mouvements de fonds à caractère temporaire (...) ».

financement de l'Etat « (...) résultent des opérations suivantes : (...) l'émission (...) des bons et obligations du Trésor ». Toutefois, bien que les titres publics soient rangés parmi les ressources de trésorerie et de financement, ils n'ont pas nécessairement vocation à financer exclusivement les charges de trésorerie de l'Etat. En fait, ils financent également les dépenses budgétaires de l'Etat. C'est d'ailleurs là que réside l'intérêt pratique de cette étude qui a déjà été investie par la doctrine camerounaise. En 2018, Guy Arsène NYANGOUE, par exemple, a étudié le financement des budgets publics par les titres publics¹² dans un périmètre plus vaste que le budget de l'Etat du Cameroun. Dans son étude, cet auteur reconnaît que les titres publics émis sur les marchés monétaires et financiers sont affectés au financement des dépenses publiques, sans toutefois déterminer de manière précise quelle forme de titre public est affectée au financement de quelle catégorie de dépense publique¹³.

La présente étude ne se contente pas uniquement de recentrer le sujet autour du budget de l'Etat du Cameroun, elle met surtout un accent sur l'identification des dépenses qui sont financées par les titres étatiques. Il est donc question de savoir si les titres publics qui sont émis sous une forme duale financent indistinctement les deux catégories de dépenses de l'Etat ou alors si l'une ou l'autre forme de ces titres financent spécifiquement l'une ou de l'autre catégorie de ces dépenses. Autrement dit, **comment l'Etat du Cameroun se sert-il des titres publics pour financer ses dépenses ?** Ce travail se propose de défendre l'hypothèse selon laquelle l'Etat recourt à un dédoublement fonctionnel. En suivant une approche positiviste qui repose sur « (...) la seule connaissance de la réalité positive, juridique ou scientifique »¹⁴, l'on s'attardera tour à tour sur le financement des charges de trésorerie de l'Etat par les titres publics émis sous forme des bons du Trésor (**I**) et le financement des dépenses budgétaires de l'Etat par les titres publics émis sous forme d'obligations du Trésor (**II**).

¹² Guy Arsène NYANGOUE, *Le financement du budget des personnes publiques par les titres publics dans les Etats d'Afrique francophone*, op.cit., 509p.

¹³ V. *ibid.*, p. 124 et pp. 243-259.

¹⁴ Jean-Louis BERGEL, *Théorie générale du Droit*, Paris, Dalloz, 2012, 5^{ème} édition, p. 27.

I. Le financement des charges de trésorerie de l'Etat par les titres publics émis sous forme de bons du Trésor

Les bons du Trésor qui sont formellement rangés parmi les ressources de trésorerie de l'Etat¹⁵ financent en principe ses charges de trésorerie. Il s'agit des charges à caractère temporaire résultant souvent des déficits ponctuels qui apparaissent lors de l'exécution quotidienne du budget d'un Etat.

En effet, comme le fait observer à juste titre Jean-Claude DUCROS, « (...) qu'un budget soit équilibré et exécuté en équilibre ne saurait épargner au Trésor les difficultés engendrées par le financement des dépenses volumineuses et urgentes »¹⁶. Cela tient au fait que « la trésorerie de l'Etat (...) subit au cours de l'année des fluctuations dues au décalage entre le rythme des dépenses et celui des recettes »¹⁷. Il en résulte des déficits ponctuels dont la couverture est assurée par une mobilisation des ressources de trésorerie au rang desquelles figurent les bons du Trésor. C'est d'ailleurs un expédient classique pour tous les Etats. Comme le note justement Rémi PELLET, « pour régler les problèmes de trésorerie, c'est-à-dire combler les déficits provisoires nés des décalages au sein d'une année entre le paiement des dépenses et l'encaissement des recettes, l'Etat avait recours à des emprunts à court terme appelés d'abord 'bons de la caisse de service' puis, en 1824, 'bons royaux' et enfin, en régime républicain 'bons du Trésor'¹⁸.

Aujourd'hui, les bons du Trésor en compte courant qui constituent quasiment l'unique catégorie survivante des bons du Trésor¹⁹ ne sont plus émis par voie autoritaire à l'aide des mécanismes tels que la règle du plancher²⁰ ou la technique des réserves obligatoires²¹, ils sont désormais émis par voie consensuelle

¹⁵ V. article 51 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

¹⁶ J.-Cl. DUCROS, *L'emprunt de l'Etat*, Paris, L'Harmattan, 2008, p. 307.

¹⁷ Michel BOUVIER, Marie-Christine ESCLASSAN et Jean-Pierre LASSALE, *Finances publiques*, Paris, LGDJ, 2017-2018, 16^{ème} édition, p. 555.

¹⁸ Rémi PELLET, *Droit financier public Tome 1, Monnaies, Banques centrales, Dettes publiques*, Paris, PUF, 2014, 1^{ère} édition, p. 521.

¹⁹ Autrefois, on distinguait 2 catégories de bons du Trésor, à savoir les « bons sur formule » réservés au public (particuliers et entreprises) et les « bons en compte courant » souscrits par les institutions financières (banques et compagnies d'assurances) : V. B. BIDIAS, *Les finances publiques du Cameroun, op.cit.*, p. 496.

²⁰ Il s'agit d'une technique contraignant les banques « de détenir dans leur portefeuille un volume minimum de Bons du Trésor, en rapport avec leurs dépôts ». V. Michel BOUVIER et alii, *Finances publiques, op.cit.*, p. 573. V. aussi R. PELLET, *Droit financier public Tome 1, op.cit.*, p. 512 et p. 536. ; B. BIDIAS, *Les finances publiques du Cameroun, op.cit.*, p. 498.

²¹ Il s'agit d'une technique contraignant les banques de déposer une partie de leurs disponibilités à la Banque centrale. V. Banque Africaine de

sur le marché monétaire sous la forme de titres publics à court terme. On les appelle alors des Titres de Créances Négociables (TCN)²². Par ailleurs, ces bons du Trésor sont appréhendés comme une panacée au problème inflationniste des avances directes de la BEAC qui viennent effectivement d'être supprimées²³ dans la CEMAC. Ainsi, comme dans l'Union Européenne²⁴ ou dans l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA)²⁵, les bons du Trésor émis sur le marché monétaire remplacent désormais les avances directes de la BEAC dans le financement des charges de trésorerie de l'Etat du Cameroun²⁶. Dans le contexte d'une suppression effective des avances directes de la BEAC, les Etats membres de la CEMAC sont manifestement poussés à émettre des bons du Trésor sur le marché monétaire (A) pour financer leurs charges de trésorerie (B).

Développement/Fonds Africain de Développement, *Un espace budgétaire renforcé pour la croissance et la réduction de la pauvreté*, 2008, p. 40. V. aussi, Michel BOUVIER et alii, *Finances publiques, op.cit.*, p. 573.

²² R. PELLET, *Droit financier public Tome 1, op.cit.*, pp. 638-639. V. aussi Liliane ICHER, *L'obligation de paiement de la dette publique française*, Toulouse, Presses universitaires de Toulouse 1 Capitole, coll des thèses de l'IFR/Droit public, pp. 119, 194 et 269.

²³ La décision de supprimer les avances directes qui étaient encore prévues dans les articles 18 et 20 des statuts de la BEAC de juin 2017 a finalement été prise le 05 août 2017 par le Conseil d'administration de la Banque.

²⁴ L'article 123 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne (TFUE) prévoit notamment qu'il est « *interdit à la Banque centrale européenne et aux Banques centrales des Etats membres d'accorder des découverts ou tout autre type de crédit aux institutions, organes ou organismes de l'Union, aux administrations centrales, aux autorités régionales ou locales, aux autorités publiques, aux organismes ou entreprises publics des Etats membres, l'acquisition directe, auprès d'eux, par la Banque centrale européenne et les Banques centrales nationales, des instruments de leur dette est également interdite* ».

²⁵ V. Emilie LAFFITEAU et Serge Jean EDI, « Les pays de la CEMAC convergent-ils ? », in *STATECO*, 2014, n°108, p. 37. Ces auteurs rappelaient notamment en 2014 que « *la décision de supprimer les avances consenties aux Trésors nationaux par les Banques Centrales sous régionales est devenue effective en UEMOA mais elle a été reportée à une date à déterminer en zone CEMAC* ».

²⁶ Lire Paul BABAGNACK, *Marchés financiers de l'Afrique centrale : changements structurels et performances*, Thèse de Doctorat en Sciences de gestion, Université Paul-Valéry Montpellier II, 2018, p. 169 ; Zahra BOUBA, « Le marché financier de la CEMAC : cas de la Bourse des valeurs monétaires de l'Afrique centrale (BVMAC) », Mémoire de Master en gestion d'entreprise, Institution Universitário de Lisboa, 2010, p. 52.

A. L'émission des bons du Trésor sur le marché monétaire de la CEMAC

Comme l'affirme Jean-Claude DUCROS, « *les bons du Trésor négociables [s'échangent] sur le marché monétaire* »²⁷ qui est un marché du « *court terme* »²⁸. Etant traditionnellement entendus comme des titres à court terme, les bons du Trésor sont justement émis sur le marché monétaire où s'échangent les titres courts. Il s'agit bien évidemment, comme le rappelait d'ailleurs Benjamin BIDIAS, d'« *emprunts à court terme [qui] sont connus sous le terme de bons du Trésor* »²⁹. « *L'institution a pris beaucoup d'importance, poursuivait-il, avec les opérations d'open-market, par lesquelles les Banques d'Emission peuvent intervenir sur le marché monétaire pour acheter ou vendre les titres de la dette publique* »³⁰.

Ces bons du Trésor sont aujourd'hui émis avec la technique de l'assimilation qui permet de rattacher un « *titre nouvellement émis à une ligne d'emprunt antérieure présentant les mêmes caractéristiques* »³¹. On parle alors de Bons du Trésor Assimilables (BTA), entendus comme des « *instruments financiers, émis lors d'un emprunt public et représentatifs d'une créance à court terme sur l'Etat, dont la caractéristique est la possibilité, d'une émission des tranches complémentaires à l'emprunt initial, l'émission à venir étant assimilée à l'émission existante* »³². L'on étudiera les modalités d'émission des bons du Trésor (1) ainsi que les formes de bons du Trésor (2).

1. Les modalités d'émission des BTA

Les modalités d'émission des BTA se dédoublent en l'adjudication et en la syndication. Comme en France, l'adjudication a été érigée en modalité de droit commun reléguant de ce fait la syndication à une modalité dérogatoire du droit commun. On le voit très clairement avec l'article 6 du Règlement n°03/08/CEMAC/UMAC/CM relatif aux titres publics à

²⁷ J.-Cl. DUCROS, *L'emprunt de l'Etat, op.cit.*, p. 273. V. aussi, Michel BOUVIER et alii, *Finances publiques, op.cit.*, p. 629 ; Liliane ICHER, *L'obligation de paiement de la dette publique française, op.cit.*, pp. 194-195. Elle écrit précisément que « *pour couvrir leurs décalages de trésorerie, les administrations se financent sur le marché monétaire avec des titres de créances négociables (ou assimilés), c'est-à-dire des titres de créance qui ont une durée maximale d'un an* ».

²⁸ Michel BOUVIER et alii, *Finances publiques, op.cit.*, p. 574.

²⁹ B. BIDIAS, *Les finances publiques du Cameroun, op.cit.*, p. 496.

³⁰ *Ibid.*

³¹ Article 1^{er} du Règlement n°03/08 CEMAC/UMAC/CM relatif aux titres publics à souscription libre émis par les Etats de la CEMAC.

³² *Ibid.*

souscription libre émis par les Etats membres de la CEMAC qui prévoit que « *les Etats émettent les titres publics par voie d'adjudications, organisées par la BEAC* ». Sachant que les BTA sont des titres publics conformément aux dispositions de l'article 4 du même Règlement³³, il est donc juste d'affirmer que l'adjudication a été érigée comme la modalité de droit commun pour leur émission. Elle sera étudiée séparément de la syndication.

Aux termes de l'article 1 du Règlement CEMAC ci-dessus cité, l'adjudication est une « *procédure par laquelle la BEAC assure, pour le compte du Trésor, l'organisation matérielle des émissions de titres publics à souscription libre et leur répartition entre les différents établissements de crédits agréés soumissionnaires* ». Il s'agit, selon François BONNEVILLE, d'« *un dispositif de vente aux enchères pour l'émission et la souscription de titres* »³⁴. Plus clairement, l'adjudication est un « *mode de passation d'un marché qui fait jouer la concurrence. Elle s'appuie, en effet, sur le principe de la vente aux enchères. Après que les candidats aient été formellement mis en concurrence, le marché se trouve attribué à celui d'entre eux qui a proposé les meilleures conditions* »³⁵. Comme en France³⁶, l'objet de l'adjudication des BTA porte sur le taux d'intérêt et non sur le prix exprimé en pourcentage du nominal. A cet effet, le souscripteur qui propose les meilleures conditions de soumission aux BTA est celui dont les taux d'intérêt sont les plus bas³⁷. En revanche, contrairement à la France³⁸, l'adjudication aux BTA est exclusivement réservée aux Spécialistes en Valeur du Trésor (SVT)³⁹ entendus comme « *des grands établissements bancaires, [camerounais] (...) et étrangers disposant du monopole de l'achat de dette souveraine sur le marché primaire, c'est-à-dire lors*

³³ L'article 4 du Règlement CEMAC de 2008 prévoit précisément que « *les titres à souscription libre, émis en application du présent Règlement sont les Bons du Trésor Assimilables (BTA) et les Obligations du Trésor Assimilables (OTA)* ».

³⁴ François BONNEVILLE, *Le système de la dette publique: pour une approche organique d'un phénomène social*, Thèse de Doctorat en Droit public, Université Paris I Panthéon-Sorbonne, 2017, p. 288.

³⁵ J.-Cl. DUCROS, *L'emprunt de l'Etat*, *op.cit.*, p. 307.

³⁶ *ibid.*, p. 114.

³⁷ Article 9(1) du Règlement CEMAC de 2008. V. aussi Investir au Cameroun, 30 novembre 2019, p. 38.

³⁸ J.-Cl. DUCROS, *L'emprunt de l'Etat*, *op.cit.*, p. 117.

³⁹ L'article 1^{er} du Règlement CEMAC de 2008 définit un SVT comme un « *établissement de crédit agréé par l'Etat émetteur pour suivre et animer le marché des titres publics à souscription libre, notamment en participant aux adjudications y relatives organisées par la BEAC* ».

des émissions »⁴⁰. En effet, l'article 6 du Règlement CEMAC de 2008 dispose expressément que « *les adjudications des titres publics à souscription libre sont exclusivement réservées aux Spécialistes en Valeurs du Trésor* ». C'est donc avec raison que la Banque de France estime que dans la CEMAC, « *les SVT constituent la clé de voûte du système, dans la mesure où, d'une part, ils ont le monopole de la souscription à l'émission (marché primaire) et, d'autre part, ils sont tenus d'animer le marché secondaire*⁴¹ et de conseiller les Trésors nationaux dans la définition et la mise œuvre de leur politique d'émission »⁴². Se trouvent ainsi exclus de l'adjudication des titres publics – les BTA dans le cas de l'espèce –, non seulement les particuliers et les entreprises mais aussi tous les autres établissements financiers qui n'auront pas été préalablement agréés par le Ministre en charge des finances⁴³. En France où le statut de SVT est aussi accordé à certains grands établissements français et étrangers, l'adjudication des bons du Trésor est pourtant ouverte depuis 1986 « *à tous les investisseurs, à savoir aux banques, établissements financiers, entreprises publiques et même aux simples particuliers* »⁴⁴.

Toutefois, comme le reconnaît Jean-Claude DUCROS, « (...) *force est de convenir que leur prix est si élevé [un million d'euros], que rares sont les personnes physiques qui s'avèrent à mesure d'en acquérir* »⁴⁵. Même dans l'UEMOA, l'adjudication est ouverte à des personnes autres que celles jouissant du statut de SVT. En 2015, les Ministres des finances de la zone Franc relevaient déjà ce contraste entre la CEMAC et de l'UEMOA lorsqu'ils ont fait observer que « *les adjudications dans la CEMAC sont exclusivement réservées aux SVT, ce qui est n'est pas le cas dans l'UEMOA où les SVT ont l'obligation de souscrire à*

⁴⁰ Albéric de MONTGOLFIER, *Rapport d'information fait au nom de la Commission des finances du Sénat sur les évolutions, les perspectives et la gestion de la dette publique de la France*, Session 2016-2017, n°566, 31 mai 2017, p. 76.

⁴¹ V. Le cahier de charges des Spécialistes en Valeurs du Trésor, p. 1 et pp. 5-6.

⁴² Banque de France, *Rapport annuel*, 2011, p. 100.

⁴³ Début 2020, on dénombrait 19 SVT agréés au Cameroun, essentiellement des grandes banques camerounaises et des pays membres de la CEMAC. V. Ministère des finances/Direction Générale du Trésor, de la Coopération Financière et Monétaire, *Communiqué d'annonce Emission de bons du Trésor du 02 janvier 2020*.

⁴⁴ J.-Cl. DUCROS, *L'emprunt de l'Etat*, *op.cit.*, p. 310. V. aussi Michel BOUVIER et alii, *Finances publiques*, *op.cit.*, p. 577. Selon ces co-auteurs, « *depuis 1985-1986 (...) ces titres courts sont accessibles sur un marché (...) ouvert à l'ensemble des investisseurs : français et étrangers, particuliers ou entreprises, établissements de crédits et investisseurs institutionnels, organisme de placement collectif des valeurs Mobilières* ».

⁴⁵ *Ibid.*

au moins 5% de chaque adjudication »⁴⁶. Dans l'UEMOA, « la souscription primaire des titres émis avec le concours de la Banque centrale est [donc] ouverte à toute personne physique ou morale, résidente ou étrangère (...) »⁴⁷. Dans la CEMAC en revanche, les personnes n'ayant pas la qualité de SVT ne peuvent souscrire aux titres publics – les BTA dans le cas d'espèce – que sur son marché secondaire qui demeure cependant atone⁴⁸. Au final, « tout investisseur potentiel, résident ou non résident, peut acquérir des titres, soit à la souscription par un SVT, soit sur le marché secondaire »⁴⁹. Sous ce rapport, il paraît juste de considérer que les personnes physiques ou morales, camerounaises ou étrangères ne peuvent acquérir que de façon indirecte les BTA émis par l'Etat du Cameroun par voie d'adjudication. Seuls les SVT auxquels l'Etat peut encore faire appel lorsqu'il émet des BTA par voie de syndication peuvent les acquérir de façon directe.

Malgré la généralisation de l'adjudication, la syndication qui est l'autre modalité d'émission des titres publics – BTA dans le cas de l'espèce – n'a pas pour autant disparu. Même en France, la syndication encore appelée la négociation aux banquiers continue effectivement d'être utilisée « dans des conditions spécifiques »⁵⁰. Comme le rappellent justement des universitaires français « n'a pas été complètement abandonnée, puisque le Trésor l'a, par exemple utilisée pour l'emprunt BALLADUR 6% 1997 et qu'il continue à le faire pour la première émission des titres innovants »⁵¹. Sous ces considérations, rien ne s'oppose à ce que dans des circonstances particulières, l'Etat du Cameroun puisse à l'instar de son homologue français recourir à la syndication lors de l'émission de ses bons du Trésor sur le marché monétaire. Cette modalité d'émission des titres – les BTA dans le cas de l'espèce – « consiste pour l'émetteur à vendre la totalité d'un emprunt à

⁴⁶ Réunion des Ministres des finances de la zone Franc, *Intégration des marchés des capitaux en zone Franc*, Paris, 02 octobre 2015, p. 43.

⁴⁷ Jean-Claude BROU, « Au-delà du système bancaire L'intégration financière régionale Etude de cas : le marché des bons du Trésor de l'UEMOA », in *Avancer la finance africaine au XXI^e siècle*, Séminaire de haut niveau organisé par l'Institut du FMI en collaboration avec l'Institut Multilatéral d'Afrique, Tunis, 4-5 mars 2008, p. 9.

⁴⁸ Réunion des Ministres des finances de la zone Franc, *Intégration des marchés des capitaux en zone Franc*, *op.cit.*, p. 37.

⁴⁹ *Ibid.*, p. 19.

⁵⁰ F. BONNEVILLE, *Le système de la dette publique: pour une approche organique d'un phénomène social*, *op.cit.*, p. 419.

⁵¹ Michel BOUVIER et alii, *Finances publiques*, *op.cit.*, p. 579.

une banque ou à un système regroupant des banques (...) »⁵². Pour Jean-Claude DUCROS, cela « revient à leur confier, de gré à gré, le placement »⁵³. Contrairement à l'adjudication qui fait jouer la concurrence entre les souscripteurs, les SVT en l'occurrence, la syndication se fait de gré à gré avec la poignée de banquiers choisis par l'émetteur souverain. Elle se décline sous deux modalités : le placement garanti et la prise ferme. Dans le placement garanti, « la société de bourse recherche des souscripteurs ou des acquéreurs et garantit un minimum de souscription ou d'achats en s'engageant à souscrire ou acquérir les instruments financiers non garantis »⁵⁴. Dans la prise ferme qui reste la modalité de placement la plus usitée, « la société de bourse souscrit ou acquiert directement auprès de l'émetteur ou des cédants des instruments financiers, en vue de procéder à leur placement auprès des clients »⁵⁵. Ici, la souscription est exclusivement réservée à une banque ou à plusieurs banques qui jouent alors le rôle de Société de Gestion Intermédiaire (SGI). Comme dans l'adjudication des BTA, les particuliers, les entreprises et les établissements financiers sont donc exclus de la syndication par la voie de la prise ferme. Toutefois, il semble que « tout investisseur potentiel, résident ou non-résident, peut acquérir des titres, par un intermédiaire agréé à cet effet (...) à condition que ce dernier dispose d'un compte »⁵⁶. Ainsi, les personnes physiques ou morales, camerounaises ou étrangères ne peuvent acquérir que de façon indirecte les BTA émis par l'Etat du Cameroun par voie de syndication.

Au regard de ce qui précède, les modalités d'émission des bons du Trésor sur le marché monétaire de la CEMAC montrent qu'on assiste concomitamment à une généralisation de l'adjudication et à une marginalisation de la syndication. Cette dynamique n'a cependant aucun impact sur les formes de bons du Trésor qu'émet l'Etat du Cameroun.

2. Les formes de bons de Trésor

Il convient d'emblée de préciser que dans un contexte mondial marqué par la marginalisation de la syndication au profit de

⁵² F. BONNEVILLE, *Le système de la dette publique: pour une approche organique d'un phénomène social, op.cit.*, p. 280.

⁵³ J.-Cl. DUCROS, *L'emprunt de l'Etat, op.cit.*, p. 101.

⁵⁴ Marcel ONDELE, « Emission des titres publics par appel public à l'épargne sur le marché financier de l'Afrique centrale », in Atelier régional – zone CEMAC sur *L'émission des titres publics par appel public à l'épargne*, Bangui, 30 mars 2007, p. 4.

⁵⁵ *Ibid.*

⁵⁶ Réunion des Ministres des finances de la zone Franc, *Intégration des marchés des capitaux en zone Franc, op.cit.*, p. 19.

l'adjudication⁵⁷, il ne sera fait allusion qu'aux formes de bons du Trésor émis par la voie de l'adjudication. D'ailleurs, c'est uniquement leur cadre réglementaire qui a été fixé par le Règlement de la CEMAC de 2008⁵⁸. Par ailleurs, dans un contexte de disparition des bons sur formules⁵⁹, les bons du Trésor émis par l'Etat du Cameroun se ramènent exclusivement aux bons en compte courant « *ainsi dénommés parce qu'ils ne donnent pas lieu à l'émission d'un titre matérialisé, comme les bons sur formule* »⁶⁰.

Dans le droit positif, la dématérialisation des titres publics est désormais consacrée à l'article 3 du Règlement CEMAC de 2008 qui prévoit expressément que « *les titres publics à souscription libre sont dématérialisés dès leur création et inscrits en compte auprès d'un SVT teneur de compte* ». Au Cameroun, ces bons du Trésor en compte courant sont émis aujourd'hui sous la forme des BTA formellement définis comme « *(...) des titres à court terme (...) émis pour un nominal de (1 000 000) un million de franc CFA pour les durées de 13, 26 et 52 semaines* »⁶¹. Il s'agit de véritables bons du Trésor dans la mesure où ce sont titres courts émis en vue de financer « *les besoins de trésorerie infra-annuels de l'Etat et à parer au décalage résultant de la nécessité pour l'Etat de régler ses dépenses dans l'attente des rentrées fiscales* »⁶². Leurs échéances sont soit trimestrielle, soit semestrielle ou encore annuelle et leurs intérêts sont précomptés à la souscription⁶³, c'est-à-dire qu'ils sont payés à l'avance.

⁵⁷ Sur la généralisation de l'adjudication, V. J.-Cl. DUCROS, *L'emprunt de l'Etat, op.cit.*, p. 91 et pp. 111-112 ; Benjamin LEMOINE, « Les Dealers de la dette publique. Politique des transactions entre banques et Etat dans la grande distribution des emprunts français », *Revue sociétés contemporaines*, 2013, n°92, p. 67 ; Charlotte Julie RAULT, *Le Cadre juridique de la gestion des dettes souveraines*, Thèse de Doctorat en Droit, Université Paris I Panthéon-Sorbonne, 2015, p. 100.

⁵⁸ L'article (2) du Règlement CEMAC de 2008 prévoit d'ailleurs expressément que « *les émissions des titres publics émis par voie de syndication sont exclues du champ d'application du présent Règlement* ».

⁵⁹ Les bons sur formules formaient autrefois avec les bons en comptes courant les deux catégories de bons du Trésor. Les premiers étaient réservés au public (particuliers et entreprises) et matérialisés par un titre qui était remis au porteur. C'est la raison pour laquelle la consécration de la dématérialisation des titres publics par le Règlement CEMAC de 2008 sonne le glas des bons du trésor sur formules. Sur les bons du Trésor sur formule, V. B. BIDIAS, *Les finances publiques du Cameroun, op.cit.*, p. 496.

⁶⁰ Michel BOUVIER et alii, *Finances publiques, op.cit.*, p. 576.

⁶¹ Article 4 (2) du Règlement CEMAC de 2008.

⁶² François CHOUVEL, *Finances publiques 2008*, Paris, Gualino, 2008, 11^{ème} éd., pp. 131-132.

⁶³ Article 5 (1) du Règlement CEMAC de 2008.

Sous ce rapport, les bons du Trésor émis sous forme de BTA sont l'équivalent de ce qu'on appelle en France des BTF qui sont « *des titres de très court terme – de 13 à 52 semaines – qui constituent pour le Trésor un instrument de gestion destiné à couvrir ses besoins de financement au cours de l'année budgétaire* »⁶⁴. En effet, comme le rappelle François CHOUVEL, « *les bons du Trésor à taux fixe (BTF) sont des emprunts à court terme, qui ont des durées simplement trimestrielle, semestrielle ou annuelle, et dont les intérêts sont précomptés, c'est-à-dire payés à l'avance* »⁶⁵. Ces bons du Trésor émis sous forme de BTA sont également l'équivalent de ce qu'on appelle en Tunisie des Bons du Trésor à Court Terme (BTCT), « *émis chaque année par voie d'adjudication (...) pour une durée de 13, 26 et 52 semaines, remboursés en une seule fois et les intérêts y afférents sont payés à l'émission (précomptés)* »⁶⁶. Dire que les intérêts des BTA comme ceux des BTF (France) ou ceux des BTCT (Tunisie) sont précomptés au moment de leur souscription, revient par exemple à dire, comme l'a explicitement expliqué Jean-Claude DUCROS, que « *si, par exemple, il arrive à l'Etat d'émettre un million d'unités monétaires de BTF à un an et au taux de 2,8%, l'investisseur n'aura qu'à déboursé que 972 700 desdites unités. La différence entre les sommes correspond aux intérêts lesquels sont versés à l'investisseur dès qu'il a souscrit* »⁶⁷. Il convient pour terminer avec cette forme de bons du Trésor camerounais de préciser qu'ils sont adjudgés selon des calendriers indicatifs des émissions des titres publics lesquels sont régulièrement publiés par les soins du Ministre des finances⁶⁸, soit quatre jours (04) avant leurs adjudications⁶⁹. Celles-ci ont lieu chaque semaine⁷⁰, précisément les mercredis. Aussi, elles se font « à prix demandé ». Il s'agit d'une adjudication à « la hollandaise ». Avec cette technique, « *les ordres sont servis aux prix proposés par les adjudicataires, les ordres dont les prix sont les plus élevés étant servis par priorité. Il n'y a donc pas de prix unique à l'émission, à la différence des*

⁶⁴ Michel BOUVIER et alii, *Finances publiques, op.cit.*, p. 576.

⁶⁵ François CHOUVEL, *Finances publiques 2008, op.cit.*, p. 131.

⁶⁶ Ferrid EL KOBBI, « L'expérience tunisienne en matière de marchés obligataires », in Atelier régional de Libreville sur *Les marchés obligataires et les émissions de titres publics*, les 28 et 19 février 2008, p. 5.

⁶⁷ J.-Cl. DUCROS, *L'emprunt de l'Etat, op.cit.*, p. 315.

⁶⁸ Selon l'article 7 (2) du Règlement CEMAC de 2008, ce Ministre est même tenu de diffuser « (...) le calendrier trimestriel des adjudications au moins deux semaines avant le début du trimestre civil ».

⁶⁹ Article 8 (3) du Règlement CEMAC de 2008.

⁷⁰ Aux termes de l'article 8 (1) du Règlement CEMAC de 2008, « *les adjudications des bons du Trésor Assimilables (BTA) s'effectuent par voie d'appel d'offres lancés hebdomadairement* ».

« *adjudications à la française* », dans le cadre desquelles les offres retenues le sont toutes au *prix marginal* »⁷¹. Toutefois, l'adjudication à hollandaise des BTA émis par l'Etat du Cameroun porte sur les taux d'intérêt et non sur les prix. Du coup, leurs adjudications consistent concrètement à servir les ordres retenus au taux d'intérêt proposé par les soumissionnaires dans la limite du taux d'intérêt maximum demandé par l'Etat⁷².

A titre de droit comparé, le législateur de la CEMAC de 2008 semble avoir inspiré son homologue français en consacrant *ab initio* une seule forme de bons du Trésor en compte courant. Le législateur français a quant à lui procédé par tâtonnement en consacrant d'abord deux formes avant de se raviser et enfin revenir à une seule forme. Avant 2013, il existait en France deux formes de bons du Trésor en compte courant, à savoir les BTF et les Bons du Trésor à taux fixe et intérêts annuels (BTAN) émis pour une durée égale ou supérieure à cinq ans⁷³. Les premiers étaient et sont encore des titres courts tandis que les seconds étaient des titres moyens. Cet état de fait était de nature à provoquer une confusion entre les bons du Trésor qui doivent en principe être des titres courts et les obligations du Trésor qui peuvent en principe être des titres moyens ou des titres longs. La confusion résidait précisément dans le fait qu'il pouvait exister « *des BTAN à 5 ans, tout comme des obligations d'une durée analogue* »⁷⁴. C'est ce qui a justifié la disparition des BTAN depuis 2013⁷⁵.

Toutefois, comme l'ont souligné des juristes financiers, « *depuis le 1^{er} janvier 2013 et dans un souci de simplification, ces bons [BTAN] sont émis sous formes d'OAT* »⁷⁶. Si les BTAN ont donc été formellement supprimés par le législateur français, s'inscrivant dans le sillage de son homologue de la CEMAC, ils n'ont cependant pas matériellement disparu. Sous ces considérations, on peut induire d'un point de vue matériel qu'il existe au Cameroun comme en France deux formes de bons de Trésor. A côté de la consécration formelle des bons du Trésor émis sous forme de BTA, il y a une consécration matérielle des bons du Trésor émis sous forme d'OTA.

⁷¹ Robert FERRANDIER et Vincent KOEN, *Marchés de capitaux et techniques financières*, Paris, Economica, 1991, p. 65.

⁷² Article 9 (1) du Règlement CEMAC de 2008.

⁷³ V. J.-Cl. DUCROS, *L'emprunt de l'Etat*, *op.cit.*, p. 314.

⁷⁴ Michel BOUVIER et alii, *Finances publiques*, *op.cit.*, p. 577.

⁷⁵ *Ibid.*

⁷⁶ *Ibidem.* V. aussi, Liliane ICHER, *L'obligation de paiement de la dette publique française*, *op.cit.*, p. 197.

Tandis que les premiers sont des bons à court terme, les seconds sont quant à eux des bons à moyen terme et renvoient manifestement aux TCN émis par l'Etat sous forme de « *bons à moyen terme négociables, d'une durée inférieure à deux ans et supérieure ou égale à sept ans (...)* »⁷⁷. En somme, les formes de bons du Trésor camerounais se dédoublent en bons du Trésor émis sous forme de BTA et en bons du Trésor émis sous forme d'OTA. Ces derniers sont l'équivalent de ce qu'on appelle en Tunisie des BTA « *émis mensuellement, par voie d'adjudication (...) pour une durée égale ou supérieure à deux ans à un taux d'intérêt fixe payable annuellement à terme (...)* »⁷⁸, dans la mesure où les OTA sont des titres émis mensuellement⁷⁹ pour une durée égale ou supérieure à deux ans⁸⁰ et les intérêts payables annuellement⁸¹.

Bref, le régime de leurs adjudications équivaut *mutatis mutandis* au régime des adjudications des OTA qui sera étudié dans la deuxième partie de ce travail. Il reste que ces titres moyens ainsi émis sous forme de bons du Trésor « (...) *contribuent au financement à moyen et long terme de l'Etat* »⁸² alors que les bons du Trésor n'ont que vocation à contribuer au financement à court terme de l'Etat. C'est la question de l'affectation des bons du Trésor au financement des charges de trésorerie qui est mise en cause.

B. L'affectation des bons du Trésor au financement des charges de trésorerie

En 1960, François BLOCH-LAINE et Pierre de VÖGUE faisaient déjà remarquer que « *conçus comme un simple moyen temporaire de trésorerie, les bons du Trésor sont de nos jours un procédé d'endettement*

⁷⁷ Article 6 du Règlement n°4/CEMAC/UMAC/CM relatif au marché des Titres de Créances Négociables de la CEMAC. Ce Règlement a été adopté par le Comité ministériel sur proposition du Gouverneur de la BEAC lors de la session du 27 mars 2015 à Yaoundé.

⁷⁸ Ferrid EL KOBBI, « L'expérience tunisienne en matière de marchés obligataires », *op.cit.*, p. 5

⁷⁹ L'article 8(2) du Règlement CEMAC de 2008 prévoit que « *les adjudications des Obligations du Trésor Assimilables (OTA) s'effectuent par voie d'appels d'offres lancés mensuellement* ».

⁸⁰ L'article 4 (3) du même Règlement prévoit que « *les Obligations du Trésor Assimilables (OTA) sont des titres à moyen ou à long terme* ».

⁸¹ L'article 5(2) du même Règlement prévoit que « *les intérêts sur Obligations du Trésor (OTA) sont payables annuellement* ».

⁸² J-Cl. DUCROS, *L'emprunt de l'Etat*, *op.cit.*, p. 314.

régulier et permanent »⁸³. Si les bons du Trésor continuent effectivement à assumer leur fonction originelle en finançant les charges de trésorerie de l'Etat (1), ils ont de plus en plus tendance à assumer une fonction dérivée débouchant sur le financement des dépenses budgétaires de l'Etat (2).

1. Le financement des charges de trésorerie de l'Etat comme une fonction originelle des bons du Trésor

La fonction originelle des bons du Trésor, ressources de trésorerie, consiste à financer les charges de trésorerie. Jean-Claude DUCROS, ne dit pas autre chose lorsqu'il affirme que « *c'est dans la lubrification de la trésorerie de l'Etat que résidait donc la raison d'être essentielle des bons en question [bons du Trésor autrefois appelés bons royaux]* »⁸⁴. Cette fonction originelle continue aujourd'hui d'être remplie particulièrement par les bons du Trésor émis sous forme de BTA (BTF en France).

En fait, comme le même auteur le faisait remarquer en 2008, la fonction « (...) *des BTAN (2 à 5 ans) les fait contribuer au financement à moyen terme de l'Etat, cependant que celle des BTF (moins d'un an) les cantonne dans la lubrification des rouages de la trésorerie de l'Etat* »⁸⁵. Il renchérisait même en affirmant que « *les BTF (...) sont au service de la gestion à court terme, voire très court terme (...) de la trésorerie* »⁸⁶. L'agence France Trésor (AFT) qui est chargée d'émettre les titres publics pour le compte de l'Etat français considère elle-même les BTF comme « *un instrument de gestion de la trésorerie de l'Etat* », car « *ils servent à couvrir pour les fluctuations infra-annuelles* » de celle-ci, lesquelles « *découlent pour l'essentiel du décalage entre le rythme d'encaissement des recettes et celui des dépenses, et l'échéance d'amortissement de la dette* »⁸⁷. Jean-Paul METOIS abonde aussi dans le même sens lorsqu'il affirme que les BTF sont « *destinés à couvrir les besoins de trésorerie infra-annuels de l'Etat* »⁸⁸.

Parallèlement, les bons du Trésor émis sous forme de BTA sont destinés à couvrir les besoins de trésorerie infra-annuels de

⁸³ François BLOCH-LAINE et Pierre DE VÖGUE, *Le Trésor public et le mouvement général des fonds*, Paris, PUF, 1960, p. 105. Cité par Jean-Claude DUCROS, *op.cit.*, p. 307.

⁸⁴ J.-Cl. DUCROS, *L'emprunt de l'Etat*, *op.cit.*, p. 307.

⁸⁵ *Ibid.*, p. 314.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 315.

⁸⁷ http://www.aft.gouv.fr/rubriques/général-information_169_Ing.html. Cité par R. PELLET, *Droit financier public Tome 1*, *op.cit.*, p. 640.

⁸⁸ Jean-Paul METOIS, « Les bons du Trésor – 2. Les bons en compte courant », in *Notes bleues*, avril 1993, p. 10.

l'Etat du Cameroun. Autrement dit, ces titres courts servent à financer les charges de trésorerie de l'Etat. Toutefois, les BTF « *n'en demeurent pas moins indispensables – le mot n'est pas fort – pour financer la continuité des services de l'Etat* »⁸⁹, c'est-à-dire les dépenses budgétaires. Selon lui, « *les bons du Trésor ne furent pas toujours utilisés exclusivement pour répondre aux besoins de trésorerie. Il a pu exceptionnellement leur arriver de financer des dépenses à caractère excédentaire (...) Mais ce qui n'était qu'extraordinaire est devenu normal (...)* »⁹⁰. C'est donc dire qu'il peut arriver à un Etat d'émettre des bons du Trésor pour couvrir son déficit budgétaire. Dans cette occurrence, les bons du Trésor ne financent plus exclusivement les charges de trésorerie de l'Etat mais ils financent aussi les dépenses budgétaires de l'Etat.

2. Le financement des dépenses budgétaires de l'Etat comme une fonction dérivée des bons du Trésor

Depuis le XVIII^e jusqu'à nos jours, une fonction dérivée des bons du Trésor dans le financement des dépenses budgétaires de l'Etat se fait progressivement jour. En France par exemple, « *(...) après la guerre franco-allemande de 1870, le ministre Léon SAY les utilisa [les bons du Trésor] afin de régler les conséquences du conflit (...)* »⁹¹. Aujourd'hui, la possibilité d'émettre des bons du Trésor sous la forme d'OTA dont la durée est égale ou supérieure à deux ans ne fait que renforcer l'hypothèse de leur affectation au financement des dépenses budgétaires de l'Etat. Pour autant, les bons du Trésor émis sous forme de BTA ne sont pas du tout en reste. D'ailleurs, leur équivalent français – les BTF – sont souvent affectés au financement des dépenses budgétaires de l'Etat. Jean-Claude DUCROS le souligne clairement lorsqu'il rappelle que les BTF « *se révèlent tout autant essentiels en période de crise. Par exemple, dans les derniers mois de 1980, la grève des services de la Direction de la comptabilité publique a plongé la trésorerie de l'Etat dans le désarroi. Près d'une vingtaine de milliards de francs, provenant essentiellement de la TVA, se sont en effet trouvés stérilisés dans les locaux des administrations grévistes. Aussi l'Etat fut-il contraint d'émettre massivement des BTF sur les marchés monétaires* »⁹².

Si donc les bons du Trésor émis sous forme de BTA dont la durée varie entre treize, vingt-six et cinquante-deux semaines peuvent être utilisés pour financer les dépenses budgétaires de l'Etat,

⁸⁹ J.-Cl. DUCROS, *L'emprunt de l'Etat, op.cit.*, p. 316.

⁹⁰ *Ibid.*, p. 307.

⁹¹ *Ibidem.*

⁹² *Ibidem.*, p. 316.

a fortiori les bons du Trésor émis sous forme d'OTA dont la durée est égale ou supérieure à deux ans. En fait, la séparation fonctionnelle des titres publics entre bons et obligations du Trésor a une valeur beaucoup plus formelle que substantielle. Pour certains auteurs, « (...) *la distinction bons du Trésor – obligation ne recouvre pas une séparation tranchée entre court et long terme* »⁹³. Du coup, les bons et obligations du Trésor pourraient indistinctement servir à financer les charges de trésorerie de l'Etat ainsi que ses dépenses budgétaires.

Au demeurant, ce sont les obligations du Trésor qui sont en principe affectées au financement des dépenses budgétaires de l'Etat.

II. Le financement des dépenses budgétaires de l'Etat par les titres publics émis sous forme d'obligations du Trésor

Bien que les obligations du Trésor soient formellement rangées parmi les ressources de trésorerie de l'Etat⁹⁴, elles financent cependant les dépenses budgétaires de l'Etat. Il s'agit pourtant des charges à caractère définitif résultant du déficit structurel qui apparaît lors de la préparation du budget de l'Etat. Idéalement, ces dépenses budgétaires seraient financées par des ressources définitives (impôts et assimilés). C'est l'insuffisance de ces dernières qui conduit souvent un Etat à recourir à l'emprunt pour financer ses dépenses budgétaires. Pour ce faire, les PED comme l'Etat du Cameroun empruntaient autrefois quasi-exclusivement auprès des bailleurs de fonds internationaux⁹⁵. Depuis la résolution de la crise de la dette du tiers-monde sous la férule des Institutions de Bretton Woods, on constate que ces pays empruntent de plus en plus en émettant des titres sous forme d'obligations sur les marchés financiers nationaux, régionaux et même internationaux. Ce financement obligataire est d'ailleurs très encouragé et promu à devenir le mécanisme naturel d'endettement pour tous les Etats qu'ils soient considérés comme riches ou pauvres.

En effet, la communauté financière internationale s'attend à ce que le financement par les titres publics remplace progressivement les financements concessionnels fournis aux PED

⁹³ Michel BOUVIER et alii, *Finances publiques, op.cit.*, p. 577.

⁹⁴ V. article 51 déjà cité de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

⁹⁵ Bilatéraux (France, Allemagne, etc.), multilatéraux (Agence Internationale pour le Développement, Banque Africaine de Développement, Fonds Africain de Développement, etc...) et commerciaux.

par les bailleurs de fonds internationaux dans le cadre de l'Aide Publique au Développement. On le voit très clairement lorsque le FMI rappelle que « *les pays ayant recours à des financements officiels concessionnels sont censés, au fur et à mesure qu'ils se développent, améliorer leur cote de crédit et se tourner de plus en plus vers les marchés financiers internationaux pour satisfaire à leurs besoins de financement public* »⁹⁶.

Par ailleurs, il convient de remarquer que contrairement aux financements concessionnels qui sont généralement accompagnées de conditionnalités draconiennes pour les emprunteurs souverains, les financements par les titres publics émis sur le marché n'en comportent pas du tout pour leurs émetteurs. La Banque Ouest-Africaine de Développement l'a justement souligné, « *(...) les ressources mobilisées sur le marché régional sont d'une libre utilisation pour l'emprunteur (...)* »⁹⁷. Sous ce rapport, il y a lieu de considérer que l'Etat du Cameroun qui, de plus en plus, émet des obligations sur les marchés financiers locaux et internationaux est résolument déjà engagé dans un processus d'émergence financière qui le conduira à terme à se départir des emprunts concessionnels. Dans cette perspective, les autorités nationales et communautaires ont déjà mis en place un marché financier auprès duquel cet Etat émet des obligations (A) pour financer ses dépenses budgétaires (B).

A. L'émission des obligations du Trésor sur les marchés financiers

Comme l'affirme Jean-Claude DUCROS, « *les Obligations Assimilables du Trésor (OAT) s'échangent sur le marché financier* »⁹⁸ qui est « *au sens plus strict, (...) un marché direct de capitaux à long terme (appel public à l'épargne) qui comprend de manière classique deux (2) compartiments : le marché primaire (...). Et le marché secondaire (...)* »⁹⁹. En fait, les obligations du Trésor sont traditionnellement entendues comme des titres émis à moyen ou à long termes. A cet effet, le marché financier

⁹⁶ FMI, *Note d'orientation des services du FMI sur la mise en œuvre des limites d'endettement public des programmes appuyés par le FMI*, mai 2015, p. 6.

⁹⁷ Banque Ouest-Africaine de Développement, *Emission obligatoire en zone UEMOA : expérience de la Banque Ouest-Africaine de Développement*, in *Atelier régional-Zone CEMAC sur « L'émission des titres publics par appel public à l'épargne »*, Bangui, 30 et 31 mars 2007, p. 3.

⁹⁸ J.-Cl. DUCROS, *L'emprunt de l'Etat*, *op.cit.*, p. 273. V. aussi Liliane ICHER, *L'obligation de paiement de la dette publique française*, *op.cit.*, p. 195. Elle écrit précisément qu'« *au-delà d'un an, les personnes publiques se financent par des obligation (assimilés), c'est-à-dire des titres de créances allant au-delà d'une année* ».

⁹⁹ Paul BABAGNACK, *Marchés financiers de l'Afrique centrale : changements structurels et performances*, *op.cit.*, p. 19.

où s'échangent les titres moyens et les titres longs apparaît inévitablement comme le marché qui leur sied.

Ces obligations du Trésor sont aujourd'hui émises avec la technique de l'assimilation qui, « *techniquement, [est] une opération par laquelle des obligations émises à différents moments sont regroupées en un emprunt unique* »¹⁰⁰. On parle alors d'Obligations du Trésor Assimilables (OTA) entendues comme des « *instruments financiers, émis lors d'un emprunt public et représentatifs d'une créance à moyen ou à long terme sur l'Etat, dont la caractéristique est la possibilité, d'une émission des tranches complémentaires à l'emprunt initial, l'émission à venir étant assimilées à l'émission existante* »¹⁰¹. Il sera étudié les modalités d'émission des obligations du Trésor (1) ainsi que les formes d'obligations du Trésor (2).

1. Les modalités d'émission des OTA

Comme pour les BTA, les modalités d'émission des obligations du Trésor se dédoublent en l'adjudication qui est la modalité d'émission de droit commun et en la syndication qui est la modalité dérogatoire du droit commun¹⁰².

L'émission des OTA par voie d'adjudication se déroulant dans les conditions quasiment identiques à celles observées plus haut dans pour les BTA, il n'en sera pas davantage fait mention. Toutefois, il convient de préciser que l'objet sur lequel porte l'adjudication des BTA se distingue nettement de celui des OTA. En fait, les offres de soumission les plus intéressantes sont appréciées d'une manière distincte selon qu'il s'agit des BTA ou des OTA. Alors qu'il s'agit pour les BTA de celles dont les taux d'intérêt proposés par les souscripteurs sont les plus bas dans la limite du taux maximum décidé par l'Etat, il s'agit pour les OTA de celles dont les prix proposés par les souscripteurs sont les plus élevés dans la limite du prix maximum décidé par l'Etat¹⁰³. Autrement dit, l'objet de l'adjudication des BTA porte sur les taux d'intérêt tandis que l'objet de l'adjudication des OTA porte sur les prix. En revanche,

¹⁰⁰ François BONNEVILLE, *Le système de la dette publique : pour une approche organique d'un phénomène social, op.cit.*, p. 420. V. aussi l'article 1^{er} du Règlement CEMAC de 2008.

¹⁰¹ Article 1^{er} du Règlement CEMAC de 2008.

¹⁰² Il convient toutefois de relever que la pratique camerounaise actuelle montre que l'Etat recourt à l'adjudication lorsqu'il intervient sur le marché monétaire, et à la syndication lorsqu'il intervient sur le marché financier.

¹⁰³ Article 9(1) du Règlement CEMAC de 2008. V. aussi Investir au Cameroun, 30 novembre 2019, p. 38.

comme dans l'adjudication de BTA, l'adjudication des OTA reste exclusivement réservée aux SVT. Pourtant, l'expérience tunisienne a démontré que le fait de confier aux SVT un monopole en la matière avait contribué à ralentir le développement de son marché financier. En 2008, Ferrid El KOBBI regrettait par exemple le fait que « *les banques qui disposaient d'une assise financière plus importante, ont été écartées* »¹⁰⁴ de l'adjudication de titres publics. Ce n'est qu'après un ajustement ultérieur que ces banques ont été autorisées « (...) à intervenir sur le marché des titres publics (primaire et secondaire) »¹⁰⁵. Il demeure donc possible d'ouvrir l'adjudication des titres publics qu'ils soient émis sur le marché monétaire ou sur le marché financier. Ainsi, les particuliers comme les ménages et les entreprises pourraient alors soumissionner aux BTA ainsi qu'aux OTA. Cela s'est déjà fait en France où « *le marché monétaire, réservé jusqu'alors aux banques et appelé de ce fait « marché interbancaire », fut ouvert aux compagnies d'assurance et caisses de retraite qui bénéficièrent ainsi du statut d'Etablissements Non Bancaires Admis au Marché Monétaire, créé en 1967 par une réglementation du Conseil National du Crédit* »¹⁰⁶. C'est toujours dans cette dynamique d'ouverture du marché obligataire que ce pays membre de l'Union Européenne a créé des « OAT-Particuliers »¹⁰⁷ qui, certes ne font l'objet d'adjudications¹⁰⁸, mais sont exclusivement réservées aux particuliers. Ainsi va la modalité de droit commun pour l'émission des OTA. Qu'en est-il de la modalité dérogatoire du droit commun ?

Une fois de plus, l'émission des OTA par voie de syndication se déroulant dans les conditions quasiment identiques à celles observées plus haut pour les BTA, il n'en sera pas parlé davantage. Il convient cependant d'insister sur le décloisonnement du marché des capitaux de la CEMAC qui s'est produit en 2019 lorsque les deux marchés financiers qui y existaient ont été fusionnés. Avant cette date, le marché des capitaux de la CEMAC était cloisonné et ce sont justement les modalités d'émission des titres publics qui structuraient ce cloisonnement. Selon qu'ils étaient

¹⁰⁴ Ferrid EL KOBBI, « L'expérience tunisienne en matière de marchés obligataires », *op.cit.*, p. 6.

¹⁰⁵ *Ibid.*

¹⁰⁶ R. PELLET, *Droit financier public Tome 1, op.cit.*, p. 554. V. aussi, Jean-François PONS, « Réforme de la gestion de la politique d'émission et de gestion de la dette publique en France (1985-1987) », *Revue d'économie financière*, 1988, n°4, p. 89.

¹⁰⁷ *Ibid.*, p. 643. V. aussi, J-Cl. DUCROS, *L'emprunt de l'Etat, op.cit.*, pp. 129-134 et p. 291.

¹⁰⁸ Liliane ICHER, *L'obligation de paiement de la dette publique française, op.cit.*, p. 146.

émis par voie d'adjudication ou par voie de syndication, l'émission des titres publics était supervisée par des organes distincts. Concrètement, comme le rappellent les Ministres des finances de la zone Franc, « *les émissions par adjudication sont placées sous la supervision des banques centrales [BEAC] et celles par syndication sous la supervision des autorités de régulation des marchés financiers [Commission de Surveillance du Marché Financier de l'Afrique Centrale (COSUMAF)]* »¹⁰⁹. Parallèlement, les titres ainsi émis étaient confiés à trois dépositaires distincts¹¹⁰.

Au Cameroun, le dépositaire des titres émis par voie d'adjudication était la Cellule de Règlement et de Conservation des Titres (CRCT) qui est une unité autonome créée au sein de la BEAC¹¹¹ alors que le dépositaire des titres émis par voie de syndication étaient soit la Caisse Autonome d'Amortissement (CAA) ou la Bourse des Valeurs Mobilières de l'Afrique Centrale (BVMAC)¹¹². Ce cloisonnement des marchés des capitaux de la CEMAC fut cependant remis en cause. Il a notamment été décrié le fait que l'absence de communication entre les deux segments du marché empêchait son développement. Ainsi que l'ont fait remarquer les Ministres des finances de la zone Franc, « *le cloisonnement du marché des titres se matérialise notamment par deux dépositaires dont les systèmes ne communiquent pas (absence de bridge) rendant impossible la fongibilité des titres émis sur les deux segments du marché (...)* »¹¹³. Pour le FMI, « *ce degré de fragmentation du marché nuit à sa liquidité* »¹¹⁴ qui s'apprécie en fonction de la facilité qu'il y a à échanger sur le marché secondaire un titre public initialement émis sur le marché primaire¹¹⁵. Il est donc intéressant de constater que l'on vient de passer d'un cloisonnement à un décloisonnement du marché des capitaux de la CEMAC.

¹⁰⁹ Réunion des Ministres des finances de la zone Franc, *Intégration des marchés des capitaux en zone Franc*, *op.cit.*, p. 11.

¹¹⁰ *Ibid.*, p. 33 et p. 44.

¹¹¹ V. article 1^{er} du Règlement CEMAC de 2008.

¹¹² Guy Arsène NYANGOE, *Le financement du budget des personnes publiques par les titres publics dans les Etats d'Afrique francophone*, *op.cit.*, pp. 166-168.

¹¹³ Réunion des Ministres des finances de la zone Franc, *Intégration des marchés des capitaux en zone Franc*, *op.cit.*, p. 33 et p. 44.

¹¹⁴ FMI, Alexei P. KIREYEX (Dir.), *Des économies en Afrique de l'Ouest. Expérience de la gestion de la croissance, de l'inclusion et de la volatilité*, 2016, p. 190.

¹¹⁵ Sur la liquidité des titres publics, V. François BONNEVILLE, *Le système de la dette publique: pour une approche organique d'un phénomène social*, *op.cit.*, p. 226-227.

Depuis 2019, il n'existe plus formellement qu'un dépositaire central unique au sein dans la Zone considérée. Ce dernier résulte de la fusion des trois précédents dépositaires centraux, à savoir le CRCT, la CAA et la BVMAC. Dans les faits, c'est la BEAC qui assume encore la fonction de dépositaire central unique en attendant qu'elle soit cédée à une entité autonome¹¹⁶. Pour mémoire, le premier emprunt obligataire émis par l'Etat du Cameroun en 2010 au taux de 5,60% fut effectivement lancé par voie de syndication. Il fut introduit à la côte des deux (02) marchés financiers qui coexistaient encore dans la CEMAC à cette époque-là¹¹⁷. Toutefois, c'est la CAA qui en fut le dépositaire central unique. Pour l'occasion, le syndicat fut composé de plusieurs banques¹¹⁸. Au final, on voit très clairement que la syndication n'a pas été complètement abandonnée malgré la généralisation de l'adjudication. Même en France, on y fait encore recours de temps en temps ainsi que cela a été le cas le 26 mars 2013 « pour l'émission de la nouvelle obligation à 30 ans, l'OAT 25 mai 2045 (...) »¹¹⁹. Au Cameroun, la syndication est même d'un usage quasi-systématique pour l'émission des obligations sur les marchés financiers.

A titre de droit comparé, le cloisonnement du marché des capitaux de la CEMAC se distingue radicalement de celui qui a pu exister en France à une certaine époque. Dans l'hexagone, c'est l'accès des agents économiques au marché des capitaux qui structurait son cloisonnement. En effet, comme le rappellent Michel BOUVIER, Marie-Christine ESCLASSAN et Jean-Pierre LASSALE, « des barrières étanches séparaient alors le marché monétaire (court) et le marché financier (moyen et long terme). L'accès de chaque type de marché était exclusivement réservé à certains agents économiques – en particulier,

¹¹⁶ La BEAC a néanmoins déjà lancé un appel d'offres pour le recrutement d'un consultant qui devra élaborer le cahier de charges du futur dépositaire central unique de la CEMAC. V. <https://www.investiraucameroun.com/index/php/gestion-publique-/1703-14208-la-beac-se-prepare-a-ceder-le-role-de-depositaire-central-de-la-bourse-unifiée-de-la-cemac-a-une-entité-autonome>.

¹¹⁷ Banque de France, *Rapport annuel*, 2011, p. 97.

¹¹⁸ Au rang desquels figurent Afriland First Bank, City Bank, Commercial Bank, Société Générale de Banques du Cameroun (désormais Société Générale du Cameroun). Pour la liste complète de ce syndicat bancaire, V. MINFI/DGTCFM, *Note d'information Emprunt obligataire « ECFMR 5,60% net 2010-2015 »*, novembre-décembre 2010, p. 17.

¹¹⁹ Ramon FERNANDEZ, « La gestion de la dette française au cœur de l'expertise de l'Agence France Trésor », *RFFP* n°123, 2013, *La dette publique*, p. 29 et p. 25.

les ménages et les entreprises n'avaient pas accès au marché monétaire, réservé aux établissements de crédit »¹²⁰. Ce système n'a prévalu que jusqu'au début des années 1980. Depuis lors, « *la frontière entre les marchés monétaire et financier s'est faite poreuse (...)* »¹²¹. Sous ce rapport, il apparaît que la ligne de démarcation entre les marchés des capitaux de l'Afrique centrale a été clairement distincte de celle qui prévalut en France.

A la suite des modalités d'émission des OTA qui viennent d'être étudiées, suivra immédiatement les formes sous lesquelles se présentent les obligations du Trésor.

2. Les formes d'obligations du Trésor

Il convient une fois encore de préciser sans attendre que dans un contexte mondial marqué par la marginalisation de la syndication au profit de l'adjudication, il ne sera que parlé des obligations du Trésor émises par la voie de l'adjudication, lesquelles sont encadrées par le Règlement de la CEMAC de 2008¹²². Comme les bons du Trésor émis par voie d'adjudication, elles sont dématérialisées et émises avec la technique de l'assimilation. Elles prennent alors la forme des OTA formellement définies comme « (...) *des titres à moyen ou long terme (...) émises pour un nominal de 10 000 (dix milles) francs CFA pour une durée égale ou supérieure à deux ans* »¹²³. A cet effet, il y a lieu de considérer que les OTA se présentent sous forme de titres moyens ou de titres longs.

Les OTA émises sous forme de titres moyens sont des emprunts à moyen terme tandis que les OTA émises sous forme de titres longs sont quant à elles des emprunts à long terme. Cependant, leur délimitation temporelle semble matériellement relever de l'arbitraire. Comme le fait d'ailleurs remarquer Franck AUCKENTHALER, « *il n'existe pas de définition légale ou réglementaire des notions de court, moyen et long terme utilisées en matière bancaire, financière ou commerciale* »¹²⁴. Du coup, il paraît matériellement difficile de séparer le moyen terme du long terme. S'il sied en effet de

¹²⁰ Michel BOUVIER et alii, *Finances publiques, op.cit.*, p. 574. V. aussi, R. PELLET, *Droit financier public Tome 1, op.cit.*, p. 637.

¹²¹ J-Cl. DUCROS, *L'emprunt de l'Etat, op.cit.*, p. 272.

¹²² L'article (2) du Règlement CEMAC de 2008 prévoit d'ailleurs expressément que « *les émissions des titres publics émis par voie de syndication sont exclues du champ d'application du présent Règlement* ».

¹²³ Article 4 (2) du même Règlement.

¹²⁴ Franck AUCKENTHALER, *Droit des marchés de capitaux*, Paris, LGDJ, 2004, p. 7.

considérer que le point de départ du moyen terme commence à deux (02) ans puisque les OTA sont formellement émises pour une durée égale ou supérieure à deux (02) ans, il reste difficile de déterminer son point d'arrivée. Dans ces conditions, il n'est pas étonnant que la délimitation du moyen terme puisse varier d'un Etat à un autre, d'une institution à une autre et même d'un auteur à un autre. Pour Jean Claude DUCROS, le moyen terme va jusqu'à vingt (20) ans¹²⁵. En se fiant à cette délimitation temporelle, l'on peut alors se risquer d'affirmer que les OTA émises sous forme de titres moyens ont une durée inférieure ou égale à vingt ans au Cameroun. Les adjudications de cette catégorie d'OTA « *s'effectuent par voie d'appel d'offres lancés mensuellement* »¹²⁶ et leurs « *intérêts sont payables annuellement* »¹²⁷. Les émissions se font donc selon un calendrier prévisible. Aussi, bien que ces OTA à moyen terme soient émises pour un nominal de 10 000 (dix milles) francs CFA, ils sont adjugés à « *prix demandé* »¹²⁸. C'est ce qu'on appelle l'adjudication à la hollandaise. Puisqu'il en a déjà été fait allusion plus haut lors de l'adjudication des bons du Trésor, l'on se contentera ici d'ajouter que « *si l'adjudication était « à la française », les souscripteurs seraient au contraire servis au prix (...) marginal* »¹²⁹ au lieu d'être servis au « *prix demandé* ». Il en est de même pour les OTA émises sous forme de titres longs.

Il est difficile de déterminer le point de départ des OTA émises sous forme de titres longs. Néanmoins, si l'on admet avec Jean-Claude DUCROS que la durée du moyen terme ne doit pas dépasser vingt ans, l'on peut alors se risquer d'affirmer que les OTA émises sous formes de titres longs ont une durée égale ou supérieure à vingt ans. Si un pays comme la France se permet déjà d'émettre des OAT à long terme dépassant parfois trente ans et même cinquante ans¹³⁰, l'Etat du Cameroun s'est jusqu'ici surtout contenté d'émettre des OTA d'une durée inférieure ou égale à cinq ans alors même que ses emprunts concessionnels émis auprès des bailleurs de fonds internationaux dépassent souvent vingt voire cinquante ans. Toutefois, il n'est pas juridiquement exclu qu'il puisse aussi émettre

¹²⁵ J-Cl. DUCROS, *L'emprunt de l'Etat, op.cit.*, p. 272 et p. 277.

¹²⁶ Article 8(2) du Règlement CEMAC 2008.

¹²⁷ Article 5(2) du même Règlement.

¹²⁸ Article 9 (1) du même Règlement.

¹²⁹ J-Cl. DUCROS, *L'emprunt de l'Etat, op.cit.*, p. 114.

¹³⁰ V. Ramon FERNANDEZ, « La gestion de la dette française au cœur de l'expertise de l'Agence France Trésor », RFFP, *La dette publique, op.cit.*, p. 27 et p. 29.

des OTA avec des échéances analogues comme le fait déjà la France. Il est néanmoins important que leur durée soit toujours clairement déterminée afin qu'elles ne se confondent jamais aux emprunts perpétuels qu'émettait la France autrefois. Il s'agissait d'emprunts « (...) dont le capital, en principe, n'était pas remboursé mais dont les intérêts étaient indéfiniment servis sous forme de « rente perpétuelle » »¹³¹. Pour le reste, qu'elles soient émises sous forme de titres moyens ou de titres longs, ces deux formes d'OTA sont toutes affectées à la couverture des dépenses

B. L'affectation des obligations du Trésor au financement des dépenses budgétaires

Contrairement aux charges de trésorerie qui sont en principe financées par des bons du Trésor – titres courts, les dépenses budgétaires quant à elles sont financées par des obligations du Trésor – titres moyens ou longs. Il s'agit ici de combler les déficits structurels résultant de l'insuffisance des recettes définitives (impôts et assimilés) censées financer l'ensemble des dépenses budgétaires d'un Etat.

Pour ce faire, l'Etat peut affecter les obligations du Trésor au financement de toutes ses dépenses budgétaires (1) ou au financement de ses dépenses d'investissement spécialement (2).

1. Une affectation des obligations du Trésor au financement de l'ensemble des dépenses budgétaires de l'Etat

A l'instar de la France, l'Etat du Cameroun n'est pas lié par une « règle d'or » lui imposant d'affecter le produit de ses emprunts à ses investissements¹³². A cet effet, l'Etat peut librement affecter le

¹³¹ François CHOUVEL, *Finances publiques 2008, op.cit.*, p. 129.

¹³² Des deux pays, seules les collectivités territoriales françaises sont formellement tenues d'affecter le produit de leurs emprunts à leurs investissements. En effet, l'article L. 1612-4 du Code Général des Collectivités Territoriales (CGCT) prévoit en France que « *Le budget de la collectivité territoriale est en équilibre réel lorsque la section de fonctionnement et la section d'investissement sont respectivement votées en équilibre, les recettes et les dépenses ayant été évaluées de façon sincère, et lorsque le prélèvement sur recette de la section de fonctionnement au profit de la section d'investissement, ajouté aux recettes propres de cette section, à l'exclusion du produit de ces emprunts, et éventuellement aux dotations des comptes d'amortissements et de provisions, fournit des ressources suffisantes pour couvrir le remboursement en capital des annuités d'emprunt à échoir au cours de l'exercice* ». En fait, cet article qui impose un équilibre réel à la section de fonctionnement ainsi qu'à la section d'investissement est interprété comme une disposition qui « *oblige les collectivités territoriales à financer l'ensemble de leurs dépenses de fonctionnement par des recettes propres, et*

produit des obligations émises au financement de l'ensemble des dépenses budgétaires expressément énumérées à l'article 28 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018. Il s'agit notamment des charges financières de la dette (intérêts et frais financiers, autres intérêts et frais bancaires) ; des dépenses de personnel (traitements et salaires, primes et indemnités, cotisations sociales, etc.) ; des dépenses de biens et services (achats de biens, acquisition de services, remboursement des recettes encaissées, entretien courant des immeubles, des routes et du matériel) ; des dépenses de transfert (subvention et transferts) ; des dépenses d'investissement (immobilisations incorporelles, immobilisations non produites, acquisitions, constructions et grosses réparations des immeubles, acquisitions et grosses réparations du matériel et mobilier, équipements militaires, prises de participation et fonctionnement, etc.) et des autres dépenses¹³³.

On voit donc très clairement que les obligations du Trésor peuvent contribuer à financer l'ensemble des dépenses budgétaires de l'Etat au rang desquelles figurent les charges financières de la dette, c'est-à-dire le paiement des intérêts de la dette générés par les mêmes obligations du Trésor émises. Dans ces conditions, il peut malheureusement arriver que l'Etat emprunte pour rembourser ses dettes. Pour éviter cela, il est important que le produit des obligations du Trésor soit d'une manière formelle affecté spécialement au financement des dépenses d'investissement de l'Etat.

2. Une affectation spéciale des obligations du Trésor au financement des dépenses d'investissement de l'Etat

Comme l'affirme Edoh KOSSI AMENOUNVE « *qu'elles soient émises par un Etat, une collectivité locale, une municipalité ou une entreprise privée, les obligations procurent des ressources longues adaptées au*

leur permet d'avoir recours à l'endettement pour financer leurs investissements ». V. Albéric de MONTGOLFIER, *Rapport d'information fait au nom de la Commission des finances du Sénat sur les évolutions, les perspectives et la gestion de la dette publique de la France, op.cit.*, p. 93. Au Cameroun, l'article 399 de la loi n°2019/024 du 24 décembre 2019 portant Code Général des Collectivités Territoriales Décentralisées prévoit seulement que les emprunts des CTD « (...) sont destinés en priorité au financement des investissements (...) ». Il s'ensuit que les emprunts des CTD camerounaises peuvent accessoirement être destinés au financement des dépenses autres que l'investissement.

¹³³ V. article 28 de la loi de 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

financement des infrastructures indispensables à la croissance à long terme »¹³⁴. A cet effet, il convient d'affecter les obligations du Trésor spécialement au financement des dépenses d'investissement. C'est d'ailleurs la position qui fut initialement défendue par la doctrine française pour qui le produit des emprunts devait faire l'objet d'une affectation spéciale au financement des dépenses d'investissement.

Au cours du XX^e siècle, des auteurs comme Egard ALLIX¹³⁵ et Gaston JEZE¹³⁶ défendaient la thèse selon laquelle un emprunt devait être jugé bon ou mauvais selon qu'il finance des dépenses stériles ou des dépenses productives. Tous ces deux auteurs se prononcèrent alors en faveur d'une affectation spéciale du produit des emprunts – les obligations du Trésor dans le cas de l'espèce – aux dépenses productives, désignées expressément par la loi de 1918 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques sous le vocable de dépenses d'investissement. Pour Guy Arsène NYANGOUE, il s'agit « *des projets à fort potentiel économique* »¹³⁷.

Aujourd'hui, la doctrine ne semble plus autant convaincue de l'opportunité d'une telle affectation du produit des emprunts. En effet, comme le fait observer un auteur, « *la doctrine a évolué. Si, naguère, elle se révélait plus d'une fois favorable à l'affectation du produit de l'emprunt public, depuis quelques décennies, elle se montre bien plus hésitante, à moins qu'elle ne se fasse carrément muette* »¹³⁸. Cette attitude de la doctrine contemporaine semble tenir compte du fait que « *la critique sur le caractère, par nature improductif, (...) des dépenses de fonctionnement, est loin d'être toujours convaincante car nombre de ces dépenses – par exemple, celles qui concernent la prévention sociale, l'éducation, la santé, la recherche etc. sont, en réalité, des investissements immatériels, indispensables pour assurer l'avenir* »¹³⁹. En réalité, c'est la définition même de la notion de dépense d'investissement qui est en crise aujourd'hui. Il reste qu'au Cameroun, l'affectation spéciale du produit des emprunts de l'Etat

¹³⁴ Edoh KOSSI AMENOUNVE, « Le marché obligataire de l'UEMOA : évolution et perspectives », in Atelier régional sur les marchés obligataires et les titres publics, Libreville, 18 février 2008, p. 12.

¹³⁵ Edgard ALLIX, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, Paris, A. Rousseau, 1912, pp. 614-615. Cité par Jean-Claude DUCROS, *L'emprunt de l'Etat*, op.cit., p. 20.

¹³⁶ Gaston JEZE, *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française*, Paris, Giard, 1931, p. 272 et s. Cité par J.-Cl. DUCROS, *L'emprunt de l'Etat*, op.cit., p. 20.

¹³⁷ Guy Arsène NYANGOUE, *Le financement du budget des personnes publiques par les titres publics dans les Etats d'Afrique francophone*, op.cit., p. 248.

¹³⁸ J.-Cl. DUCROS, *L'emprunt de l'Etat*, op.cit., p. 20.

¹³⁹ Michel BOUVIER et alii, *Finances publiques*, op.cit., p. 81.

est incessamment recommandée par les Institutions de Bretton Woods. Le Cameroun respecte partiellement ces recommandations puisque ses lois finances de l'année affectent systématiquement les obligations du Trésor au financement des dépenses d'investissement alors qu'elles ne font pas autant pour les autres emprunts. On peut le voir très clairement avec la loi de finances pour l'exercice 2020¹⁴⁰. Comme plusieurs autres qui l'ont précédée, cette loi de finances affecte explicitement le produit des obligations du Trésor au financement des dépenses d'investissement en prévoyant expressément à son article cinquante-unième qu' « *au cours de l'exercice 2020, le Gouvernement est habilité à recourir à des émissions des titres publics, notamment les obligations du Trésor, pour des besoins de financement des projets de développement, pour un montant maximum de 320 milliards de FCFA* ». C'est dans ce même élan que l'eurobond de 750 milliards de FCFA (obligation émise sur un marché étranger) lancé par l'Etat du Cameroun en 2015 fut spécialement affecté au financement du PLANUT comprenant de nombreux projets d'investissement. En revanche, comme plusieurs autres qui l'ont précédée, la loi de finances pour l'exercice 2020 n'opère pas une affectation du produit des autres emprunts puisqu'elle prévoit seulement à son article cinquante-deuxième que « *le Gouvernement est autorisé à négocier et éventuellement à conclure au cours de l'exercice 2020, à des conditions sauvegardant les intérêts financiers de l'Etat ainsi que sa souveraineté économique et politique, des emprunts concessionnels et non-concessionnels de montants globaux respectivement de 300 milliards de FCFA et de 350 milliards des FCFA* ».

Pour terminer avec le problème de l'affectation des obligations du Trésor au financement des dépenses budgétaires, il apparaît regrettable que le législateur camerounais ait seulement choisi d'inclure certaines dépenses militaires au sein des dépenses d'investissement¹⁴¹ en oubliant les dépenses d'éducation et de recherche qui sont aujourd'hui considérées comme des dépenses d'investissement pour l'avenir. Or, « *des économistes américains ont par exemple mis en évidence une corrélation entre progression des dépenses d'éducation et de défense et le taux de croissance du PIB* »¹⁴². S'il est scientifiquement établi que les dépenses d'éducation ont à l'instar

¹⁴⁰ Loi n°2019/023 du 24 décembre 2019 portant loi de finances de la République du Cameroun pour 2020.

¹⁴¹ Les dépenses militaires énumérées parmi les dépenses d'investissement au niveau de l'article 28 de la loi de 2018 sont « *(e) (...) les équipements militaires (...)* ».

¹⁴² Michel BOUVIER et alii, *Finances publiques, op.cit.*, p. 239.

des dépenses militaires un impact positif sur le taux de croissance du PIB d'un pays, les premières méritent alors autant que les secondes de figurer parmi les dépenses d'investissement du Cameroun. Du coup, certaines obligations du Trésor pourraient aussi faire l'objet d'une affectation spéciale aux dépenses d'éducation.

Conclusion

Au terme de cette réflexion autour de l'emploi des titres publics dans le financement du budget de l'Etat du Cameroun, il apparaît d'une manière générale que ces titres sont émis sous forme de bons et d'obligations du Trésor pour financer respectivement ses charges de trésorerie et ses dépenses budgétaires. Avec cet instrument d'endettement, l'Etat du Cameroun élimine les ressources monétaires de la BEAC dans la couverture de ses déficits de trésorerie en même temps qu'il réduit progressivement la proportion des ressources financières des bailleurs de fonds internationaux dans la couverture de ses déficits budgétaires.

A terme, l'émission des titres publics devrait devenir le mécanisme d'endettement naturel de l'Etat. Pour le moment, l'Etat du Cameroun se trouve encore à un stade transitoire de son financement. Néanmoins, il devrait déjà observer une certaine prudence dans le recours aux titres publics puisqu'il est notoirement plus difficile de restructurer la dette y afférente en cas de crise. Comme l'a souligné Charlotte Julie RAULT, « *des précédents historiques au XIX^e siècle et durant l'entre deux-guerres démontrent qu'il est plus facile de sortir d'une crise reposant sur les prêts syndiqués que d'une crise impliquant des obligations* »¹⁴³. S'il fut déjà difficile pour le pays de sortir de la crise de la dette du tiers-monde qui impliquait pourtant des créances dues essentiellement aux bailleurs de fonds internationaux, ne sera-t-il pas alors bien plus difficile pour lui de sortir d'une crise de la dette impliquant des créances dues aux porteurs de titres publics ?/-

¹⁴³ Charlotte Julie RAULT, *Le Cadre juridique de la gestion des dettes souveraines*, op.cit., p. 22.

ECLAIRAGE

L'ACCORD PREALABLE CONSTITUE-T-IL UNE GARANTIE SUFFISANTE POUR LE CONTRIBUABLE (SENEGALAIS) EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT ?

Par

Lamine KOTE

Docteur en Droit Public

Enseignant-chercheur à l'Université Cheikh Anta DIOP de Dakar (Sénégal)

RESUME

L'assainissement des finances publiques est un impératif pour nos Etats africains. Il ne s'agit pas de le décréter insuffisamment mais plutôt de le traduire de façon concrète. Pour ce faire, il faut appréhender, saisir tous les artifices notamment en matière de prix de transfert eu égard aux conséquences néfastes sur la fiscalité des Etats. Le présent article revient sur un instrument, l'Accord préalable, qui peut sécuriser les transactions entre les entreprises de même groupe et leur épargner d'éventuels redressements. Toutefois, si cet instrument peut présenter des garanties, il ne saurait constituer une assurance « multi-risques » pour les contribuables. Il appartient à ces derniers de prendre toutes les dispositions appropriées pour s'assurer des garanties offertes par l'Accord préalable.

Mots-clés : *Accord préalable – Finances publiques – Fiscalité – Prix de transfert - Garanties – Contribuable.*

ABSTRACT

The consolidation of public finance is an imperative for our African States. It is not a question of decreeing it but rather of translating it into concrete action. In order to do so, we must apprehend and seize all the tricks, particularly in the area of transfer pricing, given the harmful consequences on the taxation of States. This article revisits an instrument, the prior agreement, which can secure transactions between companies in the same group and save them from possible adjustments. However, while this instrument may offer guarantees, it cannot constitute "multi-risk" insurance for taxpayers. It is up to them to take all appropriate steps to ensure that the guarantees offered by the prior agreement are secure.

Keywords : *Prior agreement– Public finance – Taxation – Transfert price - Guarantees – Taxpayer.*

Introduction

Le développement croissant des entreprises multinationales, qui exercent, au moyen d'entreprises associées, leurs activités dans de nombreux pays pour des raisons de marché et/ou d'optimisation des coûts de production, pose des problèmes de plus en plus complexes aussi bien pour les administrations fiscales¹ que pour les entreprises² elles-mêmes. Les régimes fiscaux sont différents d'un pays à un autre³ alors que les règles d'imposition de ces entreprises doivent être appréhendées et analysées dans un cadre international inclusif.

Dans un tel contexte, marqué notamment par un assainissement vigoureux des finances publiques⁴, les prix de transfert deviennent un enjeu « stratégique » pour les entreprises multinationales. Selon l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE), les prix de transfert doivent être entendus comme « *les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées* »⁵. En d'autres termes, les prix de transfert sont des transactions entre entreprises d'un même groupe et établies dans des Etats différents : ils supposent des transactions intra-groupes et le passage de frontière.

En effet, l'exercice de détermination des prix de transfert⁶ peut parfois insuffisamment ignorer le respect du principe de pleine

¹ Les délocalisations croissantes et la constitution de groupes mondiaux de plus en plus puissants constituent autant de défis redoutables pour les administrations fiscales des Etats avec les risques d'évasion fiscale.

² Du fait notamment de la mutation permanente des modèles économiques que peuvent retenir les entreprises.

³ Chaque Etat étant soucieux de la préservation de ses intérêts budgétaires n'hésite pas parfois à se donner la possibilité de remettre en cause le niveau des marges locales décidées par le groupe.

⁴ Cf. *Exposé des actions 2014*, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OCDE. www.oecd.org/fr/ctp/beps-expose-des-actions-2014.pdf.

⁵ *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales, et des administrations fiscales*, OCDE, juillet, 2010, p. 19. Voir aussi sur la définition des prix de transfert, P. DOUVIER, *Fiscalité internationale : 20 études de dossier*, Paris, Litec, 1996, p. 213.

⁶ Les prix des transactions entre sociétés d'un même groupe situées dans des Etats différents.

concurrence⁷ qui régit au plan international et d'un point de vue fiscal les prix de transfert. Il s'agit d'un principe qui figure dans la plupart des conventions fiscales et consacré dans les ordres juridiques internes des Etats⁸. L'inobservation de ce principe⁹, qui a pour effet de réduire l'assiette imposable dans les Etats concernés, est sanctionnée par les administrations fiscales en cas de contrôle, avec parfois des montants de redressement trop élevés. C'est pourquoi, pour obvier aux différends pouvant naître de la détermination des prix de transfert, des instruments de sécurité juridique sont institués. Il en est ainsi des accords préalables¹⁰. Un accord préalable est un instrument juridique¹¹ qui garantit au contribuable que ses prix de cession interne ne seront pas remis en cause à l'occasion d'un contrôle fiscal *a posteriori*.

⁷ Le principe de pleine concurrence est énoncé au paragraphe 1 de l'article 9 des modèles de Convention fiscale de l'OCDE et des Nations-Unies. Il stipule : « Lorsque (...) les deux entreprises associées sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises, mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence ».

Le règlement n°08/2008/CM/UEMOA du 26 septembre 2008 portant adoption des règles visant à éviter la double imposition au sein de l'UEMOA et des règles d'assistance en matière fiscale, reprend en son article 10 le principe de pleine concurrence, mais uniquement entre entreprises établies dans l'Union. L'article 10 dispose : « Lorsque a) une entreprise d'un État membre participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle, ou au capital d'une entreprise d'un État membre, ou que ; b) les mêmes personnes participent ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un État membre, et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient conclues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été obtenus par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence ».

⁸ Cf. article 17 du CGI du Sénégal, et l'article 57 du CGI de la France.

⁹ Qui se traduit par l'application des prix, pour les opérations de groupes (achats, ventes) qui ne reflètent pas nécessairement le libre jeu des forces du marché.

¹⁰ L'instruction administrative française du 7 septembre 1999 définit les APP comme permettant « à une entreprise multinationale, par la détermination concertée d'une méthode de prix de transfert, de s'assurer auprès de l'administration fiscale française que les prix pratiqués dans ses relations industrielles, commerciales et financières intragroupe n'entrent pas dans les prévisions de transfert de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI ».

¹¹ O. MARICHAL, *Prix, dépendance et transfert de bénéfices en droit fiscal américain et français*, Thèse droit, Université Strasbourg III, 2002, 673 p. Selon l'auteur, les APP sont un acte juridique particulier en ce sens qu'ils impliquent, dans leur élaboration, différents protagonistes (entreprises et Etats), ce qui lui confère une nature juridique différente en fonction des Etats.

Par ce moyen, les entreprises ont la possibilité, dans le but de sécuriser leurs transactions, d'obtenir un accord préalable sur la méthode de valorisation des prix de transfert futurs. Toutefois, compte tenu de la nature et le contenu des accords préalables, on se pose utilement la question de savoir s'ils offrent toutes les garanties nécessaires aux contribuables. Sans préjudice de l'accord de répartition des coûts, qui est aussi un dispositif préventif, nous évoquerons essentiellement l'accord préalable en matière de prix de transfert¹². Pour ce faire, nous examinerons comment il est mis en œuvre (I) avant de se pencher sur la question de sa sécurité juridique (II).

I. La procédure de mise en œuvre des APP

La procédure d'APP met en présence différents types d'accords. Et la sécurité juridique que le contribuable peut tirer de l'accord est tributaire de sa nature. Il peut s'agir d'un accord unilatéral, bilatéral, voire multilatéral. Un accord est dit unilatéral lorsqu'il est conclu entre le contribuable et une administration ; il n'est pas négocié avec l'administration étrangère concernée. Au regard de la forme d'accord conclu avec une seule administration et l'entreprise ou le groupe (le contribuable), il ne garantit pas son bénéficiaire contre d'éventuelles remises en cause. Un accord est dit bilatéral lorsqu'il est conclu entre deux Etats par les autorités compétentes¹³ dans le cadre juridique de la procédure amiable prévue par les conventions fiscales et qu'il est accepté par les contribuables concernés de chacun des Etats parties à l'accord. Il présente plus de sécurité juridique pour le contribuable. L'accord peut être multilatéral aussi lorsqu'il est accepté par plus de deux autorités fiscales différentes et accepté par les contribuables concernés.

Ces différents types d'accords ont pour vocation la sécurisation des transactions intra-groupes. Ainsi, nous examinons les fondements juridiques (A) de tels actes qui font intervenir plusieurs autorités compétentes dans leur adoption (B).

A. Les fondements juridiques de l'APP

L'article 25, alinéa 3 du modèle de Convention OCDE a admis les APP en prévoyant que « *les autorités compétentes peuvent aussi*

¹² Ci- après APP.

¹³ Pour la France, l'autorité compétente est le Bureau CF3 de la Direction générale des finances publiques.

se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la convention ». Etant donné que les modèles de conventions dont il est fait référence ne précisent nullement de procédures particulières. Elles se limitent uniquement au principe de pleine concurrence prévu à l'article 9. Autrement dit, les questions spécifiques inhérentes aux prix de transfert n'y sont guère évoquées. Dès lors, la conclusion d'accord préalable en matière de prix de transfert ne serait pas contraire à la disposition précitée. Cet accord préalable constitue une prise de position formelle de l'administration au sens du 7 de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales (France) et de l'article 601 du CGI du Sénégal.

C'est sur ce fondement que certains Etats ont consacré la possibilité de conclure des APP comme la France au moyen de l'instruction administrative du 7 septembre 1999¹⁴. Cette instruction que certains considéraient comme « *une petite révolution fiscale* »¹⁵ a acté l'évolution des relations entre les contribuables et l'administration fiscale en matière de prix de transfert. Au Sénégal, rien ne s'oppose à ce que l'administration fiscale conclut des APP sur le fondement des prérogatives générales qu'elle tire de l'administration des impôts notamment ses prises de positions formelles sur une situation de fait : les rescrits.

En l'espèce, l'administration peut prendre une position formelle, par exemple, sur le régime fiscal devant être appliqué à la transaction future de l'entreprise. En outre, l'article 25 du modèle de Conventions OCDE prévoit une procédure amiable : « *les autorités compétentes des Etats contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels peuvent donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention* ». La plupart des conventions fiscales signées par le Sénégal contiennent des dispositions de cette nature sur lesquelles les autorités compétentes peuvent conclure des APP si les prix de transfert posent des difficultés, des problèmes d'exactitude ou de fiabilité entraînant une double imposition.

B. Les modalités d'adoption de l'APP

Il appartient au contribuable de prendre l'initiative de saisir l'autorité compétente de son Etat en vue de conclure un accord.

¹⁴ Instruction du 7 septembre 1999 (BOI 4 A-8-99).

¹⁵ C. SILBERSTEIN et V. SCHMITT, « Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale », *Dr. fis.* 2000, n°5, p. 255.

L'instruction du 7 septembre 1999 (BOI 4 A-8-99) a prévu un cadre, la réunion préliminaire, qui est antérieure à la demande officielle proprement-dite. Il est question, en ce moment, « *d'évoquer l'opportunité d'un accord, le type et la portée des informations nécessaires à l'analyse de la politique de prix de transfert de l'entreprise, le calendrier prévisionnel des travaux ainsi que toutes questions relatives aux modalités d'instruction de la demande* ». Il s'en suit la demande officielle d'accord préalable qui doit intervenir dans un délai raisonnable¹⁶. Le contribuable demandeur décline la méthode qu'il entend appliquer ainsi que l'ensemble des documents justificatifs¹⁷. Pour plus de sécurité, l'Instruction du 7 septembre 1999, par exemple, prévoit que l'entreprise ayant demandé l'APP doit saisir l'autorité fiscale de l'autre pays dans un délai de deux mois suivant la saisine de l'administration fiscale française. En effet, faudrait-il rappeler que la demande préalable n'a aucune incidence sur les procédures (de contrôle, d'examen ou d'établissement d'impôt) en cours. En d'autres termes, elle n'a aucun effet suspensif. Dans cette phase, l'administration a accès à toute information dont elle souhaiterait la communication. Le caractère confidentiel de l'information ne lui est pas opposable en l'espèce.

Si à l'issue de son instruction, l'administration retient la méthode de détermination de prix de transfert proposée par le contribuable, elle continue, dans le cadre d'une négociation, à examiner avec l'autorité compétente de l'autre Etat partie à l'accord. Ce qu'il faut retenir dans cette phase de négociation c'est la non-implication active du contribuable. La négociation a lieu entre les administrations fiscales des Etats concernés. A ce titre, l'APP apparaît donc comme un « *accord entre administrations fiscales, dont les effets sont subordonnés à l'acceptation du contribuable* »¹⁸. Cette situation du contribuable est contraire au principe de l'OCDE qui a prévu dans

¹⁶ En France, ce délai est de six (6) mois avant l'ouverture de l'exercice pour lequel la demande est formulée (BOI 4 A-8-99).

¹⁷ Pour justifier le prix proposé, le contribuable doit fournir, notamment, les données pertinentes sur le prix lors de transactions comparables sur le marché libre, à défaut, identifier toutes les transactions susceptibles d'être comparables. Dans l'impossibilité de produire de telles informations, il doit réunir les données pertinentes sur les prix appliqués lors de transactions similaires effectuées sur le marché libre et proposer les ajustements nécessaires à leur application à ses propres opérations.

¹⁸ C. SILBERSTEIN et V. SCHMITT, « Le dispositif français d'accord préalable en matière de prix de transfert : une petite révolution fiscale », *Dr. fisv.* 2000, n°5, p. 255.

son rapport de 1995 que « *les entreprises associées sont autorisées à participer à la procédure d'obtention d'un APP, en présentant le dossier et en négociant avec les administrations fiscales concernées, en leur fournissant les informations nécessaires et en recherchant avec elles un accord en matière de prix de transfert* ». Les administrations fiscales doivent œuvrer pour une meilleure implication des contribuables dans la phase de négociation des APP.

En l'absence de désaccord entre les deux autorités compétentes, l'APP est conclu avec une durée n'excédant pas cinq ans et le contribuable en est informé à travers la procédure prévue à cet effet. Toutefois, il faut préciser que l'administration n'est pas tenue en matière d'APP de conclure l'accord. D'ailleurs, cette faculté est constitutive de risques pour le contribuable dans la mesure où les informations dont l'administration a eu connaissance pourraient être utilisées contre lui, surtout en cas d'échec de la négociation. Les articles 57 et 17 alinéa 5 du CGI respectivement de la France et du Sénégal ne s'y opposent pas expressément : « *à défaut d'éléments précis pour opérer les redressements prévus au premier, deuxième et troisième alinéas, les produits imposables sont déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement* ». Sur ce fondement, l'administration fiscale ne fera nullement l'économie d'exploiter le trésor documentaire dont elle dispose pour faire des comparaisons. Sauf qu'en procédant ainsi, l'administration fiscale donne la possibilité de contester les termes de comparaison dont on peut douter, à juste titre, le caractère représentatif.

II. La sécurisation juridique de l'APP

Dans le cadre de l'article 25 du modèle de Convention OCDE, certains pays, la France par exemple, ont prévu les APP¹⁹. Il ne s'agit pas, certes, d'une consécration législative, qui serait de trop, mais le caractère contraignant du dispositif montre à suffisance la volonté des autorités d'en faire un instrument clé dans l'évitement de la double imposition et dans la prévention du contentieux fiscal²⁰.

Contrairement à la France, au Sénégal on constate, de manière générale, le déficit de textes et l'insuffisance d'entreprises indépendantes pouvant être utilisées dans les analyses de

¹⁹ Instruction administrative du 7 septembre 1999 (BOI 4 A-8-99), op.cit.

²⁰ Cf. P. LACOUR, « Les accords préalables restent marginaux en France », *La Tribune*, 2 septembre 1997, p. XXVIII.

comparabilité sans y soustraire le manque de comparables²¹. Cette situation ne rend pas forcément facile la bonne gestion des problématiques soulevées en matière de prix de transfert. Pour autant et compte tenu de l'enjeu que représentent les prix de cession interne, notre arsenal juridique, la législation fiscale en particulier, doit se renforcer en instituant des dispositifs contre l'incertitude du régime fiscal des transactions entre les sociétés liées (A) quand bien même leur effet juridique doit être relativisé (B).

A. Les APP : un dispositif contre l'incertitude du régime fiscal des transactions intra-groupe

De par la conception même du dispositif, les administrations fiscales cherchent à faire échec au risque de double imposition sur le fondement du 3 de l'article 25 du modèle de Convention de l'OCDE et prévenir toute forme de contentieux. Une fois l'accord conclu, la transaction ne peut plus, en principe, être remise en cause. En d'autres termes, l'accord garantit à l'entreprise que les prix pratiqués dans ses relations industrielles, commerciales ou financières intragroupes ne sont pas constitutifs d'un transfert de bénéfices comme prévu dans certains ordres juridiques internes à l'image de la France notamment à l'article 57 du CGI et le Sénégal à l'article 17 du CGI. L'entreprise peut se prévaloir de l'accord d'autant plus qu'elle a eu à démontrer, aux différentes administrations fiscales parties à l'accord, que la méthode de détermination des prix qu'elle a appliquée, les éléments de comparaison qu'elle a utilisés et les hypothèses principales quant à l'évolution future sont conformes au principe de pleine concurrence²². Le respect des critères préalablement déterminés à la réalisation de transactions fait obstacle à d'éventuels soupçons de transfert de bénéfices.

²¹ En 2009, sur un arbitrage portant sur les prix de transfert, le directeur des impôts et domaines du Sénégal a infirmé une notification au motif que le vérificateur n'a pas utilisé de comparables pour justifier l'exagération des prix pratiqués par l'entreprise, Cf. E. D. BA, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, Thèse Doctorat en droit, Université Paris-Est, 2011. Il faut rappeler qu'en l'absence de comparables, le contribuable devra démontrer que la méthode qu'il a retenue lui permet d'être proche des prix de pleine concurrence.

²² Pour attester la conformité du prix retenu au prix de pleine concurrence, il suffit de comparer le prix entre deux entreprises liées avec le prix convenu entre entreprises indépendantes ou entre une de ces entreprises du groupe avec une entreprise indépendante.

Le dispositif repose fondamentalement sur la sincérité des relations des parties à l'accord. En l'espèce, le prix fixé ne doit pas méconnaître l'objectivité. Et le contribuable admis au bénéfice de l'APP ne sera pas soumis à une vérification ou à un redressement lié à sa cession interne de prix, ce qui ne retire pas à l'administration son droit de contrôler le respect des termes de l'accord. Toutefois, si l'APP peut assurer aux transactions, entre sociétés liées, un régime fiscal certain, rien ne s'oppose à ce qu'une administration fiscale revienne sur l'accord, d'où la relativité des effets des APP.

B. La relativité des effets juridiques des APP

Nous sommes d'avis que la démarche volontariste du contribuable consistant à solliciter l'accord des administrations fiscales sur ses transactions futures, puisse lui garantir toute la sécurité juridique dont il est en droit d'attendre. Sauf que dans la pratique, les choses se présentent autrement. L'APP peut être remis en cause rétroactivement en cas « *de dissimulation d'informations, de présentations erronées des faits, des erreurs ou des omissions imputables au contribuable au moment de sa demande, de non-respect, par le contribuable, des obligations figurant dans l'accord ou de manœuvres frauduleuses* »²³. Dès lors, le contribuable n'est pas totalement en sécurité. Cette insécurité juridique est d'autant plus réelle que les termes « erreurs » et « omissions », imputables aux contribuables, ne sont pas définis de manière précise. L'administration fiscale pourrait s'appuyer sur cette imprécision pour remettre en cause l'accord. On ignore si l'« erreur » et l'« omission » doivent être substantielles ou que si l'administration fiscale en avait eu connaissance, elle n'aurait pas conclu ou qu'elle aurait conclu différemment. Quand bien même sur le fondement de la charge de la preuve, en effet, il appartient à l'administration fiscale de l'établir, il n'en demeure pas moins que le risque de remise en cause de l'accord subsiste.

En outre, l'administration fiscale peut être fondée à revenir sur les termes de l'accord pour la simple raison que l'APP ne crée aucune règle d'assiette nouvelle²⁴. Concrètement, cela veut dire que le prix des transactions internes ne constitue pas une imposition primitive. Et l'argument sur lequel le contribuable pourrait se baser pour opposer à l'administration sa propre prise formelle comme le lui autorise, par exemple, article L80 A du Livre des procédures

²³ Instruction du 7 septembre 1999 (BOI 4 A-8-99).

²⁴ Instruction septembre 1999, précitée.

fiscales²⁵ (LPF) de la France, est inopérant en l'espèce. Le contribuable ne peut se prévaloir du bénéfice de la garantie offerte par cette disposition que pour contester le rehaussement d'impositions antérieures dont il a fait l'objet²⁶.

Par ailleurs, l'APP ne portant que sur les transactions ultérieures des entreprises, il n'a, en conséquence, aucune portée rétroactive. Dès lors, un risque de redressement est donc possible pour les années antérieures non prescrites au moment de la demande d'APP. Il appartient à l'entreprise de s'assurer, avant de demander un APP, qu'elle ne court pas un risque de redressement de ses prix de transfert pour les années non encore prescrites au moment de la demande.

Les termes de l'accord n'engagent que le pays signataire et ne sauraient protéger l'entreprise d'une double imposition dans le cas, par exemple, d'un accord conclu avec un seul Etat. C'est la raison pour laquelle, il est préférable de recourir aux accords préalables bilatéraux voire multilatéraux, qui impliquent au moins deux administrations fiscales avec plus de sécurité juridique pour le contribuable signataire. Toutefois, à cette règle de la non-rétroactivité des APP, il faut apporter une petite atténuation puisque l'accord peut couvrir l'exercice durant lequel la demande a été déposée. Pour que cette dérogation soit acquise, l'entreprise devra formuler une demande au moment du dépôt de sa demande d'accord.

En définitif, nul doute que l'APP en matière de prix de transfert constitue un dispositif indispensable aussi bien pour les administrations fiscales que pour les multinationales notamment dans la prévention du contentieux pouvant résulter des prix de cessions internes. Le dispositif d'APP ne satisfait pas que les préoccupations d'ordre pratique et consensuel en matière de prix de transfert. Il sécurise les opérations de cession interne et évite la double imposition. De ce fait, il constitue une garantie pour le contribuable et on ne peut qu'encourager les Etats comme le nôtre à

²⁵ Article L80 A du LPF : « *Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivie par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration* ».

²⁶ CE 13 octobre 1999, n°190040, SARL « Roubaissienne de prestations travaux et ventes », RJF 12/99, n°1517, concl. G. Bachelier BDCF 12/99 n°122.

développer la pratique de l'APP pour mieux prévenir le phénomène d'évasion fiscale internationale.

Cependant, cette garantie n'est pas suffisante. Les APP ne constituent pas une « assurance multi-risques » pour les entreprises. Les risques de faire du dispositif un prétexte pour procéder à des vérifications sur d'autres points non couverts par l'accord restent possibles. Les droits du contribuable ne seront davantage préservés que s'ils sont pleinement impliqués dans le processus de négociation de l'accord afin qu'ils puissent valablement défendre leur opinion sur l'utilisation des comparatifs notamment./-

Lamine KOTE.

***CHRONIQUE DE LEGISLATION ET DE
REGLEMENTATION***

Sous la coordination de Moussa ZAKI

*Maître de Conférences Agrégé de droit public
Université Gaston Berger
Saint-Louis (Sénégal).*

**LIBRES PROPOS SUR LES INNOVATIONS FISCALES DE LA
LOI DE FINANCES DE LA REPUBLIQUE DU CAMEROUN
AU TITRE DE L'EXERCICE 2020**

Par

Dr Nicaise Magloire NGAVANGA

Ph.D en Droit Public

Inspecteur Principal des Impôts

Enseignant vacataire à l'Université de Yaoundé II (Cameroun).

RESUME

La loi n°2019/23 du 24 décembre 2019 portant loi de finances de la République du Cameroun au titre de l'exercice 2020 comporte plusieurs innovations fiscales, lesquelles sont en phase avec les piliers de la politique fiscale camerounaise depuis environ deux décades.

Matériellement, on y décèle la dynamique constante de mobilisation optimale des recettes budgétaires. Dans l'élan d'élargissement de l'assiette fiscale, le législateur fiscal a resserré les conditions de déductibilité de certaines charges financières en matière d'impôt sur le revenu, soumis à la taxation des activités qui y échappaient et renforcé certaines obligations pour promouvoir le civisme fiscal. Elle matérialise, ensuite, par un faisceau de dispositions nouvelles dédiées à la sécurisation des recettes fiscales, par le biais de la modernisation du dispositif de collecte de certains prélèvements et du renforcement de l'arsenal de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

La dynamique de soutien fiscal de l'activité économique constitue la seconde orientation majeure de la loi de finances 2020. Il s'agit d'améliorer le climat des affaires par l'avènement des procédures nouvelles de gestion du passif fiscal des contribuables, l'institution d'allègements de leurs sujétions fiscales et d'ajustements législatifs en phase avec l'évolution juridique communautaire et interne. En outre, l'objectif est de promouvoir les activités socio-économiques par mesures fiscales préférentielles qui prennent en compte des enjeux socio-politiques nationaux contemporains. L'interventionnisme fiscal prend ainsi corps et l'Etat se pose ainsi en facilitateur de l'activité économique pour une croissance significative et la production de richesses.

Mots clés : *élargissement assiette fiscale, sécurisation des recettes, modernisation, climat des affaires, promotion des activités socioéconomiques.*

ABSTRACT

Law N°2019/023 of 24th December 2019 on the Finance Law of the Republic of Cameroon for the 2020 fiscal year introduced several fiscal innovations, which are aligned to the pillars of Cameroonian fiscal policy that have been in place for about two decades.

The 2020 finance law elevates the need to optimally mobilize revenues. In the vein to the broadening of the tax base, the tax legislator has tightened the conditions for the deductibility of certain expenses for the determination of the corporate income tax. The law equally, reinforces certain obligations to promote compliance. It then institutes a set of new provisions dedicated to securing tax revenues. The aim is to safeguard tax revenues by modernizing the system for collecting certain levies and strengthening the arsenal for combating tax fraud and tax evasion.

The need to sustain economic activities is the second major orientation of the 2020 finance Law. In one hand, it is about improving the business environment with the advent of new procedures for managing taxpayers' tax liabilities, the institution of relief from their tax liabilities and legislative adjustments in line with the evolution of sub-regional and domestic law. On the other hand, the objective is to promote socio-economic activities through preferential tax measures that take into account contemporary national socio-political issues. Fiscal interventionism is thus taking shape and the State is thus posing itself as a facilitator of economic activity for significant growth and the production of wealth.

Keywords: *enlargement tax base, securing revenues, modernization, business climate, promotion of socio-economic activities.*

Introduction

La loi n°2019/023 du 24 décembre 2019 portant loi de finances de la République du Cameroun au titre de l'exercice 2020 a apporté des changements normatifs dans la vie financière de l'Etat. Cet instrument juridique fort de la vie financière étatique comporte fondamentalement des mesures nouvelles de nature fiscale. Les innovations relatives à la fiscalité interne sont la traduction juridique des orientations structurantes de la politique fiscale camerounaise. Le challenge dès lors est d'avoir une compréhension authentique et opératoire desdites mesures fiscales nouvelles.

Comprendre ces innovations fiscales dans leur lettre et dans leur esprit ne coule pas de source. Il s'agit, tout d'abord, de comprendre de manière analytique et détaillée les mesures fiscales nouvelles. Ensuite, il s'agit de comprendre les innovations législatives dans une perspective inclusive en relation avec les piliers de politique fiscale qui ne sont, à la vérité, qu'une matérialisation des politiques publiques. Enfin, il est question de les comprendre à la mesure des éléments de contexte qui président à leur avènement.

L'appropriation de ces innovations fiscales comporte une dimension cognitive en ce qu'elle constitue une réelle opportunité de comprendre leur contenu par les acteurs de la scène fiscale. Elle comporte, d'un autre point de vue, une dimension pratique en ce qu'elle permet au contribuable d'intégrer dans son subconscient et dans son agir les changements opérés dans la législation fiscale, lesquels induisent des modifications comportementales opératoires à adopter dans l'accomplissement des obligations fiscales.

En substance, l'examen minutieux des dispositions fiscales nouvelles intervenues à la faveur de la loi de finances au titre de l'exercice 2020 révèle que ces innovations se situent dans la dynamique de continuité. En effet, les mesures fiscales y contenues sont en phase avec les axes structurants de la politique fiscale telle qu'elle se décline depuis environ deux décades dans le contexte institutionnel camerounais. Matériellement, on y décèle, au fil des dispositions nouvelles, la dynamique de réitération de mobilisation optimale des recettes budgétaires (**I**). Ce leitmotiv, devenu une constance²⁷, est consubstantiel et inhérent aux missions statutaires

²⁷ La mobilisation plus accrue des recettes fiscales est devenue depuis l'avènement des programmes d'ajustement structurels, suite à la crise de la dette au début des années 1980, un invariant dans la politique fiscale camerounaise. Elle en constitue un pilier fondamental qui s'observe au fil des différentes lois de finances. V.

de toute fiscalité. D'autre part, la philosophie de promotion et de soutien des activités socioéconomiques y occupe une place de choix (II). Celle-ci, loin d'être nouvelle, transparait dans la déclinaison des mesures fiscales innovantes. Cette trajectoire, qui concrétise l'interventionnisme fiscal, s'incruste au fil des lois de finances. Elle constitue ainsi l'autre paradigme saillant qui innerve les changements législatifs fiscaux intervenus à la faveur la loi de finances du Cameroun pour 2020.

I. La réitération de la mobilisation optimale des recettes budgétaires : un leitmotiv constant de la politique fiscale camerounaise

En substance, les innovations fiscales de loi de finances pour l'exercice 2020 qui matérialisent la dynamique de mobilisation optimale des recettes fiscales sont structurées autour de deux axes fondamentaux. Il est question de maintenir la philosophie d'élargissement de l'assiette fiscale d'une part (A), et, de sécuriser les recettes fiscales, d'autre part (B).

A. L'élargissement de l'assiette fiscale

L'élargissement de l'assiette fiscale est un pilier structurant et saillant de la politique fiscale camerounaise. Dans son essence, il induit entre autres la réduction significative des niches fiscales à travers la suppression des exonérations jugées non pertinentes, l'institution des prélèvements nouveaux ou le relèvement du taux d'imposition ou des tarifs de ceux existants, le renforcement de la discipline fiscale des contribuables au moyen de mesures dissuasives et la saisine des activités économiques jusqu'ici non ou insuffisamment fiscalisées²⁸ et la fidélisation à l'accomplissement régulier des obligations fiscales.

Dans ses différentes articulations la loi de finances au titre de l'exercice 2020 procède à un encadrement des conditions de déductibilités des charges en matière d'impôt sur les sociétés (1) et à un renforcement de l'arsenal dédié aux prix de transfert (2).

Richard EVINA OBAM, *La politique fiscale au Cameroun. Etude sur l'exercice de la compétence fiscale des Etats depuis la décennie 1980*, Thèse de doctorat en droit, Aix-Marseille Université, 2014, pp. 153-159.

²⁸ Il s'agit ici « *rétrécissement du secteur informel* », selon l'heureuse formule du Docteur Richard EVINA OBAM, *op cit.*, p. 153.

1. Le resserrement des conditions de déductibilité de certaines charges financières

Les charges financières impactent substantiellement le résultat imposable en matière d'impôt sur le revenu et peuvent prêter le flanc à la pratique de la fraude fiscale. Le resserrement des conditions de déductibilité de certaines charges financières a conduit à restreindre les critères de déductibilité des frais d'assistance administrative, financière, technique et comptable et à encadrer des conditions de déductibilité des amortissements réputés différés en période déficitaire. En outre, les conditions de déductibilité des provisions pour créances douteuses ont été rétrécies.

La restriction des critères de déductibilité des frais d'assistance administrative, financière, technique et comptable. L'article 7 A-1-d. du CGI encadre restrictivement les conditions de déduction des frais généraux de siège et des rémunérations de certains services. Cette mesure part du constat que nombre d'entreprises locales ont tendance à recourir à l'assistance technique étrangère au détriment de celle locale. Cette pratique ne favorise pas le développement de l'expertise locale, ni même le transfert de technologie. Il se pose par ailleurs la question de l'opportunité du recours à l'assistance technique étrangère au regard de la disponibilité de l'expertise locale qualifiée. Bien plus, cette pratique prête le flanc, à bien des égards, aux transferts de bénéfices. Pour valoriser et promouvoir l'expertise locale et accroître la maîtrise de l'assiette de l'impôt sur les sociétés, par l'atténuation de cette source potentielle d'évasion et de fraude fiscales, il est institué une réduction du plafond de déductibilité des frais de siège et des frais d'études, d'assistance technique, comptable et financière. Ceux-ci passent de **5% à 2,5%** du bénéfice imposable avant déduction des frais en cause pour les entreprises de droit commun, **de 2,5% à 1%** du chiffre d'affaires pour les entreprises de travaux publics et de **7,5% à 5%** du chiffre d'affaires pour les bureaux d'études²⁹. Cette logique d'encadrement s'observe ailleurs.

L'encadrement des conditions de déductibilité des amortissements réputés différés en période déficitaire. Il s'agit de restriction. Pour mémoire, les amortissements réputés différés désignent des charges financières inhérentes à la dépréciation par l'usure du temps des immobilisations amortissables régulièrement comptabilisées, mais

²⁹ Il faut aussi observer que ces limitations qui ne s'appliquaient pas au montage d'usine le sont désormais.

pour lesquels l'entreprise décide, en période déficitaire, d'en différer en tout ou en partie la déductibilité fiscale à hauteur de la dotation de l'année déficitaire. Dans le droit antérieur, cette déduction pouvait être effectuée sans limitation de durée pour la détermination du bénéfice imposable de l'exercice. Il en a résulté une exploitation astucieusement abusive de ce dispositif aux fins d'optimisation fiscale à travers une spirale de déficits fiscaux factices par le report des amortissements régulièrement différés. Afin de maîtriser les importantes déductions d'amortissements réputés différés la loi consacre dorénavant la limitation de leur déductibilité sur une période maximale de dix (10) ans.

Le rétrécissement des conditions de déductibilité des provisions pour créances douteuses. Dans le même ordre d'idées, l'article 7 du Code Général des Impôts a procédé à un resserrement des conditions de déductibilité des provisions pour créances douteuses. Celles-ci renvoient aux charges financières probables rattachables à un exercice comptable en raison du risque d'irrecouvrabilité d'une créance dont dispose l'entreprise sur un tiers débiteur. Désormais, la déductibilité des provisions pour créances douteuses est conditionnée d'une part par leur inscription à l'actif du bilan et par l'inexistence de garanties réelles y relatives, et d'autre part, par la justification du caractère douteux de la créance par la preuve de l'engagement des poursuites amiables ou forcées à l'encontre du débiteur conformément à l'Acte Uniforme OHADA portant organisation des procédures simplifiées de recouvrement et des voies d'exécution.

2. L'institution de taxations nouvelles de certaines opérations

De nouvelles impositions ont été établies. Il en est ainsi de l'institution d'un droit de timbre spécifique à certaines requêtes adressées à l'administration, de la soumission des bouquets de programmes télévisuels au droit d'accises et de la taxation du commerce en ligne.

L'avènement d'un droit de timbre spécifique à certaines requêtes adressées à l'administration. Les articles 470 et 557 *bis* du Code Général des Impôts dans leur nouvelle mouture instituent un droit de timbre spécifique de FCFA 25 000 sur toutes les réclamations contentieuses et gracieuses, les demandes de sursis de paiement, les demandes de compensation, de remboursement ou de restitution d'impôts et taxes, les demandes d'incitations fiscales et d'abattement, les demandes de transactions fiscales et d'agréments ou d'autorisation

d'exercer une profession. L'acquittement de ce droit de timbre conditionne dorénavant la recevabilité des requêtes susvisées³⁰.

La soumission des bouquets de programmes télévisuels au droit d'accises. Le champ d'application des droits d'accises a été élargi. Ainsi, pour compter du 1^{er} janvier 2020, les bouquets des programmes et contenus audiovisuels numériques sont dorénavant soumis au droit d'accises au taux moyen de 12,5%. Le droit d'accises est un impôt indirect perçu sur la consommation de certains biens. Synthétiquement, il s'agit des biens de luxe ou nuisibles à la santé³¹. Cela signifie que dans l'entendement du législateur fiscal, cette offre télévisuelle est considérée comme un bien de luxe. Cette mesure nouvelle fait rentrer ces prestations de services dans le champ de la taxation. Telle est d'ailleurs aussi l'orientation qui justifie dorénavant la taxation à la TVA du commerce en ligne.

La taxation à la TVA du commerce en ligne. La loi de finances à travers les articles 127 (15) et 149 du CGI soumettent à la TVA le commerce électronique. Cette mesure saisit la réalité contemporaine marquée par la numérisation de l'économie, laquelle engendre un foisonnement des flux économiques de ventes de biens et services, par ce procédé. Dans un souci de justice fiscale et au regard des enjeux de mobilisation fiscale induits par ces flux économiques d'importance, il s'agit de soumettre à la TVA l'e-commerce, notamment les ventes de biens et des prestations de services rendues via internet sur le territoire camerounais à travers les plateformes de commerce électronique, ainsi que les commissions y relatives perçues par les opérateurs et promoteurs desdites plateformes. Celles-ci sont tenues de liquider, de déclarer et de reverser la TVA sur les transactions numériques effectuées par les consommateurs camerounais ainsi que les commissions y afférentes³². A l'encontre des plateformes, qui sont à la vérité des contribuables évoluant dans le cyberspace, la loi consacre toutefois des modalités simplifiées d'immatriculation, de collecte et de reversement, à travers des procédures en ligne. Au caractère numérique des opérations imposables, le législateur a établi des modalités procédurales dématérialisées pour réduire la pénibilité

³⁰ A titre illustratif, il en est ainsi dorénavant en matière de réclamation contentieuse (art. L119 et C136 du CGI), de sursis de paiement (art. L121 du CGI) ou même de remboursement de crédit TVA (art. 149 du CGI).

³¹ Telle est l'orientation donnée par la doctrine administrative. V. dans ce sens, Direction Générale des Impôts, *Précis de fiscalité camerounaise 2010*, p. 13 et suivants.

³² Il s'agit de la transposition des obligations fiscales du contribuable de l'univers réel dans le cyberspace.

dans l'accomplissement des obligations fiscales pour ce type de contribuable d'un genre particulier. Le législateur a dans l'absolu aussi renforcé les obligations d'immatriculation et de communication pour davantage de civisme fiscal du contribuable.

3. Le renforcement des obligations d'immatriculation, de communication et de civisme fiscal

Matériellement, le législateur fiscal de 2020 a procédé à la densification du système d'immatriculation fiscale, à travers l'institution de l'exigence d'inscription des exportateurs au fichier actif des contribuables, par l'instauration de sanctions pour manœuvres frauduleuses dans l'accomplissement en ligne d'obligations fiscales ou l'obtention de documents fiscaux et par l'obligation de communication spécifiquement en matière de droit de timbre automobile. A titre complémentaire, les sanctions de certaines obligations spécifiques en matière de droit d'enregistrement et de timbre ont été rehaussées.

La densification du système d'immatriculation fiscale.

L'identification fiscale est le socle de tout système fiscal. Outre le fait qu'elle permet d'identifier les contribuables aux fins d'accomplissement de leurs obligations, elle permet la collecte d'informations auprès de diverses sources pour l'élargissement de l'assiette et garantir l'équité et la justice fiscales. Cette articulation de la loi de finances renforce le système d'immatriculation à travers l'exigence du numéro d'identifiant unique (NIU) pour certaines opérations économiques courantes réalisées par des contribuables, notamment, l'ouverture d'un compte bancaire, la souscription d'un contrat d'assurance, la signature des contrats de branchement ou d'abonnement aux réseaux d'eau et d'électricité, l'immatriculation foncière, l'agrément à une profession réglementée. Il est prévu une amende forfaitaire de FCFA 5 millions en cas de violation de cette obligation. Tout compte fait, cette mesure d'élargissement de l'assiette fiscale a vocation à contribuer à une meilleure collecte du renseignement fiscal. La loi étend aussi cette exigence d'immatriculation aux exportateurs.

L'exigence d'inscription des exportateurs au fichier actif des contribuables. Par l'entremise de l'article L2 du CGI. Le législateur étend l'obligation d'immatriculation à exportateur. Cette obligation, par le passé exclusivement l'apanage des importateurs, conditionne désormais la réalisation des opérations douanières relatives à l'activité d'exportation pour tout contribuable personne physique ou morale. L'observation de cette contrainte légale

nouvelle induit une actualisation systématique du fichier des contribuables actifs par l'administration fiscale et la facilité d'accès à ces informations en temps réel et une collation fluide avec l'administration douanière.

L'instauration de sanctions pour manœuvres frauduleuses dans l'accomplissement en ligne d'obligations fiscales ou l'obtention de documents fiscaux. Dans sa quête de modernité, l'administration fiscale camerounaise a procédé à la digitalisation de la plupart de ses opérations. Ainsi, outre la télé-déclaration, les services aux usagers tels que la délivrance de l'attestation de non-redevance et du sursis de paiement, le suivi du contentieux fiscal ainsi que les remboursements de crédits de TVA, peuvent aujourd'hui être effectués en ligne. Afin de dissuader toute tentative de fraude et sécuriser davantage les recettes fiscales, l'article 104 *bis* instaure une amende forfaitaire pouvant aller jusqu'à FCFA 100 millions à l'encontre des personnes qui participeraient, directement ou indirectement, à une entreprise de fraude visant l'accomplissement d'une obligation fiscale ou l'obtention de documents fiscaux en ligne. La quotité de cette amende vise à dissiper toute velléité frauduleuse. En outre, une obligation de communication spécifique au droit de timbre automobile est dorénavant établie.

L'institution de l'obligation de communication relativement au droit de timbre automobile. Depuis le 1^{er} janvier 2017, le droit de timbre automobile est collecté par les compagnies d'assurances lors de la souscription de la police d'assurance automobile. Au terme des premiers contrôles effectués auprès desdites compagnies, il a été constaté un risque réel de déperdition de recettes lorsque les souscriptions des polices d'assurance automobile sont faites auprès des intermédiaires. Or le dispositif actuel ne permet pas de faire face efficacement à ce risque. Afin de corriger cette insuffisance, une amende pouvant aller jusqu'à FCFA 5 000 000 est prévue par la LF 2020. De plus, les compagnies d'assurance doivent dorénavant annexer à leur déclaration annuelle, le fichier de leurs intermédiaires précisant le détail de leurs informations particulières³³.

Le rehaussement les sanctions de certaines obligations spécifiques en matière de droit d'enregistrement et de timbre. Les modifications apportées aux articles 354, 357, 358, 359, 372,

³³ Il s'agit de leur nom ou raison sociale, numéro d'identifiant unique, adresse et localisation.

374, 382, 384, 385, 474, 481, 483 et 496 du CGI rehaussent les sanctions de certaines obligations spécifiques en matière de droits d'enregistrement et de timbre. Ces ajustements ont permis l'arrimage de la législation camerounaise à la Directive N°01/13-UDEAC-219-CM-25 du 30 septembre 2013 portant révision de l'Acte n°10/83-UDEAC-257 relatif à l'harmonisation des droits d'enregistrement, du timbre et de la curatelle. Ainsi, la loi a relevé la quotité des amendes sanctionnant les manquements en la matière. Ainsi, l'amende pour délivrance par les notaires, huissiers, greffiers et les secrétaires des administrations publiques d'un acte soumis à l'enregistrement avant que celui-ci ait été enregistré passe de FCFA 2 000 à 100 000, la sanction pour la vente de timbres sans commission de l'administration passe de FCFA 10 000 à FCFA 10 000 000.

Cela étant, à côté de ces mesures examinées ci-avant, qui participent de l'élargissement de l'assiette, il en existe qui se rapportent plutôt à la sécurisation des recettes fiscales.

B. La sécurisation des recettes fiscales

La sécurisation des recettes fiscales renvoie au dispositif dédié à la protection des deniers publics et des valeurs fiscales contre des atteintes polymorphes. Cet édifice comporte un soubassement juridique établi. A travers les mesures nouvelles, le législateur a modernisé le dispositif de collecte de certains prélèvements fiscaux (1) et renforcé l'arsenal de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (2).

1. La modernisation du dispositif de collecte de certains prélèvements fiscaux

Concrètement, cette orientation législative s'incarne à travers le réaménagement du dispositif d'enregistrement des actes judiciaires, l'ajustement des modalités de perception du droit de timbre sur les motocyclettes et l'adaptation du régime de sanctions fiscales à la digitalisation des procédures.

Le réaménagement du dispositif d'enregistrement des actes judiciaires. Cette mesure se rapporte au réaménagement des modalités de décompte du délai d'enregistrement des actes judiciaires, à l'informatisation de l'apposition des mentions d'enregistrement et la fixation du régime de comptabilisation de l'enregistrement en débet des actes judiciaires. En application des dispositions de l'article 276 (a) et (b) du CGI, les actes judiciaires sont enregistrés dans le délai d'un mois à compter de leur date. Ce

décompte du délai imparti pour l'enregistrement des actes judiciaires établit comme point de départ dudit délai la date de production de la décision et non plus celle du prononcé de celle-ci. Cette modification résulte du décalage observé dans la pratique judiciaire. En effet, le prononcé de la décision judiciaire et la production de l'*instrumentum* y afférent, sur lequel la mention d'enregistrement est donnée, ne sont pas concomitants. Ce qui rend difficile le respect du délai légal imparti aux greffiers pour la présentation de l'acte à la formalité. Il s'est agi de prendre acte de la réalité fonctionnelle des juridictions et de mettre, par pragmatisme fiscale, la loi en phase avec la réalité opérationnelle. Pour ce qui est la dématérialisation de la formalité d'enregistrement, elle est établie par l'article 558 *bis* du CGI. Cette nouvelle disposition, qui se situe en droite ligne des réformes de dématérialisation des procédures, consacre désormais l'octroi de la formalité d'enregistrement de façon électronique. Par le passé, la formalité d'enregistrement était donnée de façon manuelle par apposition d'une empreinte sur l'acte, suivie de sa transcription dans les registres. Cette modalité d'enregistrement prêtait le flanc à diverses fraudes, engendrait une pénibilité du travail du fait des tâches routinières et sans valeur ajoutée pour les préposés administratifs. Désormais, la formalité donne lieu à délivrance d'un certificat d'enregistrement sécurisé, notamment par un dispositif de code barre. Enfin dans sa formulation nouvelle, l'article 573 *bis* du CGI encadre la procédure de recouvrement des droits d'enregistrement des actes enregistrés en débet pour davantage de traçabilité. Il prévoit, dans un souci de transparence budgétaire, une comptabilisation suivant leur nature réelle de recettes fiscales et une imputation séparée des recettes fiscales lors de l'encaissement *a posteriori* des droits afférentes à l'enregistrement en débet. Une telle démarche permet davantage de traçabilité de l'information financière et comptable en résultant laquelle augure d'un meilleur suivi dans l'évolution des restes à recouvrer relatifs à ces recettes fiscales particulières.

L'ajustement des modalités de perception du droit de timbre sur les motocyclettes. Depuis le 1^{er} janvier 2017, le droit de timbre automobile est acquitté auprès des compagnies d'assurance lors du règlement de la prime d'assurance responsabilité civile. Si ce nouveau mécanisme a connu un succès avec les véhicules automobiles au regard de l'amélioration des recettes enregistrées, sa mise en œuvre n'est pas optimale s'agissant des motocyclettes. En effet, la couverture en assurance de cette catégorie de transporteurs se heurte en pratique à de nombreuses difficultés, notamment

l'absence de documents permettant l'identification précise de l'engin. Bien plus, les contrôles routiers sur cette catégorie de contribuables ont régulièrement favorisé des perturbations de l'ordre public. Afin de pallier ces difficultés qui occasionnent des déperditions de recettes fiscales pour les Collectivités territoriales décentralisées, les modalités de collecte de ce prélèvement ont été modifiées s'agissant des motocyclettes. Ainsi, le droit de timbre automobile sur ces engins fait l'objet d'un prélèvement unique par les concessionnaires lors de leur vente ou par les services douaniers lors de leur mise à la consommation. Et une fois acquitté à l'achat, le droit de timbre ne sera plus réclamé par la suite au propriétaire. S'agissant des tarifs applicables à ces types engins, ils sont revus à FCFA 10 000 pour les motocyclettes à deux roues et à FCFA 15 000 pour les motocyclettes à trois roues, étant entendu que les droits sont dorénavant collectés en un prélèvement unique. La grille des tarifs proposés a été déterminée en tenant compte de la durée d'amortissement de ces engins et des tarifs actuels. C'est ainsi que le tarif de FCFA 10 000 pour les motocyclettes à 2 roues est obtenu en multipliant le tarif actuel de FCFA 2 000 par leur durée d'amortissement qui est de 5 ans. Il en est de même des motocyclettes à 3 roues dont le tarif actuel est de FCFA 5 000 et la durée d'amortissement de 3 ans. Toutefois, le souci d'équité a conduit à considérer que pour les motocyclettes dont la puissance fiscale est égale ou supérieure à celle des véhicules automobiles (plus de 2 chevaux), les tarifs et les modalités de collecte sont ceux applicables aux véhicules. Cette réforme ambitionne une meilleure collecte des droits de timbre automobile et par conséquent un renforcement des finances locales, dans le contexte actuel d'approfondissement de la décentralisation.

L'adaptation du régime de sanctions à la digitalisation des procédures fiscales. Dans sa quête de modernité, l'administration fiscale camerounaise a procédé à la digitalisation de la plupart de ses opérations. Ainsi, outre la télé-déclaration, les services aux usagers tels que la délivrance de l'attestation de non-redevance et du sursis de paiement, le suivi du contentieux fiscal ainsi que les remboursements de crédits de TVA, sont aujourd'hui délivrés en ligne. Afin de dissuader toute tentative de fraude et sécuriser davantage les recettes fiscales, il est institué une amende forfaitaire pouvant aller jusqu'à FCFA 100 millions à l'encontre des personnes qui participeraient, directement ou indirectement, à une entreprise de fraude visant l'accomplissement d'une obligation fiscale ou l'obtention de documents fiscaux en ligne.

2. Le renforcement de l'arsenal de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales

L'arsenal de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales a été consolidé. Il est prévu des sanctions en cas de transfert de fonds à l'étranger sans production d'une attestation de non redevance ou pour manquements déclaratifs des entreprises forestières.

La consolidation du dispositif de lutte contre les prix de transfert. A travers les articles 18 *ter*, 19 *bis*, L 19, et L 19 L 40I du CGI, le législateur a renforcé l'arsenal de lutte contre les prix de transfert afin de s'arrimer aux standards minimaux relatifs au plan d'actions de lutte contre l'érosion des bases d'imposition et le transfert de bénéfices. Ce renforcement s'opère à travers les aménagements législatifs conséquents. *Primo*, l'article 19 *bis* nouveau du CGI a redéfini le principe de pleine concurrence. Celui-ci induit que les conditions des transactions entre les entreprises associées doivent être conformes à celles observées dans des transactions comparables entre parties indépendantes. En outre, la notion d'entreprise associée est établie dès lors que l'entreprise étrangère détient 25% du capital de l'entreprise de droit camerounais. Une fois le caractère d'entreprise associée constatée, le fisc procède à un ajustement en matière de prix de transfert. *Secundo*, par l'entremise de l'article 19 (2) du CGI, la LF 2020 a étendu le champ d'application du principe de pleine concurrence aux transactions effectuées avec les entreprises situées dans les paradis fiscaux³⁴ ou bénéficiant d'un régime fiscal privilégié³⁵. *Tercio*, à la faveur des termes de l'article 18 *ter* nouveau du CGI, d'utiles clarifications ont été apportées sur l'obligation déclarative annuelle. En droite ligne de la mouvance de dématérialisation des procédures au sein de l'administration fiscale, cette déclaration est exclusivement souscrite au 15 mars de chaque année, par voie électronique. Elle permet ainsi, à l'administration fiscale, de disposer des renseignements pour déceler les risques liés aux prix de transfert et de sélectionner subséquemment les contribuables à soumettre au contrôle fiscal.

³⁴ Au sens de l'article 8 *ter* du CGI, tout Etat ou territoire dont le taux de l'impôt sur le revenu est inférieur au tiers de celui pratiqué au Cameroun, ou considéré comme non coopératif en matière de transparence et d'échanges d'informations.

³⁵ Est considérée comme soumise à un régime fiscal privilégié les entreprises qui ne paient aucun impôt sur le revenu ou dont le montant de l'impôt sur le revenu payé est inférieur de moitié à celui des entreprises de droit commun dans son pays de résidence.

Quarto, dans la même veine, l'obligation documentaire en matière de vérification de comptabilité l'article L 19 *bis* du CGI nouveau met à la charge du contribuable la contrainte de produire la documentation relative aux prix de transfert avant le début des contrôles fiscaux, pour toutes les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes est égal ou supérieur à FCFA 1 milliard. Le contenu de cette documentation se situe en conformité avec les nouveaux standards internationaux en la matière. D'un point de vue procédural, pour davantage de célérité, le délai de mise en demeure est ramené à de 30 à 15 jours. Complémentairement, il est prévu désormais une amende de 5% du montant des transactions non documentées, avec un minimum de FCFA 50 millions pour le cas des contribuables réfractaires. *In fine*, au moyen des dispositions de l'article L40 du CGI, le délai de contrôle des prix de transfert est passé de 12 à 9 mois pour s'arrimer aux standards internationaux en la matière et de permettre l'exercice efficace du droit de contrôle de l'administration.

L'avènement de sanction en cas de transfert de fonds à l'étranger sans production d'une attestation de non redevance. Placée depuis la loi de finances au titre de l'exercice 2015 au cœur du dispositif de promotion du civisme fiscal, l'attestation de non redevance (ANR) est également exigée pour les opérations de transfert de fonds à l'étranger effectuées par les contribuables professionnels. Afin de permettre aux établissements financiers concernés par cette nouvelle exigence de procéder aux ajustements internes nécessaires à la bonne application de la mesure, aucune sanction n'a été prévue en cas de défaillance, dans un premier temps. Le temps d'appropriation et d'adaptation étant dépassé au terme de deux années d'application, il est proposé la consécration d'une amende fixée à 10% du montant transféré à l'encontre des banques qui procèderaient aux transferts de fonds à l'étranger sans exiger la présentation d'une ANR. Cette mesure contribue au renforcement du civisme fiscal ainsi qu'à la lutte contre la fraude fiscale et la délinquance financière en général.

L'établissement d'une amende forfaitaire pour manquements déclaratifs des entreprises forestières. Afin de rehausser la discipline fiscale des entreprises forestières, la loi a durci la sanction de leurs manquements déclaratifs et de production de caution. En effet, pour améliorer la sincérité des déclarations des taxes forestières par un meilleur suivi des quantités de bois coupés, la loi de finances 2019 avait prévu que la déclaration de la taxe d'abattage soit accompagnée des feuillets de DF 10, qu'elle soit faite en ligne à travers le système informatique ou manuellement. Cette

obligation étant insuffisamment respectée par les destinataires, le législateur a établi une amende de FCFA 1 million en cas de non-dépôt des feuillets DF10, afin de garantir le respect de cette obligation. De même, il est prévu dorénavant, outre la suspension ou le retrait du titre au plan administratif pour défaut de production de la caution exigée des entreprises forestières en garantie de leurs obligations, une amende fiscale forfaitaire pouvant aller jusqu'à FCFA 5 millions.

Tout bien considéré, la mobilisation optimale des recettes, à travers l'élargissement de l'assiette et la sécurisation des recettes fiscales, reste et demeure une orientation forte de la politique fiscale camerounaise. Tel est d'ailleurs aussi le cas du soutènement de l'activité économique dans l'énonciation des dispositions fiscales de la loi de finances au titre de l'exercice 2020.

II. Le soutènement fiscal de l'activité économique : un paradigme émergent de la politique fiscale camerounaise

L'exploration de la loi de finances 2020 révèle que cet acte juridique majeur est aussi structuré autour d'une autre préoccupation centrale à savoir le soutènement fiscal de l'activité économique. Ce paradigme de politique fiscale se matérialise par une déclinaison binaire. En un sens, il est question d'améliorer le climat des affaires (A). En un autre, il est question de promouvoir les activités à caractère socioéconomique (B).

A. L'amélioration du climat des affaires

Entendu comme le cadre institutionnel dans lequel se déploie l'activité économique, le climat des affaires est estampillé, à la faveur de la loi de finances, d'une dynamique d'amélioration. Celle-ci se concrétise à travers l'émergence des procédures nouvelles de gestion du passif fiscal des contribuables (1) et la survenance de mesures d'ajustement et d'allègement des contraintes fiscales du contribuable (2).

1. L'émergence des procédures nouvelles de gestion des dettes fiscales pendantes

Ces procédures nouvelles se rapportent à la légalisation de la médiation et du moratoire en matière fiscale et à la transaction spéciale sur les arriérés fiscaux.

La légalisation de la médiation et du moratoire en matière fiscale. La procédure fiscale contentieuse a connu

d'importantes mutations depuis les lois de finances pour les exercices 2014, 2015 et 2016. Ces réformes visaient pour l'essentiel à démocratiser l'accès à la justice fiscale. Il s'est agi entre autres de supprimer le cautionnement pour l'obtention du sursis de paiement dans la phase administrative, de raccourcir les délais de contestation et de traitement des réclamations contentieuses et d'harmoniser les délais du contentieux des droits d'enregistrement avec celui des autres impôts et taxes. A ces évolutions de la loi fiscale, s'ajoute l'opérationnalisation en 2013, des 10 Tribunaux administratifs dans les Régions, à la suite de la loi n°2006/22 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement desdits tribunaux. Ces modifications normatives et institutionnelles, couplées aux contraintes fonctionnelles de la justice, ont engendré un accroissement significatif du nombre de requêtes introductives d'instance auprès de ces juridictions. La médiation s'établit donc dorénavant comme un mode alternatif de règlement du contentieux fiscal dans le contexte institutionnel camerounais au-delà de la procédure contentieuse classique. Comme dans les autres champs juridiques, la médiation³⁶ comporte l'avantage de la célérité et de l'efficacité³⁷. Pour ce qui est du moratoire en matière fiscale, il ressort que certaines entreprises, en raison de leur trésorerie et de leur situation financière difficile, éprouvent parfois de réelles difficultés à s'acquitter dans les délais impartis de leurs dettes fiscales. Face à cette réalité, les principes de bonne administration de l'impôt voudraient que, lorsque ces difficultés sont avérées, un moratoire ou un étalement du paiement de ces arriérés fiscaux puissent leur être concédé. A la vérité, par cette disposition, le législateur mentionne formellement et légalise expressément, un usage que le réalisme des structures fiscales d'assiette avait bien établi de *facto*.

La transaction spéciale sur arriérés fiscaux. Ce mécanisme spécial ouvre la possibilité aux débiteurs des impôts et

³⁶ Selon l'article 1^{er} de l'Acte Uniforme OHADA sur la médiation du 23 novembre 2017, la médiation renvoie à « *tout processus, quelle que soit son appellation, dans lequel les parties demandent à un tiers de les aider à parvenir à un règlement amiable d'un litige, d'un rapport conflictuel ou d'un désaccord (...) découlant d'un rapport juridique ou autre lié à un tel rapport, impliquant les personnes physiques ou morales y compris des entités publiques ou des Etats* ». Ce mécanisme peut être, selon les cas, conventionnel, judiciaire, *ad hoc* ou même institutionnel.

³⁷ Il sied toutefois de préciser que bien que la loi de finances renvoie à l'Acte Uniforme OHADA sur la médiation du 23 novembre 2017, il est prévu un texte spécifique pour sa mise en œuvre.

taxes, dont les recours sont en instance contentieuse ou dont les recours juridictionnels sont épuisés, d'apurer par voie transactionnelle leurs dettes fiscales pendantes. Conséquemment, cette procédure est censée assainir les bilans des entreprises et accroître parallèlement les recettes fiscales inhérentes aux stocks de restes à recouvrer. Son caractère spécial s'apprécie à la mesure de son domaine et de l'encadrement restrictif défini par la loi. Du point de vue de son champ, cette transaction spéciale concerne les impositions émises avant le 31 décembre 2018. De même, en sont exclues, les arriérés fiscaux dont le règlement s'opère par la procédure de compensation des dettes réciproques. Au reste, elle suppose la satisfaction des conditions relatives aux cautions prévues en matière de réclamation contentieuse. Matériellement, s'agissant des transactions relatives aux impositions en procédure contentieuse, en phase administrative, il est concédé un abattement de 50% du montant contesté non encore acquitté, les cautions payées demeurant acquises au Trésor public. Le montant résiduel de la dette fiscale payer peut faire l'objet d'un échéancier de paiement dans la limite maximale de 3 mois. Quant aux contentieux en phase juridictionnelle, un abattement de 65% est octroyé sur le montant contesté non encore acquitté, les cautions payées étant acquises au Trésor. Le reliquat de la dette fiscale à payer peut faire l'objet d'un échéancier de paiement dans la limite 3 mois. En ce qui concerne les transactions relatives aux arriérés fiscaux non contestées, un abattement de 60% avec possibilité d'étalement dans la limite de 12 mois pour les entités publiques ou parapubliques. Pour ce qui est des entités privées, un abattement de 30% de dette fiscale pendante leur est accordé avec possibilité d'étalement dans un délai maximal de 6 mois.

A l'évidence, la dynamique d'amélioration du climat des affaires transparait aussi à travers les mesures prévues d'ajustement et d'allègement des contraintes fiscales du contribuable.

2. Les mesures d'ajustement et d'allègement des contraintes fiscales du contribuable

Sous cette rubrique, on retrouve la mise en conformité de la législation camerounaise afférente aux obligations comptables du contribuable avec le droit communautaire OHADA et la suppression des droits d'enregistrement sur les commandes passées par les entreprises publiques.

La mise en conformité des obligations comptables des contribuables au droit OHADA. Pour une gestion optimale des

contribuables, la législation en vigueur les segmente en différents régimes d'imposition avec des obligations fiscales spécifiques. C'est ainsi que les contribuables réalisant un chiffre d'affaires égal ou supérieur à FCFA 30 millions et inférieur à FCFA 50 millions relèvent actuellement du régime simplifié d'imposition, avec obligation de tenir une comptabilité conforme au système allégé prévu par le droit comptable OHADA. Or, contrairement au droit communautaire antérieur qui prévoyait 3 systèmes comptables³⁸ auxquels sont arrimées des obligations comptables en fonction du régime d'imposition du contribuable, l'Acte Uniforme relatif au droit comptable et à l'information financière dans sa mouture révisée a purement et simplement supprimé le système allégé. Les systèmes comptables en vigueur sont donc dorénavant binaires à savoir le système normal et le système minimal de trésorerie. Dans l'optique d'arrimer le système fiscal camerounais aux dispositions du Acte uniforme OHADA précité, la loi substitue l'obligation de tenue d'une comptabilité conforme au système allégé à celle de tenue d'une comptabilité conforme au système minimal de trésorerie pour les entreprises réalisant un chiffre d'affaires égal ou supérieur à 30 millions et inférieur à 50 millions. Cet ajustement législatif participe d'une démarche d'amélioration qualitative du climat des affaires. La suppression des droits d'enregistrement sur les commandes passées par les entreprises publiques se situe sans nul doute dans le même esprit.

La suppression des droits d'enregistrement sur les commandes passées par les entreprises publiques. Antérieurement, la législation fiscale en vigueur soumettait les commandes passées par les entreprises publiques aux droits d'enregistrement au même titre que celles des autres personnes morales de droit public³⁹. Or, en application des dispositions de l'article 3 du décret n°2018/366 du 20 juin 2018 portant Code des marchés publics et l'article 119 de la loi n°2017/011 du 12 juillet 2017 portant statut général des entreprises publiques, ces dernières ne sont plus assujetties aux dispositions du Code des marchés. Sous ce rapport, leurs commandes ne devraient plus être considérées comme des commandes publiques passibles du droit d'enregistrement au taux proportionnel. Prenant acte de ces

³⁸ Il s'agissait du système normal, du système minimal de trésorerie et du système allégé.

³⁹ C'est-à-dire l'Etat, des collectivités territoriales décentralisées et des établissements publics administratifs.

évolutions juridiques et dans le souci de renforcer la compétitivité des entreprises publiques, les droits d'enregistrement sur les commandes publiques passées par ces entités, qui opèrent dans les mêmes conditions que les entreprises privées, sont désormais supprimés.

La simplification des modalités d'acquittement des impôts et taxes grevant toute opération immobilière. Les articles 90 et 305 du CGI établissent le notaire comme seul redevable légal des droits d'enregistrement et de l'impôt sur la plus-value dus à l'occasion des mutations immobilières. Au regard des dysfonctionnements relevés⁴⁰, il est apporté une modification majeure. Celle-ci donne la possibilité au redevable réel (le vendeur), de procéder directement à la télé-déclaration et au paiement du prélèvement sur la plus-value et des droits d'enregistrement de la mutation immobilière. Cependant, le notaire conserve la compétence exclusive pour présenter l'acte à la formalité de l'enregistrement. Il doit dorénavant accompagner l'acte des justificatifs de paiement des droits acquittés par l'acquéreur. In fine, cette mesure promeut d'ailleurs de célérité dans le recouvrement fiscal dans les transactions immobilières, un regain de gouvernance dans les transactions foncières. Cette quête de gouvernance se concrétise aussi dans la promotion des activités socio-économiques.

B. La promotion des activités socio-économiques

La loi de finances pour 2020 a donné libre cours à l'interventionnisme fiscal à travers l'avènement de mesures d'exonérations particulières (1) et la prise en compte des enjeux socio-politiques que capitalisent les politiques publiques nationales et contemporaines (2).

1. L'avènement de mesures d'exonérations fiscales particulières

Sous ce prisme, on range l'exonération de TVA sur les contrats d'assurance-vie et le droit d'accises des intrants des produits soumis au droit d'accises.

L'exonération de TVA sur les contrats d'assurance-vie.

Pour promouvoir l'épargne longue indispensable au financement de

⁴⁰ Le dispositif antérieur a malheureusement parfois entraîné des déperditions de recettes résultant des retards souvent observés dans le reversement des impôts et taxes collectés. Cette situation causait préjudice aux redevables réels, même de bonne foi, amenés à payer les pénalités et intérêts de retard qui en découlaient.

l'économie, la loi exonère dorénavant les contrats d'assurance-vie ayant un caractère d'épargne. Ce régime préférentiel découle de ce que, pour le législateur, il s'agit de contrats de capitalisation. Ceux-ci participent, par nature, à la mobilisation de l'épargne. Implicitement, il s'agit d'un encouragement des individus à aller vers ce modèle d'assurance et corrélativement vers cette forme d'épargne à long terme.

L'exonération de droit d'accises des intrants des produits soumis au droit d'accises. En application de l'article 4 (2) de la Directive N°03/19-UEAC-010A-CM-33 du 22 mars 2019 portant harmonisation des législations des Etats membres de la CEMAC en matière de droit d'accises, les intrants des produits soumis au droit d'accises sont exonérés dudit droit. Or, dans le droit antérieur, ces intrants étaient taxés à l'importation, de même que les produits finis qu'ils permettaient de produire. Cet état de choses engendrait une double imposition de ces biens préjudiciable à leur compétitivité. Dans un souci d'encadrement de cette exonération, il sied de rappeler que lesdits intrants doivent être acquis par les entreprises de production soumises aux droits d'accises. La mesure nouvelle exonératoire du droit d'accises sur les intrants de produits soumis au droit d'accises corrige cette distorsion manifeste.

2. La prise en compte fiscale des enjeux socio-politiques nationaux contemporains

L'accompagnement s'opère ici à travers la densification du régime fiscal des zones économiquement sinistrées d'une part, et, d'autre part, la pérennisation du régime fiscal préférentiel de promotion de l'emploi-jeune⁴¹.

La densification du régime fiscal des zones économiquement sinistrées. Ce régime, vise à soutenir et à accompagner la relance économique dans les régions affectées par des sinistres à l'instar des catastrophes naturelles ou des crises sécuritaires⁴². Le législateur renforce les incitations fiscales accordées dans le cadre de ce régime, à travers l'exonération de TVA des

⁴¹ En rappel, régime fiscal de promotion de l'emploi jeune a été institué par la loi de finances de l'exercice 2016.

⁴² Le régime fiscal de promotion des zones économiquement sinistrées, est consacré par la loi de finances 2017 et renforcé par celle de 2019. Pour mémoire, les régions de l'Extrême-Nord, du Nord-Ouest et du Sud-Ouest ont été reconnues comme zones économiquement sinistrées par décret n°2019/3179/PM du 02 septembre 2019, en raison de l'insécurité causée par Boko Haram (Extrême-Nord et les sécessionnistes dans les 2 régions anglophones.

intrants destinés à la production pour les entreprises qui développent de nouveaux projets. Une autre facilité fiscale consiste en l'abattement de 75% des arriérés fiscaux des entreprises existantes dont le siège social et les activités sont situés dans ces zones, avec possibilité d'étalement du paiement du reliquat sur une période maximale de 24 mois. Dans son essence, cette mesure ambitionne assainir les bilans des entreprises qui y sont implantées. Elle leur permettra matériellement d'accéder à des financements nécessaires à la relance de leurs activités.

La pérennisation du régime fiscal préférentiel de promotion de l'emploi jeune⁴³. En vertu du régime fiscal de promotion de l'emploi jeune, les entreprises qui embauchent les jeunes diplômés âgés de moins de 35 ans bénéficient, sur une période de 3 ans à compter de la date de recrutement, de l'exemption totale des charges fiscales et patronales sur les salaires versés aux jeunes recrutés. Toutefois, le bénéfice de cette mesure a été limité à une durée de 3 ans à compter du 1^{er} janvier 2016 et 5 ans dans les zones économiquement sinistrées. Ainsi, suivant le droit antérieur, pour compter de 2020, les entreprises ne devaient plus bénéficier des avantages de ce régime de faveur. Au regard des résultats encourageants constatés dans la promotion de l'emploi jeune et de l'intérêt manifesté par le secteur privé, la LF 2020 pérennise ce dispositif préférentiel tout en limitant son bénéfice à 3 ans à compter de la date de recrutement.

Conclusion

Au total, la loi de finances est un instrument de politiques publiques d'importance. Elle matérialise les choix politiques effectués par les gouvernants dans la déclinaison des normes financières et fiscales. La loi n°2019/023 du 24 décembre 2020 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2020 s'articule autour de la philosophie d'optimisation du rendement fiscal par un élargissement de l'assiette fiscale et d'amélioration du recouvrement. Cette orientation majeure reste un leitmotiv permanent et cardinal de la politique fiscale camerounaise. A côté de cette orientation consubstantielle émerge, de manière progressive et inéluctable, la dynamique de soutènement de l'activité économique et d'accompagnement à la mesure des enjeux socioéconomiques contemporains de portée nationale.

⁴³ En rappel, le régime fiscal de promotion de l'emploi jeune a été institué par la loi de finances de l'exercice 2016.

L'interventionnisme fiscal prend ainsi corps et se matérialise par la posture étatique de facilitateur de l'activité économique pour une croissance significative et la production de la richesse.

Par cette déclinaison dichotomique, en phase avec la mutation des politiques fiscales contemporaines, le Cameroun s'est doté d'une loi de finances moderne, innovante, ambitieuse et en phase avec les défis inhérents à son contexte politique, juridico-financier et socioéconomique. Vivement que les fruits attendus de son exécution tiennent la promesse des fleurs !/-

PRESENTATION DE LA NOUVELLE REFORME DU CADRE REGLEMENTAIRE DU TRESOR ET DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE DU BENIN

Par

Moussa ZAKI

*Maître de Conférences Agrégé de droit public
Université Gaston Berger
Saint-Louis (Sénégal).*

Par l'Arrêté n°1551/MEF/CAB/SGM/DGTCP/DCP/SP du 22 juin 2020, le Bénin a entrepris une vaste réforme du cadre réglementaire du Trésor et de la comptabilité publique.

De par sa forme, le texte est organisé sur 81 articles structurés en trois chapitres. Le chapitre premier, « Des attributions de la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique » comporte un seul article (article 1^{er}). Le chapitre 2, intitulé « De l'organisation et du fonctionnement de la Direction générale du Trésor et de la comptabilité publique » se déroule sur 71 articles (articles 2 à 72) organisés en six sections¹. Le chapitre 3 « Des dispositions diverses, comporte neuf articles (articles 73 à 81).

Les missions traditionnelles sont maintenues et renforcées par des structures et mécanismes qui s'inscrivent dans la nouvelle approche par la performance. Associant comptabilité générale, comptabilité budgétaire, comptabilité d'analyse des coûts aux missions traditionnelles du Trésor, les dispositifs comptables sont au cœur de la gestion axée sur les résultats instituée par le nouveau cadre harmonisé des finances publiques. La complexification de la fonction comptable, la mise en place des dispositifs de gestion et la production des statistiques dans des tableaux matriciels croisés, ont en effet poussé l'UEMOA à repousser la date de transposition du volet comptable de la Directive 06/2009, initialement prévue pour 2019.

Par cette grande réforme, le Bénin optimise l'implémentation du cadre législatif des finances publiques et du règlement général sur la comptabilité publique, portés

¹ Section 1 « Du Directeur général du Trésor et de la Comptabilité publique et son adjoint » ; Section 2 « Des structures et postes rattachés au Directeur général du Trésor et de la comptabilité publique » ; Section 3 « De l'inspection générale des services » ; Section 4 « Des directions techniques » ; Section 5 « Du réseau comptable des services centraux du Trésor public », et Section 6 « Du réseau comptable des services extérieurs du Trésor public ».

respectivement par la loi organique n°2013-14 du 27 septembre 2013 relative aux lois de finances et le décret n°2014-571 du 07 octobre 2014 portant règlement général sur la comptabilité publique.

Cette réforme s'articule autour de trois acteurs principaux, qui veillent à l'animation des structures instituées : le Directeur général du Trésor et de la comptabilité publique, le Directeur de la production des comptes publics et le Trésorier général de l'Etat, nommés par décret pris en Conseil des ministres sur proposition du Ministre chargé des finances. Ils sont appuyés par un Inspecteur général des services, des Directeurs techniques et un Chef de la cellule des réformes et de la démarche qualité, nommés par arrêté du Ministre chargé des finances, sur proposition du Directeur général du Trésor et de la Comptabilité publique.

1. MISSIONS ET FONCTIONS DE LA DGTCP

Aux termes de cette importante réforme, la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique (DGTCP) a deux missions que sont la mission « Trésor » et la mission « Comptabilité publique » et exerce trois fonctions principales : la fonction « Trésor » ; la fonction « Réglementation de la Comptabilité publique » ; la fonction « Comptable ».

1.1. Au titre de la fonction « Trésor », la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique est chargée de :

- l'étude et du suivi des problèmes liés à la gestion de la trésorerie de l'Etat en vue de procéder aux arbitrages nécessaires ;
- la réalisation de l'équilibre des ressources et des charges publiques dans l'espace et dans le temps ;
- la proposition et de la mise en œuvre de la politique financière de l'Etat ;
- l'émission et de la négociation des effets ou titres publics ;
- la gestion du portefeuille de titres de l'Etat ;
- l'exécution, en collaboration avec l'Institut d'émission, de la politique monétaire de l'Etat ;
- la gestion de la dette publique en collaboration avec la Caisse autonome d'Amortissement (CAA).

1.2. Au titre de la fonction « Réglementation de la Comptabilité publique », la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique est chargée de :

- l'initiation ou de l'étude de tous les dossiers relatifs à la réglementation, à l'organisation et au fonctionnement de tous les services comptables de l'Etat et des autres Collectivités publiques soumis aux règles de la comptabilité publique ;

- l'animation des services du réseau comptable dont la fonction essentielle est l'exécution des opérations budgétaires et comptables de l'Etat et des Collectivités publiques.

1.3. Au titre de la fonction « Comptable », la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique est chargée :

- du recouvrement des recettes non fiscales ;
- de la centralisation de toutes les recettes recouvrées au profit de l'Etat ;
- de la gestion du paiement des dépenses des organismes publics régis par les règles de la comptabilité publique ;
- du suivi de la gestion financière et comptable des ministères, Institutions de l'Etat, des postes diplomatiques et consulats généraux ;
- de la production des états financiers, des statistiques de flux financiers de l'administration publique, assortis d'analyses et de l'élaboration du Tableau des Opérations financières de l'Etat en collaboration avec les autres directions concernées du Ministère en charge des Finances ;
- de la production des comptes de gestion de l'Etat et des autres collectivités publiques ;
- de la centralisation des comptes de tous les comptables publics principaux et leur transmission à la juridiction financière compétente ;
- de l'élaboration du compte général de l'Administration des Finances ;
- de l'élaboration du projet de loi de règlement de l'Etat.

2. STRUCTURES ET POSTES RATTACHES A LA DGTC

Comme structures et postes rattachés à la Direction générale, on note :

2.1. Une Cellule des réformes et de la démarche qualité,
chargée notamment :

- de l'identification des actions de réforme, en collaboration avec les services techniques de la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique et ceux du Ministère en charge des finances ;
- du suivi régulier de l'exécution des activités de réformes et des indicateurs de performance ;
- de la production mensuelle des comptes rendus des actions de réformes mise en œuvre à la Cellule sectorielle de pilotage des réformes administratives et institutionnelles du ministère ;
- de la mise en œuvre et du suivi des activités entrant dans le processus de la démarche qualité.

2.2. Un spécialiste des réformes des finances publiques,
chargé notamment de :

- l'identification des actions de réforme, en collaboration avec les services techniques de la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique ;
- l'élaboration et de la transmission à toutes les structures chargées du suivi des réformes, des rapports d'avancements périodiques ; de l'actualisation du plan d'action des réformes ;
- la production mensuelle des comptes rendus des actions de réformes mises en œuvre à la Cellule sectorielle de pilotage des réformes administratives et institutionnelles du ministère.

2.3. Un Spécialiste de management des services publics
qui se charge du suivi régulier de l'exécution des activités de réformes et des indicateurs de performances.

2.4. Une Inspection générale des services qui :

- exerce un contrôle général sur pièces et sur place sur l'ensemble des activités de la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique, y compris les paieries à l'Étranger, les services intermédiaires de recettes, les régies d'avances et de menues-dépenses.
- assure les fonctions d'audit et d'investigations, l'élaboration et l'exécution du programme annuel d'audit et de contrôle des structures du Trésor public, l'appréciation du dispositif du contrôle interne des structures du Trésor public, la réalisation des investigations approfondies sur des activités du Trésor public, en fonction des risques et des objectifs recherches, ainsi que la production mensuelle du compte rendu de ses activités au Comité ministériel de maîtrise des risques.

L'inspection des services peut être requise par le Ministre chargé des finances pour contrôler tout organisme public soumis aux règles de la comptabilité publique ainsi que toute personne ayant bénéficié de financement public.

L'inspecteur général des services est assisté des collaborateurs répartis en deux pôles, l'un de vérification et l'autre d'audit.

2.5. Une Direction des Affaires monétaires et financières, chargée entre autres :

- de la conception, de la proposition et de la mise en œuvre de la politique financière de l'Etat ;
- de l'élaboration des programmes d'émission des titres publics ;
- du suivi du portefeuille de titres de l'Etat en liaison avec la Direction générale des Participations de l'Etat et de la Dénationalisation ;
- de la coordination de la gestion de la dette de l'Etat en collaboration avec la Caisse autonome d'Amortissement et la Trésorerie générale de l'Etat ;
- de la mise en œuvre en liaison avec l'Institut d'émission, de la politique de la monnaie et du crédit ;
- de la proposition au Directeur général du Trésor et de la Comptabilité publique des politiques économiques et des politiques publiques dans les domaines financier et monétaire ;
- de la production des analyses financières rétrospectives et prospectives, de la régulation du financement de l'économie et des institutions intervenant en matière de banque et d'investissement sur les marchés financiers ;
- de la participation aux négociations financières avec les parties prenantes ;
- de la production des statistiques sur les flux financiers de l'administration publique assorties d'analyses en liaison avec les autres directions du Ministère en charge des finances.

Cette direction est organisée en trois services :

- le Service des finances extérieures ;
- le Service de la monnaie et du portefeuille de l'Etat ;
- le Service de la dette publique.

2.6. Une Direction de la Règlementation comptable, chargée notamment :

- de la conception et du développement de la stratégie institutionnelle ;

- de la réalisation des études prospectives ou spécifiques ;
- de la conception, de l'actualisation ou de la modernisation et de la réglementation du cadre comptable de l'Etat et des autres organismes publics soumis aux règles de la comptabilité publique ;
- de l'élaboration et de la mise à jour du plan comptable et de la nomenclature des comptes de l'Etat et des autres organismes publics soumis aux règles de la comptabilité publique ;
- de la veille au respect des textes en vigueur ;
- de la mise en œuvre et de l'évaluation du dispositif du contrôle interne de la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique ;
- de l'élaboration et du suivi des contrats d'objectifs et de performance ;
- du suivi des dossiers relatifs aux fautes de gestion commises par les comptables publics et assimilés, notamment les procédures de mise en débet, des sanctions disciplinaires ou des poursuites pénales, des débet, de décharge de responsabilité et de remise gracieuse ;
- de la coordination des travaux relatifs à l'élaboration des textes et manuels de procédures de l'ensemble des activités et des opérations administratives, comptables et financières de tous les services ;
- de la proposition, conjointement avec la Direction de la Formation professionnelle du Trésor, du contenu des modules de formation professionnelle ;
- de la participation aux travaux de rédaction des textes communautaires relatifs aux finances publiques et du suivi le cas échéant de leur transposition.

2.7. Une Direction de l'informatique et des Archives, chargée entre autres de :

- la mise à disposition permanente du système d'information de la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique en conformité avec les objectifs de la Direction des Systèmes d'information du ministère ;
- la conception, de la mise en œuvre et du maintien en conditions opérationnelles du système d'information ;
- l'évaluation et de la préconisation des investissements en fonction des technologies souhaitées, des solutions possibles (internes ou externes) en tenant compte de leur efficacité et de la maîtrise des risques ;

- la proposition et de l'implantation des progiciels intégrés ou réalisés en interne ;
- l'identification, de la conservation et de la valorisation de tout savoir nécessaire à l'amélioration des performances du système d'information de la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique.

2.8. Une Direction de la Formation professionnelle du Trésor, chargée d'assurer la formation professionnelle, le perfectionnement et le recyclage des agents de la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique en collaboration avec toutes les autres Directions du Trésor public.

2.9. Une Direction des Moyens généraux qui a notamment pour tâche :

- le traitement de toutes les questions relatives à la gestion des ressources humaines et matérielles
- la préparation des projets de budgets et autres programmes de la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique ;
- la participation aux réunions d'arbitrage budgétaire du ministère en charge des finances et du suivi de leur exécution ;
- de l'élaboration périodique du cadre organique, du plan de formation, du plan de recrutement et le tableau de positionnement ;
- de l'actualisation des fiches de postes en collaboration avec la Direction de la Règlementation comptable ;
- de l'administration du patrimoine et de la tenue de la comptabilité des matières en liaison avec les services compétents de l'Etat.

3. RESEAU COMPTABLE DES SERVICES CENTRAUX DU TRESOR PUBLIC

Le réseau comptable des services centraux du Trésor public est coiffé par la **Direction de la production des comptes publics**, chargée :

- de la centralisation de l'ensemble des informations financières, comptables et statistiques de l'Etat et des autres organismes publics ;
- de la préservation de la qualité des comptes et états financiers sectoriels produits par les comptables principaux de l'Etat ;
- de l'élaboration des statistiques en ce qui concerne les recettes non fiscales recouvrées par les services du Trésor ;
- de la production de la balance générale des comptes ;
- de l'élaboration du Projet de Loi de Règlement définitif du budget de l'Etat ;

- de la collecte et du traitement des données statistiques du Trésor public ;
- de l'élaboration des statistiques à poster sur le site web du Trésor ;
- de la production des situations statistiques des flux financiers de l'administration publique assortis d'analyses et de l'élaboration du tableau des opérations financières de l'Etat (TOPE) en liaison avec les autres administrations entrant dans son périmètre ;
- du suivi des transferts des ressources effectués à l'endroit des collectivités territoriales ;
- de la mise en état d'examen des comptes de gestion des collectivités territoriales et des établissements publics à caractère administratif ;
- de l'élaboration des prévisions de recettes non fiscales de concert avec le Directeur de la Réglementation comptable et les Trésoriers des Ministères et Institutions de l'Etat.

La direction de la production des comptes publics comprend trois structures.

3.1. Un Service des comptes de l'Etat, chargé :

- de la centralisation et de l'analyse des informations financières, comptables et statistiques de l'Etat ;
- du suivi infra-annuel et annuel de la qualité des comptes et états financiers sectoriels produits par les comptables principaux de l'Etat, au vu de leurs dossiers de clôture des comptes qui lui sont transmis ;
- de la production des états financiers ;
- de la production de la balance générale des comptes ;
- de l'élaboration du Compte général de l'Administration des Finances ;
- de l'élaboration du Projet de Loi de Règlement définitif du budget de l'Etat ;
- de la transmission du Compte général de l'Administration des Finances, des états financiers et du Projet de Loi de Règlement définitif du budget de l'Etat à la Juridiction financière.

3.2. Une Trésorerie spéciale des correspondants et des dépôts, chargée :

- de la gestion des fonds et valeurs des correspondants du Trésor ;
- du suivi du respect par les organismes publics, de l'obligation de dépôt de fonds au Trésor Public et de la tenue des comptes des correspondants du Trésor et autres déposants ;
- d'assurer la liquidité des comptes des correspondants du Trésor ;
- de la tenue et de la gestion des comptes de dépôts et consignations, des autres tiers et de la production des situations y relatives.

3.3. Un Service de la comptabilité, chargé :

- du contrôle de la régularité des opérations de trésorerie ;
- de la tenue de la comptabilité des opérations de la Trésorerie générale de l'Etat ;
- de l'élaboration des états de rapprochements bancaires ;
- de la production périodique de la balance des comptes de la Trésorerie générale de l'Etat ;
- de l'exécution des opérations de fin d'exercice de la Trésorerie générale de l'Etat ;
- de la production du compte de gestion des opérations de la Trésorerie générale de l'Etat ;
- de la préparation du dossier de clôture de l'exercice à transmettre à la Direction de la Production des Comptes publics.

4. RESEAU COMPTABLE DES SERVICES EXTERIEURS DU TRESOR PUBLIC

Le réseau comptable des services du Trésor public comprend :

4.1. La Trésorerie des Ministères et Institutions de l'Etat, est chargée :

- de l'exécution des opérations de recettes et de dépenses du Ministère ou de l'Institution de l'Etat de sa compétence ;
- de la participation à l'élaboration des prévisions des recettes non fiscales ;
- de la coordination des services intermédiaires de recettes du Ministère ou de l'Institution de l'Etat qui lui sont confiés ;
- de la tenue et de la présentation de la situation des engagements hors bilans du Ministère ou de l'Institution de l'Etat ;
- du suivi hebdomadaire des états de rapprochement ;

- de l'évaluation, de la régularisation et/ ou de l'ajustement, à la fin de chaque exercice, de la valeur du patrimoine du Ministère ou de l'Institution de l'Etat au vu des résultats des travaux d'inventaire physique conduits en relation avec les services en charge de la comptabilité des matières de l'ordonnateur du Ministère ou de l'Institution de l'Etat dont il est comptable principal ;
- du contrôle de la gestion des régies de recettes de sa compétence et de l'apurement de leurs opérations ;
- du suivi et de la centralisation des opérations de recettes et de dépenses effectuées par l'ensemble des structures relevant de sa compétence ;
- de la tenue de la comptabilité et de la production du compte de gestion de ses opérations à la juridiction financière ;
- de la transmission conformément à l'instruction y relative, du dossier de clôture des comptes de l'exercice de la Trésorerie du Ministère ou de l'Institution de l'Etat à la Direction de la Production des comptes publics.

La Trésorerie des Ministères et Institutions de l'Etat comprend deux Services.

4.1.1. Le Service de la dépense est chargé du paiement juridique des dépenses assignées au poste du comptable du Ministère ou de l'Institution de l'Etat dont il a la charge.

4.1.2. Le Service de la comptabilité est chargé :

- de la participation aux travaux de prévision des recettes non fiscales de l'Etat et de la coordination des services intermédiaires de recettes du Ministère ou Institution de l'Etat dont il a la charge ;
- de l'encaissement des recettes non fiscales ;
- du recouvrement des produits non fiscaux assignés sur la Caisse du Trésorier du Ministère ou de l'Institution de l'Etat ;
- du règlement des dépenses assignées sur la caisse du Trésorier du Ministère ou de l'Etat ;
- de la centralisation des recettes fiscales précomptées sur les titres de paiement avec compte rendu au Receveur national des Impôts ;
- de la tenue de la comptabilité des opérations effectuées par la trésorerie du Ministère ou de l'Institution de l'Etat ;
- de l'élaboration des états de rapprochements bancaires ;
- de la tenue des documents comptables du poste ;
- de la production des situations statistiques ;

- de l'évaluation, de la régularisation et/ ou de l'ajustement, à la fin de chaque exercice, de la valeur du patrimoine du Ministère ou de l'Institution de l'Etat au vu des résultats des travaux d'inventaire physique conduits en relation avec les services en charge de la comptabilité des matières de l'ordonnateur du Ministère ou de l'Institution de l'Etat dont il est comptable principal ;
- de la production du compte de gestion de ses opérations à la juridiction financière ;
- de la tenue et de la présentation de la situation des engagements hors bilan ;
- du suivi et de la centralisation des opérations de recettes et de dépenses effectuées par l'ensemble des structures relevant de sa compétence ;
- de la production périodique de la balance des comptes des opérations ;
- de la préparation du dossier de clôture de l'exercice à transmettre à la Direction de la Production des Comptes publics.

Il faut retenir que le Trésorier ministériel ou Trésorier de l'Institution de l'Etat est comptable principal de l'Etat, assignataire des opérations budgétaires et comptes d'exercice de son Ministère ou Institution de l'Etat.

4.2. L'Agence comptable de la Dette est chargée :

- du recouvrement des recettes relatives à la dette avalisée et à la dette rétrocédée ;
- de l'encaissement des fonds d'emprunts et dons ;
- du recouvrement et du suivi des prêts rétrocédés et garantis accordés par l'Etat ;
- de l'exécution des opérations comptables et de la trésorerie qui lui sont confiées ;
- du règlement des dépenses relatives à la dette extérieure ;
- du règlement des dépenses des projets d'investissement public totalement ou partiellement financés sur ressources extérieures ;
- du remboursement de la contrepartie béninoise aux projets ;
- de l'exécution du budget de la Caisse Autonome d'Amortissement ;
- du suivi hebdomadaire des états de rapprochement ;
- du contrôle et de la centralisation des opérations effectuées par les régies des projets ;
- de la tenue de la comptabilité et de la production du compte de gestion de ses opérations à la juridiction financière ;

- de la transmission conformément à l'instruction y relative, du dossier de clôture des comptes de l'exercice à la Direction de la Production des Comptes publics.

L'Agent comptable de la Dette est comptable principal de l'Etat, assignataire des opérations budgétaires et comptes d'exercice de la Caisse autonome d'Amortissement.

4.3. La Trésorerie départementale (TD) est un poste comptable déconcentré, érigé au Chef-lieu du département. Elle est chargée :

- de l'exécution des opérations de recettes et de dépenses du budget de l'Etat et des opérations de trésorerie à l'exclusion de celle dont la gestion est expressément confiée à d'autres comptables ;
- de la tenue de la comptabilité de ses opérations ;
- du suivi hebdomadaire des états de rapprochement ;
- de l'évaluation et de l'ajustement, à la fin de chaque exercice, de la valeur du patrimoine de l'Etat au niveau du département au vu des résultats des travaux d'inventaire physique conduits en relation avec l'ordonnateur matière des services déconcentrés ;
- de la centralisation des fonds provenant de l'ensemble des autres réseaux comptables situés dans son arrondissement financier ;
- du contrôle et l'intégration des opérations des comptables secondaires qui sont rattachés ;
- de la coordination, de la supervision et du contrôle des comptables publics qui sont hiérarchiquement subordonnés au Trésorier départemental ;
- de la production du compte de gestion de ses opérations à la juridiction financière ;
- de la transmission conformément à l'instruction y relative, du dossier de clôture des comptes de l'exercice à la Direction de la Production des Comptes publics.

Le Trésorier départemental est également chargé de la vérification et de la centralisation, dans sa comptabilité, des opérations des Trésoreries communales qui lui sont subordonnés, sauf les opérations des collectivités locales dont ils sont comptables principaux.

4.4. La Trésorerie communale érigée dans chaque commune et à laquelle il peut être rattaché une ou plusieurs agences délocalisées appelées « Agence du Trésorier » en fonction des besoins et du volume des opérations à exécuter.

Elle est chargée de :

- l'exécution, pour le compte des comptables principaux de l'Etat, des opérations de recettes et de dépenses du budget de l'Etat ainsi que les opérations de trésorerie ;
- la centralisation des fonds provenant de l'ensemble des administrations financières situées dans sa circonscription financière ;
- l'exécution du budget de la commune dont elle a la gestion. A ce titre, elle tient la comptabilité des opérations communales et produit le compte de gestion de ses opérations à la juridiction financière ;
- l'élaboration des états de rapprochements bancaires ;
- la transmission à la Direction de la Production des Comptes publics du compte de gestion de la commune pour la mise en état d'examen.

5. REUNION TRIMESTRIELLE ET COMITE DE DIRECTION

Enfin, aux termes de l'Arrêté n°1551/MEF/CAB/SGM/DGTCP/DCP/SP du 22 juin 2020, il est institué à la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique, une Réunion trimestrielle des cadres du Trésor public et un Comité de Direction.

5.1. La Réunion trimestrielle des cadres du Trésor public est présidée par le Directeur général du Trésor et de la Comptabilité publique et se tient dans la deuxième quinzaine du mois qui suit le trimestre. Elle comprend tous les cadres d Trésor public de la catégorie A et les chefs de postes comptables.

5.2. Le Comité de Direction, dénommé CODIR, est présidé par le Directeur général du Trésor et de la Comptabilité publique et comprend les membres ci-après :

- le Directeur général adjoint du Trésor et de la Comptabilité publique ;
- l'Inspecteur général des Services ;
- les Directeurs techniques ;
- le Trésorier général de l'Etat ;
- le Chef de la cellule des réformes et de la démarche qualité ;
- un (01) représentant de chaque organisation syndicale de Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique.

Le Comité de Direction peut faire appel, en cas de besoin, à des personnes ressources. Il se réunit, en séances ordinaires, au moins une fois par quinzaine. Ce comité est chargé de :

- l'examen périodique du point de la mise en œuvre du plan de travail annuel ;
- l'analyse des insuffisances et des écarts par rapport aux objectifs fixés ;
- l'appréciation des conditions et du climat de travail à l'interne ;
- la définition et du suivi de la mise en œuvre des mesures correctives.

LA RÉFORME DU RÉSEAU COMPTABLE DU TRÉSOR PUBLIC BÉNINOIS

Par

Fiacre J. J. AVAHOUNDJÈ

*Administrateur du Trésor au Ministère de l'Economie et des Finances du Bénin
Chercheur associé au Centre d'études et de recherches sur l'administration et les finances
(CERAF/Université d'Abomey-Calavi).*

Le Trésor public béninois est face à un dilemme : celui de rester en marge de la dynamique qui oblige l'ensemble des administrations financières à se mettre au pas des nouvelles normes de la gestion financière publique et des normes communautaires, ou celui d'impulser une réforme singulière dont s'inspireront les autres administrations financières. Dans tous les cas, toute réforme comporte un brin de progrès et une volonté manifeste de prise en compte des impératifs d'une bonne gestion des finances publiques.

En réalité, tout récemment, une vague de nominations réformant l'Administration du Trésor est intervenue. De nouvelles dénominations à savoir Trésorier communal, Trésorier départemental pour ne citer que ceux-là, contrairement aux dispositions de l'Arrêté portant Attributions, Organisation et Fonctionnement de la Direction générale du Trésor public en vigueur¹ sont apparues. Cependant, en cours de route, un nouvel arrêté² a été adopté consacrant officiellement la réforme.

Il s'agit d'une réforme des procédures dans la logique permanente de mieux se rapprocher des objectifs de la nouvelle gestion publique axée sur les résultats, d'une meilleure responsabilisation des acteurs de la chaîne d'exécution des dépenses publiques ou d'une meilleure reddition des comptes. L'organigramme du Trésor public a été complètement réaménagé. La logique du monstre à trois têtes au profit d'un monstre à deux têtes prévaut maintenant. Actuellement, la Recette générale du Trésor public, la Paierie générale du Trésor public et l'Agence centrale du Trésor public viennent d'être remplacées par la

¹ Arrêté n°5005/MEFPD/DC/SGM/DGTCP/SP du 1^{er} octobre 2015 portant attributions, organisation et fonctionnement de la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique.

² Arrêté n°1551/MEF/CAB/SGM/DGTCP/DCP/SP du 1^{er} octobre 2015 portant attributions, organisation et fonctionnement de la Direction générale du Trésor et de la Comptabilité publique.

Trésorerie générale du Trésor et la Direction de la Production des Comptes publics.

Cette nouvelle organisation, tout en garantissant l'autonomie fonctionnelle du Trésor public, reflète sans nul doute une certaine implication des acteurs du réseau comptable dans toutes les chaînes et tous les réseaux pratiques de la gestion des finances publiques.

Cette réforme est-elle légale ? Souffre-t-elle d'insuffisances pratiques, ou pourra-t-elle être prospère ? En tout état de cause, c'est une réforme opportune et salutaire (I), qui reste cependant à améliorer (II).

I. Une réforme opportune et salutaire

La réforme vise l'objectif d'une administration financière moderne (A), mais permet également une réelle reddition des comptes (B).

A. Les défis d'une administration financière moderne

L'obligation d'être une administration moderne est la base essentielle de cette réforme. En effet, l'introduction massive des hautes technologies a considérablement impacté l'organisation du travail et les emplois. Pour les uns, elle est responsable de destruction d'emplois et de la hausse du chômage, alors que pour d'autres, elle permet essentiellement de créer de nouvelles activités et de dynamiser l'économie.

Les nouvelles technologies, et le digital d'une manière générale, contribuent à faire évoluer les organisations. Pour les auteurs, les organisations sont passées d'une économie basée sur la standardisation et la production matérielle à des organisations valorisant l'innovation et le sur-mesure. Selon François Cazals³, cinq périodes d'innovations technologiques majeures ont marqué le temps : « *De 1785 à 1845, est la période des forces hydrauliques, du textile et du fer ; de 1845 à 1900, est la période de la machine à vapeur, les chemins de fer et l'acier ; de 1900 à 1950, paraît l'électricité, le moteur à explosion et la chimie ; de 1950 à 1990, est la période de la pétrochimie, l'électronique et l'aviation qui sont les secteurs innovants ; et enfin, à partir des années 90, s'est installée la période de l'informatique, Internet et des télécoms, qui qui sont les secteurs innovants* ».

Ainsi, à partir de 2007, des logiciels permettant le partage et la centralisation des informations ont été mis à la disposition des

³ Cazals F., *Stratégies digitales : La méthode des 6C*, Paris, Deboeck Supérieur, 2015.

organisations et des individus. On peut être d'accord que « *Les nouvelles technologies sont arrivées en masse sur le marché à partir des années 2000* »⁴. Dès 2011, l'on constate de manière générale que le web est omniprésent, on ne parle même plus d'Internet devenu un élément implicite du monde dans lequel on évolue. Rien d'étonnant si l'on considère les immenses progrès réalisés durant la dernière décennie en matière de démocratisation de l'information qui s'est opérée grâce au développement spectaculaire du Web et à son intégration dans toutes les sphères de la société. Ce constat est vérifiable en ce qui concerne l'Administration fiscale.

C'est le moment où l'Internet est devenu accessible sur le mobile. Parallèlement au développement d'Internet, on constate le développement simultané des périphériques permettant d'y accéder à partir d'un téléphone portable androïde ou d'une tablette. Ce nouveau protocole favorise grandement le développement de l'Internet des objets ; ceci est le fait de connecter des objets du quotidien à internet.

Le développement des nouvelles technologies a fortement contribué à l'accroissement des performances de l'Administration publique. La force de la plateforme digitale proposée par une startup réside dans son caractère universel et dans des processus standardisés qui n'ont pas, ou très peu, à être adaptés aux différences culturelles locales. La dématérialisation de la relation entre l'offre et de la demande s'explique par la réduction de l'asymétrie d'informations entre l'utilisateur et l'Administration publique. Le numérique a offert aux startups la possibilité de créer des plateformes universelles, transférables et qui donnent la possibilité aux clients de connaître et de choisir l'offre qu'ils souhaitent.

Quoi qu'il en soit, les Administrations traditionnelles n'ont plus le choix : pour rester compétitives, elles doivent se moderniser et se digitaliser. Elles sont dans l'obligation de changer de mode d'organisation afin de pouvoir proposer des produits innovants et performants. La digitalisation a permis aux entreprises de se remettre en question et d'innover. Pour le management, il ne s'agit plus seulement de produire de l'innovation afin de contrôler le marché, mais de développer une agilité en saisissant les opportunités.

⁴ Fatine BIAZ et Martine BRASSEUR, « L'impact de la digitalisation des organisations sur le rapport au travail : entre aliénation et émancipation », *Revue Question(s) de management ?*, 2018/2 n°21, page 145.

Le digital a permis à des personnes de créer leur propre emploi. Ce ne sont pas nécessairement des professionnels du domaine, elles n'ont pas de collègues, et ont peu de contact avec la clientèle. Pour ces personnes, l'important est d'avoir un travail et de participer au bien-commun de la communauté en répondant de manière adéquate aux besoins des consommateurs.

Le changement dans la relation que les cadres ont avec leur travail est réel puisqu'ils bénéficient des impacts de la digitalisation leur permettant d'acquérir plus de liberté. Se pose alors la question de la loyauté du salarié vis-à-vis de son employeur. Le fait que l'introduction des hautes technologies ait modifié considérablement et durablement le management et l'organisation du travail, ne signifie cependant pas que la qualité du rapport au travail en a été améliorée. L'impact, dès lors, ne concerne plus la nature du rapport au travail mais sa qualité. Pour pouvoir apprécier cette qualité du rapport au travail, plusieurs critères ont été identifiés par différents auteurs.

Dans cette situation d'ensemble, l'Administration du Trésor a donc tôt fait d'opter pour une modernisation de ses activités dans la logique d'atteindre les réels objectifs de développement. Ceci accorde une place de choix au contribuable en général et aux multinationales en particulier. Cette modernisation passera par une rationalisation de l'organigramme, une politique de communication efficace, et par le renforcement et la coordination de la fonction comptable.

Par ailleurs, le défi de la modernisation accrue oblige le Trésor public à s'outiller dans l'utilisation des e-services. Il faudrait aussi miser sur la stabilité et l'autonomie énergétique qui sont le gage d'une bonne perception des droits et taxes à l'époque de l'informatisation généralisée, en ce qui concerne la mise en place d'une politique aussi adaptée aux réalités contemporaines.

La réforme du réseau comptable s'articule également autour de l'impératif de reddition des comptes.

B. L'impératif de l'obligation de reddition des comptes

Comme l'affirme Rémi PELLET⁵, « *Rendre compte, c'est l'essence même de la démocratie* ». La reddition des comptes est au cœur de la démocratie financière qui doit être garantie par une juridiction

⁵ R. PELLET, *La Cour des Comptes*, Paris, La découverte, coll. Repères, 1998, p. 6 ; Lire aussi J. MAGNET, *La Cour des Comptes*, Paris, Berger Levrault, coll. L'administration nouvelle, 5^{ème} édition, 2001, p. 86.

financière autonome et indépendante. Pourtant l'institutionnalisation d'une telle juridiction a fait couler beaucoup d'encre et de salive.

La loi n°2019-40 du 07 novembre 2019 modifiant la Constitution béninoise du 11 décembre 1990 a institué en ses articles 134-1 à 134-6 une Cour des comptes. Cette réforme était attendue depuis la directive n°02/2000/CM/UEMOA du 29 juin 2000, portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques, qui avait donné aux Etats membres, une date butoir pour la création des Cours des comptes (31 décembre 2002). Il a fallu 19 ans pour que le Bénin mette en œuvre cette directive de l'UEMOA.

En effet, la Cour des comptes est la plus haute juridiction en matière financière dont la mission est d'assurer la reddition des comptes par les gestionnaires publics, du contrôle de l'utilisation des fonds publics et l'information des citoyens sur l'utilisation des fonds publics. Elle doit assurer la démocratie financière qui selon Maxime AKAKPO (ancien Président de la Chambre des comptes de la Cour suprême du Bénin) pourrait être représentée par le foyer traditionnel à trois pierres.

Considéré, comme étant à l'origine de l'Etat, l'argent public joue un rôle capital dans la gouvernance étatique. Mais en réalité, l'argent public n'existe pas sans l'argent des contribuables. L'argent se faisant rare, les contribuables se montrent indéniablement plus réceptifs à la question du contrôle des deniers publics, plus intéressés qu'autrefois par l'usage qui en est fait, plus sensibles donc au thème du contrôle de la dépense et à son corollaire, l'utilisation des prélèvements obligatoires. C'est ce que consacre l'article 15 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 Août 1789 : *« la société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration »*.

La question du contrôle des finances publiques se pose donc et très peu de pays échappent à la dilapidation des fonds publics et à la corruption. Ces phénomènes revêtent simplement des formes et prennent des proportions différentes dans le temps et dans l'espace. Mais seul un contrôle effectif et performant permet de lutter efficacement contre ceux-ci et d'assurer la maîtrise des finances publiques et de remédier aux dysfonctionnements préjudiciables à l'épanouissement des citoyens des Etats.

C'est ainsi que l'impératif de reddition des comptes est une base réelle et considérable à cette réforme qui vise une meilleure reddition des comptes. Ainsi, si on focalise la finalité de la justice financière (régularité et efficience des opérations financières des personnes publiques) ainsi que son mode opératoire, on dirait pour

paraphraser les mots de l'arrêt BLANCO, qu'elle a ses règles spéciales, que ces règles ne se ramènent, de façon absolue, ni aux principes établis en droit judiciaire privé ni aux règles tendant à asseoir le principe de soumission de l'administration au droit.

II. Une réforme à améliorer

Les imperfections manifestes de la réforme (B) et la recherche de la performance (A) démontrent du besoin de maturité de ladite réforme.

A. La recherche de la performance comme la logique acceptable de la réforme

La logique acceptable de la réforme tient dans le souci d'une responsabilisation accrue des acteurs du réseau comptable, notamment le souhait du respect des impératifs de la Loi Organique relative aux lois de finances et du Règlement général sur le Trésor et la Comptabilité publique. Ce besoin de responsabilisation des différents acteurs s'inscrit dans la dynamique permanente de la performance.

En réalité, la recherche de la performance est une notion polysémique, complexe et difficile à définir tant les approches à retenir sont multiples. Elle a été largement ventilée durant les récentes décennies comme un impératif catégorique. Sa complexité n'émane pas uniquement de la diversité de ses conceptualisations mais aussi de son caractère multidimensionnel.

Le concept de performance est couramment utilisé tant dans la littérature que dans les milieux organisationnels pour désigner un certain niveau d'excellence. Il reste, cependant, relativement ambigu dans la mesure où il est très galvaudé dans le langage courant. Par ailleurs, bien qu'il soit largement utilisé, il ne fait pas l'unanimité autour d'une définition et d'une mesure précise.

Dans le domaine de la physique, la performance est considérée comme un effet « utile » au regard de l'objet qui est le sien, d'où la référence possible à la définition du Larousse : qu'est l'ensemble des qualités qui caractérisent les prestations dont sont capables les acteurs d'un système.

Dans le domaine de la gestion, la performance a toujours été une notion ambiguë, rarement définie explicitement. Elle n'est utilisée en contrôle de gestion que par transposition de son sens en anglais. Depuis les années 80, de nombreux chercheurs se sont attachés à la définir et plus récemment cette notion est mobilisée

dans la littérature managériale pour évaluer la mise en œuvre par l'entreprise des stratégies annoncées de développement durable.

Premièrement, le terme performance est souvent utilisé dans un contexte d'évaluation, ainsi on trouve des termes comme : évaluation de la performance, pilotage de la performance, management de la performance. La performance est donc étroitement liée à la valeur. Cette dernière est celle qui prévaut dans la définition de la performance comme résultat. Deuxièmement, la performance a plusieurs dimensions, dont le nombre est variable selon les auteurs. Troisièmement, la performance est souvent mise en relation avec la cohérence et la pertinence. Le terme cohérence, qui ne soulève pas de difficulté dans la définition, fait référence à des décisions qui sont logiques entre elles et par rapport à une échelle de préférence. Le terme pertinence, contrairement au terme cohérence n'a pas de définition précise. Alors que la pertinence se définit habituellement en relation avec un utilisateur et une intention, dans certains cas, elle est confondue avec la cohérence et dans d'autres cas, elle est assimilée à la précision ou l'exactitude.

L'articulation de ces différents termes fait apparaître la performance comme le résultat d'une simple sommation de pertinence et de cohérence ou comme le produit d'une boucle itérative entre ces deux mêmes termes. La performance, la cohérence et la pertinence sont respectivement la dimension objective, la dimension rationnelle et la dimension subjective de toute évaluation valide. Par ailleurs, la performance a longtemps été un concept unidimensionnel, mesuré par le seul profit, en raison notamment du poids des propriétaires dans le processus de décision. Plusieurs études, qui s'inscrivent dans un courant positiviste, étudient la plupart du temps, la performance sous un angle financier et réduisent ce concept à une dimension simple centrée sur la seule dimension financière. C'est la recherche de cette performance qui soutient la réforme.

B. Les imperfections manifestes de la réforme

Les imperfections de la réforme tiennent lieu en quelques points. Au préalable, cette réforme souffre d'un défaut de base légale⁶. En réalité, au moment de sa mise en application, le projet

⁶ Elle a préalablement été opérationnelle sur la base d'un projet sans une base légale. La phase pilote a permis de démarrer depuis plus de deux (02) ans avec comme objectif principal d'éprouver l'efficacité des Trésoriers ministériels.

d'Arrêté devant entériner sa mise en vigueur n'a pas été pris malgré des nominations tous azimuts de comptables ministériels.

L'administration du Trésorier Ministériel ne comporte que deux services à savoir un service de la Dépense et un service de la Comptabilité. Il n'y a pas de service de recettes alors que ce Trésorier exécute les opérations de recettes et coordonne les activités des régies de recettes et des services intermédiaires de recettes de son ministère. Cette fonction est confiée à tort au service de la comptabilité.

De plus, on constate que la fonction de comptable principal de l'Etat est largement déconcentrée. Ce texte à lui seul crée au moins 20 comptables principaux au titre des ministères, 7 pour les institutions, 12 pour des départements et 3 au niveau central du Trésor. Cette pléthore de comptables principaux constitue le sermon le plus difficile de cette lourde réforme mettant en jeu la responsabilité des différents acteurs dans la gestion des deniers publics.

Par ailleurs, il n'existe aucune forme, garantie particulière pour les comptables publics. L'inexistence d'un statut pour le comptable public béninois expose la gestion des deniers publics à plusieurs risques. Les trésoriers communaux ou départementaux ne constituent qu'un leurre car fondamentalement, l'ancienne organisation n'a pas changé sauf la qualité de comptable principal accordée au Trésorier départemental, auparavant Receveur des Finances.

Conclusion

La réforme en cours au Trésor public a mis du temps à être opérationnelle malgré les multiples balbutiements, mais elle est opportune. Elle renforcera la reddition des comptes et une plus grande responsabilisation des acteurs intervenant dans la gestion des deniers publics.

FALLAIT-IL UNE NOUVELLE LOI ORGANIQUE RELATIVE AUX LOIS DE FINANCES AU SENEGAL ?

Par

Adamou ISSOUFOU

Docteur en Droit Public

Faculté des Sciences Juridiques et Politiques

Université Cheikh Anta DIOP de Dakar (Sénégal).

Adoptée par l'Assemblée nationale en sa séance du 03 février 2020, déclarée conforme à la Constitution par décision n°01/C/20 du 24 février 2020¹ et promulguée le 26 février 2020, la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) n°2020-07 abroge et remplace la loi organique n°2011-15 du 08 juillet 2011 modifiée par la loi organique n°2016-34 du 23 décembre 2016.

L'idée d'abroger et de remplacer cette loi organique qui a internalisé, dans le droit sénégalais, la directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 relative aux lois de finances est « *d'apporter les dernières améliorations nécessaires permettant son application au 1^{er} janvier 2020* »². Il est évident que si le législateur « *est le maître du temps écrit, il ne l'est pas de celui qui passe sur son œuvre pour l'user et un jour l'emporter* »³. Celle-ci ne pouvant pas faire exception, certaines de ses incohérences et insuffisances se sont révélées aux leçons du temps et de la pratique. Il semble que c'est la nécessité de les identifier et de les corriger qui a motivé une telle réforme.

A travers cette technique que l'on pourrait qualifier de « seconde transposition », le législateur sénégalais a rompu avec la tradition « une directive - un texte de transposition ». Il peut, néanmoins, être reproché à cette perception le fait que la nouvelle LOLF ne se réfère quasiment pas à la Directive 06/2009. Elle se limite à corriger les manquements contenus dans la LOLF précédente. L'on peut, en conséquence, se demander si c'est l'ancienne LOLF qui avait mal transposé la directive ou si c'est la nouvelle LOLF qui entend s'écarter des prescriptions de la Directive précitée. En effet, sans l'une de ces deux hypothèses, il n'aurait pas été utile, en dehors de suppressions de forme (qui, au demeurant, allaient plus imposer une modification qu'une abrogation) et des

¹ Décision disponible sur <https://conseilconstitutionnel.sn/decision-n-1-c-2020-affaire-n-1-c-20/> consulté le 10 juillet 2020.

² Voir exposé des motifs de la LOLF n°2020-07 du 26 février 2020.

³ ARDANT P., « Le temps et les Constitutions écrites », in *La République*, Mélanges Pierre AVRIL, Paris, Montchrestien, 2001, p. 515.

renvois, d'adopter une nouvelle LOLF. Mais puisqu'elle a été adoptée, il est important de voir ce qui a été changé et ce qui a été maintenu.

Composée de soixante-treize (73) articles, la nouvelle LOLF reprend la structuration de l'ancienne LOLF. Les neuf (9) titres de la loi sont repartis entre les dispositions générales (Titre I), le domaine et la classification des lois de finances (Titre II), le contenu des lois de finances (Titre III), le format de présentation des lois de finances (Titre IV), le cadrage macroéconomique des lois de finances (Titre V), la procédure d'élaboration et de vote des lois de finances (Titre VI), les règles fondamentales de mise en œuvre des budgets publics (Titre VII), les contrôles exercés par l'Assemblée nationale et la Cour des comptes sur les finances publiques (Titre VIII) et les dispositions transitoires (Titre IX).

Dans la forme comme dans le fond, plusieurs éléments d'amélioration et de correction ont été introduits. L'exercice consiste à les répertorier et à les présenter. Dans un effort de systématisation, l'on peut tenter de les regrouper autour de deux (2) points. Il s'agit, d'une part, des ajouts, des suppressions et des réécritures dans le sens d'une plus grande précision du contenu et de la forme des lois de finances (I) et, d'autre part, du souci de réaliser une meilleure rationalisation des crédits budgétaires (II).

I. Une plus grande précision de la forme et du contenu des lois de finances

Dans sa volonté de préciser davantage le cadre juridique relatif aux lois de finances, le législateur organique a opéré une certaine réécriture des dispositions de la LOLF relatives aux lois de finances de l'année (A) avant d'apporter certaines améliorations au droit applicable aux autres lois de finances (B).

A. Une certaine réécriture des dispositions relatives aux lois de finances de l'année

Une lecture comparée des dispositions de l'ancienne et de la nouvelle LOLF permet de relever des ajouts, des suppressions et des reformulations qui touchent pratiquement à tous les aspects de la loi de finances de l'année. Il convient dès lors de s'appesantir sur les cas les plus significatifs.

Ainsi, au titre des dispositions générales⁴, il est ajouté à la liste des textes d'application de la LOLF, un « *décret relatif à la gestion*

⁴ Dans les deux LOLF, les dispositions générales font l'objet du Titre I.

budgétaire de l'Etat»⁵. A travers cette innovation dans le dispositif réglementaire d'application de la LOLF, les autorités compétentes cherchent à déterminer « *le cadre de gestion du budget-programme et les acteurs qui y interviennent* »⁶ et à préciser « *certaines règles de gestion du programme-budgétaire, notamment celles relatives aux autorisations d'engagement et aux crédits de paiement, aux plafonds d'emplois rémunérés par l'Etat ainsi qu'aux ouvertures et mouvements des crédits en cours de gestion et aux opérations de fin de gestion* ». Ce texte constitue le cadre de référence des gestionnaires du budget⁷.

Dans le Titre III relatif au contenu de la loi de finances, il est ajouté à la liste des recettes budgétaires de l'Etat « *les remboursements des prêts et avances* » entraînant par là leur suppression de la liste des ressources de trésorerie⁸. En conséquence, « *les prêts et avances* » cessent d'être des charges de trésorerie⁹ pour, en principe, intégrer la liste des dépenses budgétaires. Dans la même logique l'on constate qu'après avoir réitéré le principe du caractère limitatif des crédits, l'article 20 alinéa 3 de la nouvelle LOLF clarifie le seul cas d'inscription des crédits évaluatifs prévus par l'ancienne LOLF. En effet, en disposant que « *...les crédits relatifs aux charges financières de l'Etat sont évaluatifs* », l'article 20 alinéa 3 de l'ancienne LOLF s'expose à des interprétations divergentes, notamment sur le point de savoir ce qu'il faut entendre par « *charges financières de l'Etat* ». Pour que cela n'arrive pas, la nouvelle LOLF précise que les crédits évaluatifs concernent « *les charges financières de la dette* » et les « *frais d'actes et de contentieux* ». A propos de ceux-ci, par exemple, il a été tenu compte de la logique selon laquelle, si les actes et les contentieux sont inhérents au fonctionnement de l'Etat et donc inévitables, il n'est nullement évident de prévoir, à l'avance et avec précision, le montant nécessaire à leur prise en charge. C'est la raison pour laquelle, le droit sénégalais les verse dans la catégorie de ces crédits qui « *correspondent en principe à des dépenses juridiquement obligatoires pour l'Etat, et qui échappent par conséquent à l'appréciation des autorités administratives* »¹⁰. Puisque le montant des crédits n'a qu'une

⁵ Décret n°2020-1020 du 06 mai 2020 abrogeant et remplaçant le décret n°2020-28 du 08 janvier 2020 relatif à la gestion budgétaire de l'Etat, JORS n° spécial 7320 du 18 mai 2020 pp. 1101 et suivantes.

⁶ Voir rapport de présentation de ce décret.

⁷ A travers le rapport de présentation et les dispositions pertinentes de ce décret, l'on constate qu'il s'agit essentiellement des acteurs nouveaux qui sont le responsable de programme, le responsable d'action, le responsable d'activité.

⁸ Voir article 27 de l'ancienne LOLF et l'article 27 de la nouvelle.

⁹ Voir article 28 de l'ancienne LOLF.

¹⁰ BOUVIER M. et autres, Finances publiques, Paris, LGDJ 18^e édition 2019-2020, p. 321.

valeur indicative, la nouvelle LOLF s'est intéressée, contrairement à sa devancière, à l'encadrement du recours éventuel aux crédits supplémentaires dans le sens de leur rationalisation. Il a été ajouté à cet effet qu'« *avant la clôture de la gestion, les dépassements éventuels font l'objet d'un abondement de crédits à due concurrence.* »¹¹ Pour leur régularisation, il est ajouté que « *les dépassements de crédits évaluatifs font l'objet de proposition d'ouverture de crédits dans la plus prochaine loi de finances* »¹². Dans le même titre, les conditions de recours aux décrets d'avances ont été assouplies. En effet, si dans l'ancienne LOLF deux conditions cumulatives de fond et l'intervention du Conseil des ministres sont prévues¹³, la nouvelle responsabilise davantage le chef de l'Etat en l'autorisant à signer, sans qu'il soit nécessaire de réunir le Conseil des ministres, le décret d'avance « *en cas d'urgence ou de nécessité impérieuse d'intérêt national...* »¹⁴.

Sur les règles de présentation des lois de finances prévues au Titre IV, l'on relève que l'article 44 de la nouvelle LOLF indique que dans la première partie de la loi de finances, il doit être fixé « *le plafonds de la variation nette de l'encours des emprunts à moyen et long terme* » et dans la seconde partie « *la variation nette de l'encours des avances, des prêts et des garanties et avals* »¹⁵. Il s'agit, certainement, pour le législateur organique d'attirer l'attention sur la nécessité de ne pas omettre ces éléments importants lors de l'élaboration de la loi de finances. En outre, il est exclu du contenu de cette seconde partie, le point relatif à l'approbation des « *conventions financières conclues par l'Etat* »¹⁶. En ce qui concerne la liste des pièces devant accompagner le projet loi de finances, il est ajouté le « *document "voies et moyens" évaluant le rendement et justifiant l'évolution des impôts dont le produit est affecté à l'Etat* »¹⁷.

Concernant le Titre VI relatif à la procédure d'élaboration et de vote de lois de finances, il est simplement supprimé la référence aux « *services votés* » en cas de non promulgation de la loi de finances avant le début de l'année¹⁸. Dans la nouvelle LOLF, en effet, l'alinéa

¹¹ Article 20 alinéa 3 de la nouvelle LOLF.

¹² Article 20 alinéa 4 de la nouvelle LOLF.

¹³ L'article 23 de l'ancienne LOLF exige sur le fond, deux conditions cumulatives à savoir « l'urgence impérieuse » et la « nécessité impérieuse d'intérêt national ». Sur la forme, le décret est nécessairement pris en Conseil des ministres.

¹⁴ Article 23 de la nouvelle LOLF.

¹⁵ Au regard de l'ancienne LOLF, ces éléments ne faisaient pas parties ni de la première ni de la seconde partie de la loi de finances.

¹⁶ Voir article 44 de l'ancienne LOLF et l'article 44 de la nouvelle.

¹⁷ Voir le deuxième tiret de l'article 45 de la nouvelle LOLF.

¹⁸ Voir article 57 alinéa 8 de l'ancienne LOLF.

4 de l'article 57 dispose que « *si la loi de finances de l'année n'a pu être promulguée avant le début de l'année financière, le Président de la République est autorisé, conformément aux dispositions de l'article 68 de la Constitution, à continuer de percevoir les impôts existants et à reconduire par décrets les autorisations budgétaires* ». Il est vrai que cette modification n'aura pas d'impact pratique pertinent en cas de perturbation lors de l'adoption et de promulgation des lois de finances, mais formellement elle a l'avantage de confirmer la rupture d'avec l'ancienne méthode d'évaluation et de gestion des crédits budgétaires.

Enfin, au titre VII qui traite des règles fondamentales de mise en œuvre des budgets publics, il a été ajouté à l'article 65 de la nouvelle LOFF que le Ministre en charge de finances est également ordonnateur « *des crédits globaux pour des dépenses accidentelles et imprévisibles, des crédits et des charges communes, des charges financières de la dette de l'Etat* »¹⁹.

Les autres catégories de lois de finances ont également été impactées par la réforme.

B. Une amélioration du cadre juridique des autres lois de finances

Les catégories de loi de finances visées sont la loi de finances rectificative (LFR) et la loi de règlement (LR).

Pour la première loi²⁰, l'article 47 de l'ancienne LOLF prévoyait trois cas de recours. Aux termes de cette disposition, le projet de LFR est préparé et déposé lorsque les grandes lignes de l'équilibre budgétaire ou financier défini par la loi de finances de l'année se trouvent bouleversées, notamment par l'intervention de décrets d'avances ou d'arrêtés d'annulation de crédits, lorsque les recettes constatées dépassent sensiblement les prévisions de la loi de finances de l'année et enfin en cas d'intervention des mesures législatives ou réglementaires affectant de manière substantielle l'exécution du budget. En examinant ces différents motifs, notamment celui portant spécifiquement sur les recettes, l'on remarque qu'il n'a pas été pris en compte l'hypothèse dans laquelle, compte tenu de certaines circonstances, les recettes constatées pourraient être largement en deçà des prévisions. La réécriture de cette hypothèse et qui donne la formule selon laquelle un projet de LFR doit être déposé lorsque, entre autres, « *les recettes constatées*

¹⁹ Article 65 de l'ancienne LOLF.

²⁰ Pour une étude complète, des lois de finances rectificatives au Sénégal, voir, FALL M., « Les lois de finances rectificatives », *Afrilex* n°4 disponible sur <http://afrilex.u-bordeaux4.fr/sites/afrilex/IMG/pdf/04doc13fall.pdf> consulté le 09 juillet 2020.

augmentent ou diminuent sensiblement par rapport aux prévisions de la loi de finances de l'année»²¹ vise certainement à combler cette lacune.

A propos de la seconde²², la réécriture a concerné le premier tiret de l'article 48 de l'ancienne LOLF. Il y était écrit, en effet, que « *la loi de règlement d'un exercice : - constate le montant définitif des encaissements de recettes et des ordonnancements de dépenses* ». Il ressort de ce libellé que l'ordonnancement est le critère de détermination de résultat budgétaire. Or, ce critère ne semble pas pertinent. En effet, une dépense ordonnancée peut être rejetée par le comptable public pour irrégularité²³. Aussi, l'ordonnancement n'est-il pas matérialisé sur le plan comptable par des écritures. C'est pourquoi, l'article 48 de la nouvelle LOLF dispose que « *la loi de règlement d'un exercice arrête le montant définitif des encaissements de recettes et des paiements de dépenses ainsi que le résultat budgétaire qui en résulte* ».

Le critère de dépense payée semble beaucoup plus cohérent dans la mesure où la comptabilité budgétaire est renseignée des paiements par les comptables publics. En outre, le recueil des normes comptables de l'Etat indique que le critère de prise en compte des dépenses en comptabilité budgétaire est le paiement.

Au-delà de la précision recherchée dans la forme et le contenu des lois de finances, la nouvelle LOLF vise une meilleure rationalisation des crédits budgétaires.

II. Une meilleure rationalisation des crédits budgétaires

A propos de l'idée de rationaliser la gestion des crédits budgétaires, deux séries de dispositions apparaissent à la lecture de la nouvelle LOLF. Il s'agit des dispositions qui apportent des précisions au cadre de gestion des crédits des institutions constitutionnelles (A) et de celles qui consacrent la généralisation de la pluri annualité (B).

A. Une précision du cadre de gestion des crédits des institutions constitutionnelles

Il ressort de la lecture de certaines dispositions de la nouvelle LOLF que le législateur a entendu apporter des améliorations au cadre juridique relatif à la gestion des crédits des

²¹ Voir article 47 de la nouvelle LOLF.

²² Pour une étude exhaustive de cette catégorie de loi de finances, FALL I-M, « *La loi de règlement dans le droit des finances publiques des Etats membres de l'UEMOA : l'exemple du Sénégal* », Droit sénégalais n°4-2005, pp. 45-67.

²³ Voir article 102 du décret n°2020-978 du 23 avril 2020 portant règlement général sur la comptabilité publique.

Institutions constitutionnelles. Sur la répartition des crédits à elles affectés, l'article 12 alinéa 3 de l'ancienne LOLF disposait déjà que *« les crédits alloués aux Institutions constitutionnelles sont regroupés en dotations, lorsqu'ils sont directement destinés à l'exercice de leurs missions constitutionnelles. Toutefois, ils sont repartis en programme, lorsqu'ils concourent à la réalisation d'une politique publique »*.

Les innovations introduites dans la nouvelle LOLF tentent d'aligner le régime des dotations sur celui des programmes avant d'apporter davantage des précisions sur le statut de l'ordonnateur principal de l'institution constitutionnelle et de prévoir la nomination d'un responsable de programme au niveau de chaque institution gérant des crédits affectés à la réalisation d'une politique publique.

Dans la logique de l'alignement annoncé, l'article 12 alinéa 8 de la nouvelle LOLF dispose que *« les crédits de chaque programme ou dotation sont décomposés selon leur nature en crédits ... »*²⁴. Et il est visé, dans les deux LOLF, les crédits du personnel, les crédits de biens et services, les crédits d'investissement. C'est au sujet des crédits de transferts que la nouvelle LOLF distingue, contrairement à l'ancienne, les transferts courants des transferts en capital.

Il est également précisé que *« les crédits de personnel sont assortis, par ministère et institution constitutionnelle, de plafond d'autorisation d'emplois rémunérés par l'Etat »*²⁵ alors que dans l'ancienne LOLF, seuls les crédits de personnel, par ministère, sont assortis de cette exigence²⁶. Aussi, si la seule unité de spécialisation des crédits prévue par l'ancienne LOLF était le programme²⁷, la nouvelle la loi l'étend expressément aux dotations. Elle dispose, à cet effet, que *« les crédits sont spécialisés par programme ou dotation »*²⁸.

En somme, à partir du moment où des programmes peuvent être gérés par des institutions constitutionnelles, la nouvelle LOLF a entendu corriger les lacunes contenues dans l'ancienne en précisant les modalités de nomination et les attributions de leur responsable. Ainsi, contrairement à l'article 13 alinéa premier de l'ancienne LOLF qui précise que *« les responsables de programme sont*

²⁴ A l'article 12 de l'ancienne LOLF cette décomposition selon la nature des crédits ne concerne que les crédits de programme.

²⁵ Article 12 alinéa 9 de la nouvelle LOLF.

²⁶ Article 12 alinéa 8 de l'ancienne LOLF.

²⁷ Article 12 alinéa 9 de l'ancienne LOLF.

²⁸ Article 12 alinéa 10 de la nouvelle LOLF.

nommés par ou sur proposition du ministre sectoriel dont ils relèvent »²⁹, la nouvelle écriture de cet alinéa indique que « *les responsables de programme sont nommés par arrêté du Ministre ou décision du Président d'institution constitutionnelle dont ils relèvent* »³⁰.

En plus du statut des responsables de programme des institutions constitutionnelles, la nouvelle LOLF a précisé les prérogatives de leurs ordonnateurs principaux et celles du Ministre en charge de finances. L'article 15 alinéa 2 dispose, dans ce sens, que « *...à l'intérieur d'un même programme ou dotation, les ordonnateurs peuvent, en cours d'exécution, modifier la nature des crédits pour les utiliser, s'ils sont libres d'emploi...* ». La réécriture opérée indique que, désormais, la fongibilité asymétrique des crédits dont il s'agit s'applique également aux crédits contenus dans les dotations³¹.

D'autres précisions ont été apportées au sujet des actes réglementaires d'exécution de la loi de finances. C'est le cas de l'article 21 de la nouvelle LOLF qui prévoit expressément la possibilité de procéder à des virements de crédits³² entre programmes d'une même Institution constitutionnelle alors que dans l'ancienne loi, seuls les crédits « *entre programmes d'un même ministère* »³³ sont concernés par ce mouvement.

Dans cette même logique, des clarifications ont été apportées sur le pouvoir qu'exerce le Ministre en charge de finances sur l'utilisation des crédits par, notamment, les Institutions constitutionnelles. L'article 25 dispose à cet effet que « *Des crédits budgétaires peuvent être annulés par arrêté du Ministre chargé des Finances, après information de l'ordonnateur principal concerné...* ». En préférant « *ordonnateur principal concerné* » à « *ministre sectoriel* »³⁴, la nouvelle LOLF vise, aussi, les Présidents des Institutions constitutionnelles qui sont ordonnateurs principaux des crédits de leurs Institutions. La nouvelle expression permet également de préciser que ce pouvoir de régulation du Ministre chargé des finances s'exerce aussi bien sur les dotations que les programmes de ces Institutions.

²⁹ L'on peut préciser que cette disposition induisait la possibilité que le responsable de programme puisse être nommé soit par le ministre par arrêté soit par décret (ce que traduit incidemment la formule sur proposition du ministre). La formule choisie semble être en contradiction avec la logique du budget programme qui vise à responsabiliser le ministre.

³⁰ Voir Décret n°n°2019-594 du 14 février 2019 fixant les conditions de nomination et les attributions du responsable de programme.

³¹ Article 15 alinéa 2 de l'ancienne LOLF.

³² L'article 21 de la nouvelle LOLF ne prévoit pas de transfert des crédits d'une institution vers une autre.

³³ Article 21 alinéa 3 de l'ancienne LOLF.

³⁴ Article 25 de l'ancienne LOLF.

La généralisation de la pluri annualité s’inscrit dans la même logique.

B. Une généralisation de la pluri annualité

« *La perspective pluriannuelle* »³⁵ irrigue tout le cadre harmonisé des finances publiques. Cette préoccupation devrait, en principe, entraîner la généralisation des autorisations d’engagement assorties des crédits de paiement. Toutefois, l’article 17 de l’ancienne LOLF disposait de façon péremptoire que les crédits ouverts par la loi de finances sont constitués « *des autorisations d’engagement applicables uniquement aux dépenses en capital et aux contrats de partenariat public-privé* ». Cette restriction du champ d’application des autorisations d’engagement a été levée par la nouvelle LOLF afin de conformer davantage le droit sénégalais des finances publiques à l’esprit du droit communautaire.

L’on constate à ce niveau une extension des autorisations d’engagement à tous les crédits contenus dans la loi de finances. L’article 17 de la nouvelle LOLF dispose, en effet, que « *les crédits ouverts par les lois de finances sont constitués d’autorisations d’engagement et de crédits de paiement applicables aux dépenses d’investissement à compter de 2020 et aux autres catégories de dépenses à partir de 2021 dans les conditions fixées par décret* ». Dès lors, la définition des autorisations d’engagement prévue à l’article 18 de l’ancienne LOLF change³⁶. Désormais, celles-ci « *constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être juridiquement engagées au cours de l’exercice* »³⁷.

La conséquence de cet élargissement est que « *pour les dépenses de personnel, l’autorisation d’engagement couvre le montant global des crédits ouverts par la loi de finances* »³⁸. Cette précision tient compte du caractère récurrent des dépenses du personnel soumises à autorisation annuelle. Mais en ce qui concerne « *les dépenses d’acquisition des biens et services, de transfert ou d’investissement directement exécutés par l’État, l’autorisation d’engagement couvre une unité indivisible formant un ensemble cohérent et de nature à être mise en œuvre sans dépense complémentaire* »³⁹. L’on remarque qu’en dehors des dépenses de

³⁵ MEDE N., « Réflexion sur le cadre harmonisé des finances publiques dans l’espace UEMOA », *Afrilex*, p. 12, disponible sur <http://afrilex.u-bordeaux4.fr/reflexion-sur-le-cadre-harmonise.html> consulté le 10 juillet 2020.

³⁶ L’alinéa premier de l’article 18 de cette loi dispose que « *les autorisations d’engagement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être juridiquement engagées au cours de l’exercice pour la réalisation des investissements prévus par la loi de finances* ».

³⁷ Article 18 alinéa premier de la nouvelle LOLF.

³⁸ Article 18 alinéa 2 de la nouvelle LOLF.

³⁹ Article 18 alinéa 3 de la nouvelle LOLF.

personnel, toutes les autres catégories de dépenses sont soumises aux mêmes régimes juridiques en matière d'autorisation d'engagement.

En outre, dans l'ancienne LOLF, les reports n'étaient possibles que pour les crédits relatifs aux dépenses d'investissement disponibles sur un programme⁴⁰. La généralisation des autorisations d'engagement à tous les crédits et à toutes les structures a entraîné une certaine réécriture des dispositions de l'article 24 de la LOLF. Dans sa nouvelle version, il est précisé que « *les autorisations d'engagement relatives aux dépenses d'investissement disponibles sur un programme ou une dotation à la fin de l'année peuvent être reportés sur le même programme ou dotation par décret, majorant à due concurrence les crédits de l'année suivante* »⁴¹. Il en est de même pour les crédits de paiement relatifs aux dépenses d'investissement disponibles sur un programme ou une dotation qui peuvent, à la fin de l'année, être reportés sur le même programme ou dotation dans la mesure où les reports retenus ne dégradent pas l'équilibre budgétaire⁴². En réalité, il s'agit pour le législateur organique de garantir la cohérence du régime juridique applicable aux reports de crédits. En effet, à partir du moment où les dotations pourraient contenir des crédits relatifs aux dépenses d'investissement, il devient logique de reconnaître que ces crédits soient reportables au même titre que les crédits de nature similaire contenus dans les programmes ministériels.

Enfin, il a été précisé que « *les dotations s'inscrivent dans les documents de programmation pluriannuelle des dépenses (...) par Institution constitutionnelle* » alors que dans l'ancienne LOLF, seuls les programmes des ministères étaient formellement concernés⁴³. En conséquence, les Institutions constitutionnelles sont désormais tenues, au même titre que les ministères, d'adosser leurs dotations à ces documents de programmation pluriannuelle.

Conclusion

Sous le poids des contraintes juridiques communautaires le Sénégal a procédé à une sorte de « réception formelle » de la Directive n°06/2009 à travers la LOLF n°2011-15 du 08 juillet 2011 modifiée par la loi organique n°2016-34 du 23 décembre 2016. Après neuf (9) ans de mise en œuvre, des insuffisances et

⁴⁰ Voir article 24 de l'ancienne LOLF.

⁴¹ Article 24 alinéa 2 de la nouvelle LOLF.

⁴² Article 24 alinéa 3 de la nouvelle LOLF.

⁴³ Voir article 52 de l'ancienne LOLF.

incohérences ont été constatées. L'option de l'abroger et de la remplacer a été prise par les autorités compétentes.

Toutefois, l'économie générale de la nouvelle LOLF permet de formuler, au moins, deux observations.

En premier lieu, il subsiste encore quelques manquements. L'article 21 alinéa 5 de la LOLF dispose que « *le montant annuel cumulé des virements et transferts affectant un programme ne peut dépasser 10% des crédits votés de ce programme, sauf nécessité impérieuse* ». Déjà, il est difficile de saisir les contours d'une « *nécessité impérieuse* ». Mieux, cette exception constitue un manquement par rapport à la directive n°06/2009 qui n'apporte aucune exception à la limitation des 10%. Son article L'article 21 dispose, en effet, que « *Le montant annuel cumulé des virements et transferts affectant un programme ne peut dépasser dix pour cent (10%) des crédits votés de ce programme* ».

Aussi, subsiste-t-il une sorte de « cavalier organique ». L'article 71 de la nouvelle LOLF dispose que « *Les comptes de gestion, déposés en état d'examen à la Cour des Comptes, doivent être jugés dans un délai de cinq (5) ans. En l'absence de jugement de la Cour des comptes dans ce délai, le comptable public est déchargé d'office de sa gestion* ». Cette disposition, reprise de l'article 84 de la directive n°06/2009 est un « cavalier organique » car, soit on considère qu'elle s'intéresse à l'office du juge des comptes auquel cas, il serait plus indiqué de la poser dans la loi organique sur la Cour des comptes, soit on considère qu'elle s'intéresse à la responsabilité des comptables publics ; et dans ce cas, elle doit être régie par un décret (notamment le décret portant réglementation concernant les comptables publics) ou par la loi de finances (en application de l'article 44 alinéa dernier de la LOLF).

En second lieu, le Sénégal poursuit sa technique du morcellement de l'entrée en vigueur. L'article 74 de l'ancienne LOLF avait fixé son entrée en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2016 sauf pour certaines dispositions dont elle avait prévu l'entrée en vigueur à une autre date. Ainsi, le dernier alinéa de l'article 67 de la LOLF de l'ancienne LOLF fixait au 1^{er} janvier 2017 l'application de la disposition selon laquelle « *le Ministre chargé des Finances peut assurer la fonction d'ordonnateur principal de tout ou partie des crédits d'un ministère ou d'une institution constitutionnelle...* ».

Aussi, la dernière phrase de son article 72 avait-il prolongé l'applicabilité des dispositions de la loi organique n°2001-09 du 15 octobre 2001 à la loi de finance de l'année 2016 par les ministères jusqu' à la période couverte par leur document de programmation pluriannuelle des dépenses de l'année 2016 afin de leur permettre de

disposer d'une période complémentaire d'adaptation. Enfin, l'article 73 avait reporté la date d'applicabilité des dispositions relatives au débat d'orientation budgétaire, à la transmission trimestrielle au Parlement des rapports d'exécution du budget et à la mise à disposition du public de ces rapports (article 56 et 70) à l'année 2012.

Ainsi, en dehors de ces dispositions dont l'entrée en vigueur avait été anticipée ou différée, toutes les autres dispositions de la LOLF n°2011-15 du 08 juillet 2011 étaient censées être applicables à compter du 1^{er} janvier 2016.

Cette technique d'entrée en vigueur pose des problèmes d'interprétation et d'identification car elle fait coexister deux régimes juridiques. Elle comporte également le piège, pour les praticiens, d'une application par inadvertance.

En différant l'entrée en vigueur des articles 17⁴⁴ et 18⁴⁵, la nouvelle LOLF renoue avec cette pratique d'entrée en vigueur à géométrie variable selon les dispositions⁴⁶./-

⁴⁴ Aux termes de cet article « les crédits ouverts par les lois de finances sont constitués d'autorisations d'engagement et de crédits de paiement applicables aux dépenses d'investissement à compter de 2020 et aux autres catégories de dépenses à partir de 2021, dans les conditions fixées par décret ».

⁴⁵ Cet article également concerné par le report dispose que « les autorisations d'engagement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être juridiquement engagées au cours de l'exercice. Pour les dépenses de personnel, l'autorisation d'engagement couvre le montant global des crédits ouverts par la loi de finances.

Pour les dépenses d'acquisition de biens et services, de transferts ou d'investissement directement exécutées par l'Etat, l'autorisation d'engagement couvre une unité indivisible formant un ensemble cohérent et de nature à être mise en œuvre sans dépense complémentaire.

Pour les contrats de partenariats publics-privés, par lesquels l'Etat confie à un tiers le financement, la réalisation, la maintenance ou l'exploitation d'opérations d'investissements d'intérêt public, les autorisations d'engagement couvrent, dès l'année où les contrats sont conclus, la totalité de l'engagement juridique ».

⁴⁶ L'article 73 de la nouvelle LOLF dispose en effet que « la présente loi organique entre en vigueur le 1^{er} avril 2020, à l'exception de ses articles 17 et 18 qui s'appliquent à compter de la loi de finances pour l'année 2021 ».

**PRESENTATION DU DECRET N°2020-1020 DU 06
MAI 2020 RELATIF A LA GESTION BUDGETAIRE DE
L'ETAT AU SENEGAL**

Par

Maguette DIOP

Docteur en Droit Public

Assistant à l'UFR Sciences Juridiques et Politiques

Université Gaston Berger

Saint-Louis (Sénégal).

Au Sénégal, la mise en œuvre des Directives issues du nouveau cadre harmonisé des finances publiques¹ a nécessité le réaménagement du cadre légal et réglementaire régissant le droit des finances publiques. Faisant figure de « bon élève », le Sénégal a très tôt effectué un travail remarquable afin d'aligner son droit positif aux exigences communautaires. C'est dans ce registre qu'il faut classer le décret 2020-1020 du 06 mai 2020 relatif à la gestion budgétaire de l'Etat au Sénégal².

Déjà dès 2013, a commencé la mise en œuvre progressivement des exigences communautaires, en veillant à l'application des dispositions considérées comme « *d'application immédiates* ». Il s'agissait principalement des dispositions relatives à la transmission à l'Assemblée nationale des rapports trimestriels d'exécution budgétaire (RTEB), l'organisation d'un débat d'orientation budgétaire (DOB) à la lumière des informations contenues dans le document de programmation budgétaire et économique pluriannuelle (DPBEP), l'élaboration d'un document de programmation pluriannuel des dépenses (DPPD).

La transposition de la directive n°6/CM/UEMOA du 26 juin 2009 a justifié l'adoption de la loi organique n°2011-15 du 8 juillet 2011 portant loi organique relative aux lois de finances, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2017. Fondamentalement, il était question des dispositions relatives au budget-programme et à la déconcentration du pouvoir d'ordonnancement jusque-là dévolu au ministre en charge des finances. Toutefois, cet horizon s'est révélé

¹ MEDE Nicaise, « Réflexion sur le cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMOA », *Afrilex*, juin 2012, 121p.

²JORS numéro spécial 7320 du 18 mai 2020 pp. 1101 et s.

trop court pour la mise en œuvre de l'ensemble du dispositif nécessaire à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi organique. C'est ainsi qu'en décembre 2016 la loi organique n°2016-34 du 23 décembre 2016 modifiant la loi organique 2011-15 du 8 juillet 2011 a été adoptée, et le report de l'application effective de la loi organique de 2011 au 1^{er} janvier 2020.

Depuis 2016, l'Etat du Sénégal s'active à mettre en place le cadre légal et réglementaire nécessaire à la pleine application de la loi organique 2011-15 du 8 juillet 2011. Dans cette perspective, il s'est agi d'adapter le système d'information en place, de revoir les capacités techniques des acteurs budgétaires, d'assurer la formation des acteurs, mais aussi et surtout de rédiger les textes juridiques, guides didactiques, manuels de procédures qui permettent l'opérationnalité de la réforme. Néanmoins, il a été noté beaucoup de carences qu'il urgeait de régler avant le basculement dans la nouvelle gestion axée sur les résultats.

Dans le but de permettre à tous les acteurs concernés par la réforme d'avoir un cadre juridique adapté, il a été jugé approprié de parfaire les nouveaux textes afin de corriger les insuffisances et incohérences constatées. Mieux, du fait que la nouvelle réforme constitue une « véritable révolution » dans la manière de penser et de gérer les finances publiques, il est apparu utile de préciser davantage les innovations apportées par la nouvelle gestion publique.

On s'aperçoit donc de l'importance du nouveau décret sur la gestion budgétaire de l'Etat, qui complète et précise le Règlement Général sur la Comptabilité Publique³ (RGCP) et la loi organique 2020-07 du 26 février 2020 abrogeant et remplaçant la loi organique 2011-15 du 8 juillet 2011 relative aux lois de finances modifiée. En vérité le champ d'application de ce décret est clairement défini car il ne concerne que la gestion des crédits et des emplois au sein des ministères et institutions constitutionnelles. Il faut relever que décret 2020-1020 du 06 mai 2020 intervient seulement trois mois après le décret 2020-28 du 08 janvier 2020, portant sur la même matière et qu'il abroge et remplace.

³ Il s'agit du décret 2020-978 du 23 avril 2020 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique qui abroge et remplace le décret 2011-1880 du 24 novembre 2011.

L'objectif du décret 2020-1020 du 06 mai 2020 relatif à la gestion budgétaire de l'Etat tourne autour de deux axes essentiellement. D'abord, il s'agit de déterminer le cadre de gestion du budget-programme ainsi que les acteurs y intervenant. Vu sous cet angle, le décret consacre de nouveaux acteurs dont le coordonnateur des programmes en la personne du Secrétaire général, le responsable de programme et le responsable de la fonction financière incarné par le chef du service chargé des affaires administratives et financières du ministère ou de l'institution constitutionnelle concernée. En outre, le décret apporte des précisions importantes sur la déconcentration de l'ordonnancement, par la création d'un centre de services partagé travaillant pour le compte d'un ou de plusieurs ordonnateurs. Il affine la budgétisation par programme à travers la création de l'activité comme niveau de base de la destination et de l'exécution des crédits alloués aux programmes.

Par ailleurs, le décret sur la gestion budgétaire a pour ambition de préciser certaines règles qui gouvernent le budget-programme. Il s'agit entre autres des règles relatives aux autorisations d'engagement et aux crédits de paiement, aux plafonds d'emplois rémunérés par l'Etat, aux ouvertures et mouvements de crédits en cours de gestion et aux opérations de fin de gestion.

Dans sa structure, le décret sur la gestion budgétaire de l'Etat est organisé en 74 articles répartis en 6 chapitres :

- *le chapitre premier* (articles 1^{er} à 2) est relatif aux dispositions générales à savoir l'objet et le champ d'application du décret ;
- *le chapitre 2* (articles 3 à 11) fixe le cadre de la gestion budgétaire ;
- *le chapitre 3* (articles 12 à 22) détermine les acteurs de la gestion budgétaire, notamment ceux intervenant directement dans la gestion du programme ;
- *le chapitre 4* (articles 23 à 60) précise les règles de gestion des autorisations budgétaires ;
- *le chapitre 5* (articles 61 à 70) traite des dispositions relatives aux opérations de clôture de la gestion et à la reddition des comptes ;
- *le chapitre 6* (articles 71) traite des dispositions transitoires ;
- *le chapitre 7* (articles 72 à 74) traite des dispositions finales./-

**CHRONIQUE DE JURISPRUDENCE
FINANCIÈRE ET FISCALE**
Sous la coordination de Pélagie NDRI-THÉOUA
Maître de Conférences Agrégé de droit public
Université Alassane Ouattara- Bouaké (Côte d'Ivoire).
(theouapelagie@yahoo.fr)

CHRONIQUE JURISPRUDENTIELLE 1^{er} JANVIER – 30 JUIN 2020

Par

Pélagie NDRI-THÉOUA

Agrégée des Facultés de Droit

Université Alassane Ouattara- Bonaké.

❖ **Conseil constitutionnel du Sénégal, Décision n°1-C-2020 Affaire n°1-C-20 du 24 février**

En sa séance du 03 février 2020, l'Assemblée nationale du Sénégal a adopté une nouvelle loi organique relative aux lois de finances sous le n°02/20. Ce texte vise à abroger et remplacer la loi organique 2011 n°2011-15 du 08 juillet 2011 relative aux lois de finances modifiée, par la loi organique n°2016-34 du 23 décembre 2016 portant sur le même objet. Conformément à l'article 78 alinéa 2 de la Constitution sénégalaise et à l'article 1^{er} de la loi organique sur le Conseil constitutionnel, le Président de la République a, par lettre n°00574 en date du 14 février 2020, saisi le Conseil constitutionnel en vue de vérifier la conformité à la Constitution de la nouvelle loi organique adoptée.

En les examinant par titre, chapitre, section et article, le juge constitutionnel s'est investi de sa mission de contrôle de la conformité des dispositions de la nouvelle loi organique. Au terme des 101 considérants que comporte la décision, il constate que « *la loi organique soumise à l'examen du Conseil constitutionnel est une reproduction de la Directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 qu'elle a pour objet de transposer* ». Il décide, par conséquent, que « *La loi organique abrogeant et remplaçant la loi organique n° 2011-15 du 8 juillet 2011 relative aux lois de finances, modifiée par la loi organique n° 2016-34 du 26 décembre 2016, adoptée par l'Assemblée nationale en sa séance du 3 février 2020 sous le numéro 02/2020, est conforme à la Constitution* ». L'analyse de cette décision peut être faite à partir des deux (2) articulations de sa démarche : l'examen de la conformité de la loi organique à la lumière de la directive communautaire et la déduction de sa conformité à la Constitution.

1) L'examen de la conformité de la loi organique à la lumière de la directive communautaire

Après avoir constaté que la procédure de transposition de la directive communautaire était conforme à la Constitution, le juge

procède à une analyse exhaustive du contenu de la loi organique de transposition en le confrontant à ladite Directive. Sa démarche se fonde sur l'article 96 alinéa 3 de la Constitution. Il rappelle, en effet, que « l'État du Sénégal est tenu de se conformer à l'obligation constitutionnelle de transposition des directives édictées par les organes des communautés créées sur le fondement d'accords signés en application des dispositions de l'article 96, alinéa 3 de la Constitution ». Il tire, par la suite, une conclusion qui éclaire sur sa démarche : « la loi d'internalisation de la Directive n° 06/2009/CM/UEMOA, qui reproduit à l'identique les dispositions précises et inconditionnelles de cette directive, répond aux exigences de l'article 96, alinéa 3 précité... ». Sur cette base, il apparaît que, la Directive communautaire est une sorte de « norme indirecte de référence » ; étant entendu que sa reproduction garantit, compte tenu de l'argumentaire du juge, la conformité de la loi organique à la Constitution. Aussi aucune confrontation directe des dispositions de la nouvelle loi organique aux dispositions financières contenues dans la Constitution sénégalaise n'a-t-elle été faite¹.

Il est intéressant de rappeler que le juge constitutionnel ivoirien a adopté une toute autre démarche. Saisi pour contrôler la constitutionnalité de la loi organique relative aux lois de finances², transposant la même Directive, celui-ci n'a fait aucune mention de la Directive transposée dans sa décision. Il s'est attelé à confronter directement les dispositions de la loi organique à celle de la Constitution. Au terme de son contrôle, la loi organique a été renvoyée au Parlement pour modification ou suppression des dispositions jugées non conformes à la Constitution. À l'examen, les dispositions jugées non conformes étaient des dispositions contraires ou incomplètes par rapport à celles prévues par la Directive communautaire à transposer. Sans préjuger d'une posture contraire du juge constitutionnel sénégalais dans l'hypothèse d'une contrariété entre les dispositions de la Directive, transposée « à l'identique », et les dispositions financières de la Constitution, il faut admettre que la « reproduction » faite par l'État sénégalais a facilité le contrôle du juge constitutionnel. Il en a déduit la conformité à la constitution.

¹ Il s'agit, pour l'essentiel, des articles 63, 67, 68 et 83 de la Constitution du Sénégal.

² Décision n°CI-2014-136/06-01/CC/SG du 06 janvier 2014 relative à la saisine par le Président de la République aux fins de contrôle de la constitutionnalité de la loi organique du 19 décembre 2013 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques, et de la loi organique du 19 décembre 2013 relative aux lois de finances.

2) La déduction de la conformité à la Constitution

Il est loisible d'affirmer, eu égard aux développements précédents, qu'en décidant que « *La loi organique abrogeant et remplaçant la loi organique n° 2011-15 du 8 juillet 2011 relative aux lois de finances, modifiée par la loi organique n° 2016-34 du 26 décembre 2016, adoptée par l'Assemblée nationale en sa séance du 3 février 2020 sous le numéro 02/2020, est conforme à la Constitution* », le juge retient que le respect du contenu de la Directive communautaire garantit la conformité à l'esprit et à la lettre de la Constitution. Cela conduit à rappeler que contrairement aux règlements, les directives communautaires lient, en principe, les États quant aux résultats à atteindre, tout en leur laissant la latitude de déterminer les moyens³. En procédant à une reproduction « à l'identique identique » de la directive communautaire, il est possible de soutenir que l'État sénégalais a « renoncé » à user de la marge de manœuvre qui lui est juridiquement reconnu dans la transposition de la Directive. Deux raisons pourraient être évoquées.

La première se trouve dans le caractère très détaillé de la Directive communautaire que le juge constitutionnel qualifie lui-même de « *dispositions précises et inconditionnelles* ». Il s'ensuit une réduction de fait du champ d'action des États membres en matière de transposition. La seconde pourrait résulter de la volonté de l'État du Sénégal d'éviter, d'une part, tout risque de contrariété avec la norme communautaire et, d'autre part, d'adopter des mesures qui puissent s'avérer inadéquates pour atteindre le résultat visé par la directive communautaire. C'est le lieu de rappeler qu'une analyse de l'ancienne loi organique relative aux lois de finances, dont l'abrogation vient d'être confirmée par le juge, a relevé l'existence de quelques dispositions *contra legem* et d'omission⁴. Il faut néanmoins lever toute équivoque qui pourrait résulter de l'utilisation des expressions « reproduction » ou « reproduit à l'identique » par le juge. Un examen minutieux de la loi organique contrôlée démontre que nonobstant la retranscription, en l'état, de plusieurs dispositions communautaires, celle-là ne constitue pas une reproduction parfaite

³ Article 43 alinéa 2 du Traité de l'UEMOA. Selon cette disposition, « Les directives lient tout État membre quant aux résultats à atteindre ».

⁴ N. MÉDÉ (dir.), *Constitution et documents financiers. Espace UMOA/UEMOA*, Dakar, L'Harmattan Sénégal, Vol. 1, 2018, p. 110.

de la lettre de celles-ci. Quelques dispositions correspondant à une adaptation au contexte national⁵ y sont inscrites.

Somme toute, la posture de l'État Sénégalais lui a effectivement garanti le respect de l'esprit et de la lettre de la Constitution, avec des implications sur l'office du juge constitutionnel, qui a décidé de la conformité de la loi organique à la Constitution.

❖ ***Conseil constitutionnel de Côte d'Ivoire, Décision n° CI-2017-308/11-04/CC/SG du 11 avril 2017 relative au recours en exception d'inconstitutionnalité de l'annexe fiscale de la loi de finances rectificative n°2015-636 du 17 septembre 2015 portant modification du budget de l'Etat pour l'année 2015.***

Par cette décision en date du 11 avril 2017, le Conseil constitutionnel ivoirien s'est prononcé suite à un recours en exception d'inconstitutionnalité de l'annexe fiscale à la loi de finances rectificative n° 2015-636 du 17 septembre 2015 portant modification du budget pour l'année 2015, sur requête de l'Union Nationale des Entreprises de Télécommunications (UNETEL).

Les faits ayants abouti à la décision du juge constitutionnel sont relativement simples. La loi de finances pour l'année 2013 a révisé à la hausse l'imposition des bénéficiaires industriels et commerciaux dans le secteur des télécommunications et technologies de l'information et de la communication. L'abrogation du délai d'application a conduit à un trop-perçu d'impôts auprès des entreprises réunies au sein de l'UNETEL. Ceux-ci se sont, toutefois, vus opposés par l'Administration fiscale un refus de compensation, sur le fondement que l'annexe fiscale à la loi de finances rectificative portant modification du budget pour l'année 2015 fixait l'application de la mesure, comme initialement prévu, à l'exercice clos de 2013. L'UNETEL a saisi le Conseil d'une requête en inconstitutionnalité en soutenant, non seulement que l'annexe fiscale attaquée viole la loi organique portant loi de finances qui a une valeur constitutionnelle, mais également le principe constitutionnel de non-rétroactivité de la loi.

Le juge constitutionnel décide que « *l'annexe fiscale querellée ne peut être sanctionnée d'inconstitutionnalité, et qu'en conséquence les moyens*

⁵ C'est le cas de l'article 2 de la loi organique qui prévoit l'adoption d'un « décret relatif à la gestion budgétaire de l'État ». Cette disposition n'apparaît pas dans la Directive communautaire.

invoqués par la requérante doivent être rejetés ». En fait, dans cette décision, il a été emmené à se prononcer sur deux points : la position de la loi organique portant loi de finances par rapport au bloc de constitutionnalité et la possibilité d'une rétroactivité de l'annexe fiscale.

1) De la position de la loi organique relative aux lois de finances par rapport au bloc de constitutionnalité

Prenant ses distances par rapport à des positions contraires⁶ ou implicites⁷ sur la question, le juge constitutionnel ivoirien saisit la référence faite, en l'espèce, à la loi organique relative aux lois de finances, pour affirmer sans ambiguïté que la loi organique, en général, ne fait pas partie du bloc de constitutionnalité. Il précise que le bloc de constitutionnalité *« doit s'entendre, en droit ivoirien, de la Constitution stricto sensu et de son préambule, ainsi que des instruments juridiques internationaux énumérés dans ce préambule, notamment la Charte des Nations Unies de 1945, la Déclaration universelle des droits de l'Homme de 1948, la Charte africaine des droits de l'Homme et des Peuples de 1981 et ses protocoles additionnels et l'Acte constitutif de l'Union africaine de 2001 »*. Il justifie sa position par la nécessité de préserver les limites de la loi fondamentale. Il soutient, en effet, *« Qu'intégrer au bloc de constitutionnalité les lois organiques, existantes ou à venir, comme le soutient le requérant, comporterait le risque de rendre incertaines les limites de la loi fondamentale »*. On peut en déduire, la volonté de celui-ci de garantir une sorte de sécurité juridique contre un bloc de constitutionnalité élastique, aux rebords instables, qui rendraient incertaine la notion même de « Constitution ». Cette position tranchée du juge ivoirien ne s'aligne pas sur celles de certains de ses pairs, notamment le juge constitutionnel béninois⁸. Ainsi, le juge ivoirien, par sa décision, conforte l'idée de la flexibilité du bloc de constitutionnalité selon les États, en l'absence d'une définition constituante ou législative universellement admise.

⁶ Voir Cour Constitutionnelle du Bénin, Décision DCC 00-016 du 09 février 2000, KOKOSSOU Anicette ; Cour Constitutionnelle du Bénin, Décision 3DC du 02 juillet 1991, Président du Bureau provisoire de l'Assemblée Nationale.

⁷ I. M. FALL, « La loi organique dans les ordonnancements juridiques des États d'Afrique francophone. Réflexion sur une norme particulière », *Revue Béninoise des Sciences Juridiques et Administratives*, n°32, 2014, pp. 169- 216.

⁸ Voir H. AKÉREKORO, « La Cour constitutionnelle et le bloc de constitutionnalité au Bénin », http://afrilex.u-bordeaux4.fr/sites/afrilex/IMG/pdf/Le_bloc_de_constitutionnalite.pdf

Sauf que dans le même temps, le juge ne tire pas directement les conséquences de l'exclusion de la loi organique du bloc de constitutionnalité. Avant de juger irrecevable la requête à lui faite par l'UNETEL de déclarer inconstitutionnel l'annexe fiscale attaquée, il se reconnaît compétent pour juger de la conformité de la loi de finances à la loi organique relative aux lois de finances. Il fonde sa position sur la nécessité d'« éviter un vide juridique consécutif à l'absence d'institution chargée de vérifier la conformité des lois ordinaires aux lois organiques ». Il estime qu'« il lui revient d'assurer ce contrôle et, dans le cas d'espèce, de se prononcer sur les mérites de la requête de l'UNETEL ». Cette compétence qu'il se découvre se justifie, selon lui, par son rôle de « régulateur du fonctionnement des pouvoirs publics », tel que prévu par l'article 126 alinéa 2 de la Constitution.

Ce faisant, il confirme l'élasticité et l'imprécision de la fonction de « régulation »⁹ en adoptant une conception extensive de la fonction de régulation. Eu égard à son argumentaire, il ressort que l'objectif visé, en l'espèce, est de combler les interstices de la loi au sens large, en évitant un vide juridique qui conduirait à une violation indirecte de la Constitution par la non-conformité d'une loi ordinaire à la loi organique.

Cependant, plutôt que d'opérer ce qui a été appelé le « contrôle d'organité »¹⁰, il déclare que « l'annexe fiscale querellée ne peut être sanctionnée d'inconstitutionnalité » ; donnant l'impression d'opérer un contrôle de constitutionnalité et ignorant, de fait, le contrôle qu'il a lui-même prévu d'opérer par rapport à la loi organique. Il aboutit à cette conclusion à partir de son appréciation de la rétroactivité de l'annexe fiscale.

2) De la rétroactivité de l'annexe fiscale

Sur la question, la juridiction constitutionnelle réfute la violation du principe constitutionnel de non-rétroactivité de la loi par l'annexe fiscale. Elle commence par préciser que la valeur constitutionnelle du principe n'est admise qu'en matière pénale, en

⁹ Voir N. MÉDÉ, « La fonction de régulation dans les juridictions constitutionnelles en Afrique francophone », *Annuaire internationale de justice constitutionnelle*, 23- 2007, 2008, pp. 45- 66.

¹⁰ D. OUÉDRAOGO, « Quand le Conseil constitutionnel ivoirien consacre le contrôle d'« organité » de la loi ordinaire... », http://afrilex.ubordeaux4.fr/sites/afrilex/IMG/pdf/Quand_le_Conseil_constitutionnel_ivoirien_consacre_le_controle_dorganite_de_la_loi.pdf.

vertu de l'article 7 de la Constitution¹¹. Aussi le principe ne saurait-il avoir une valeur constitutionnelle dans les autres matières, particulièrement en matière fiscale. Cette position est en conformité avec des décisions antérieures¹². Le juge constitutionnel sénégalais s'était déjà prononcé dans le même le même sens en soulignant qu'en tout autre domaine, le principe « est un principe général du droit auquel la loi peut déroger »¹³. La juridiction constitutionnelle ivoirienne subordonne, néanmoins, la rétroactivité de la loi à l'existence de motifs d'intérêt général ou d'ordre public. Cette condition rappelle une espèce du juge constitutionnel français sur la loi de financement de la sécurité sociale¹⁴.

Au surplus, le juge ivoirien soutient en l'espèce, que l'annexe fiscale querellée, en ce qu'elle « *complète l'article 51 du Code général des impôts [et] doit être vue comme une loi d'interprétation, c'est-à-dire une loi visant à remédier au manque de clarté d'un texte antérieur* ». Elle fait corps avec la loi de finances de 2013 qu'elle interprète et doit rétroagir avec elle.

ANNEXE (DÉCISION INTÉGRALE) :

Décision n° CI-2017-308/11-04/CC/SG du 11 avril 2017 relative au recours en exception d'inconstitutionnalité de l'annexe fiscale de la loi de finances rectificative n°2015-636 du 17 septembre 2015 portant modification du budget de l'Etat pour l'année 2015. (Conseil constitutionnel de Côte d'Ivoire)

¹¹ Cet article énonce que « Nul ne peut être poursuivi, arrêté, gardé à vue ou inculpé, qu'en vertu d'une loi promulguée antérieurement aux faits qui lui sont reprochés ».

¹² Conseil constitutionnel du Sénégal, Décision n° 11-C 93 du 23 juin 1993, affaire n°2- C- 93 ; Cour constitutionnel du Togo, Décision n° C- 001/ 09 du 09 avril 2009, affaire Demande de contrôle de constitutionnalité des députés de l'union des forces du changement sur la non-rétroactivité de l'article 21.

¹³ Conseil constitutionnel du Sénégal, Décision n° 11-C 93 du 23 juin 1993, affaire n°2- C- 93 ; précité.

¹⁴ Conseil constitutionnel français, Décision n° 98-404 DC du 18 décembre 1998, Loi de financement de la sécurité sociale pour 1999. Dans cette espèce, le juge souligne que « *Le principe de non rétroactivité des lois n'a valeur constitutionnelle, en vertu de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qu'en matière répressive ; que néanmoins, si le législateur a la faculté d'adopter des dispositions fiscales rétroactives, il ne peut le faire qu'en considération d'un motif d'intérêt général suffisant et sous réserve de ne pas priver de garanties légales des exigences constitutionnelles* ».

AU NOM DU PEUPLE DE CÔTE D'IVOIRE, LE CONSEIL CONSTITUTIONNEL,

Vu la Constitution ;

Vu la Loi organique n° 2001-303 du 05 juin 2001 déterminant l'organisation et le fonctionnement du Conseil constitutionnel ;

Vu la requête en date du 28 mars 2017 de l'Union Nationale des Entreprises de Télécommunications «UNETEL» ; **Vu** les pièces du dossier ; **Ouï** le Conseiller-rapporteur ;

Considérant que, par requête en date du 28 mars 2017, enregistrée au Secrétariat général du Conseil constitutionnel le 29 mars 2017, sous le numéro 005/2017, l'Union Nationale des Entreprises de Télécommunications, en abrégé UNETEL, ayant pour Conseils la SCPA Anthony, Fofana et Associés, et la SCPA Bilé-Aka, Brizoua Bi et Associés, Avocats près la Cour d'Appel d'Abidjan, a saisi le Conseil constitutionnel d'un recours en exception d'inconstitutionnalité de l'annexe fiscale de la loi de finances rectificative n°2015-636 du 17 septembre 2015 portant modification du budget de l'Etat pour l'année 2015 ;

Qu'au soutien de ladite requête, l'UNETEL explique que la loi de finances n°2013-908 du 26 décembre 2013, portant budget de l'Etat pour l'année 2014, entrée en vigueur le 1er janvier 2014, en son article 26, a révisé à la hausse le taux de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) des sociétés du secteur des télécommunications et des technologies de l'information et de la communication, faisant passer ledit taux de 25% à 30% ;

Que, poursuit-elle, par note de service n°081/mpmb/dgi/dlcd-sdl/sba/01-2014 en date du 16 janvier 2014, le Directeur Général des impôts a indiqué à ses services que le taux révisé de 30% de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) s'applique pour la première fois, au bénéfice imposable déterminé au titre de l'exercice clos au 31 décembre 2013 ;

Que, nonobstant l'abrogation, par note de service n°1621/mpmb/dgi/dlcd-sdc/06-05/15/bs/bg du 02 juin 2015, du point II-A de la note de service n°081 en date du 16 janvier 2014, qui a prévu l'application, pour la première fois, du taux rehaussé de 30% de l'impôt BIC aux résultats de l'exercice clos au 31 décembre 2013, le Directeur Général des impôts a, par courrier n° 2892 du 22 septembre 2015, opposé un refus à la demande de l'UNETEL, tendant à obtenir la compensation entre les entreprises du secteur

des télécommunications et des technologies de l'information et de la télécommunication et l'Administration fiscale, pour le trop-perçu d'impôts payé, en exécution de la note de service n°081 du 16 janvier 2014, aux motifs que l'annexe fiscale à la loi de finances rectificative n°2015-636 du 17 septembre 2015 précise que le taux révisé de 30% s'applique pour la première fois, aux résultats de l'exercice clos au 31 décembre 2013 ;

Que, qualifiant ce refus d'illégal, l'UNETEL a, le 17 mai 2016, saisi la Chambre administrative de la Cour suprême aux fins de son annulation ;

Considérant qu'estimant, par ailleurs, inconstitutionnelle l'annexe fiscale à la loi de finances rectificative n°2015-636 du 17 septembre 2015 portant modification du budget de l'Etat pour l'année 2015, l'UNETEL a saisi le Conseil constitutionnel d'une exception d'inconstitutionnalité de ladite annexe fiscale, en joignant à sa requête l'Arrêt avant-dire-droit n°39 rendu le 15 février 2017 par la Chambre administrative de la Cour suprême ;

Considérant, sur la compétence du Conseil constitutionnel, que, si le juge constitutionnel est juge de la conformité de la loi au bloc de constitutionnalité, ledit bloc de constitutionnalité doit s'entendre, en droit ivoirien, de la Constitution stricto sensu et de son préambule, ainsi que des instruments juridiques internationaux énumérés dans ce préambule, notamment la Charte des Nations Unies de 1945, la Déclaration universelle des droits de l'Homme de 1948, la Charte africaine des droits de l'Homme et des Peuples de 1981 et ses protocoles additionnels et l'Acte constitutif de l'Union africaine de 2001 ;

Qu'intégrer au bloc de constitutionnalité les lois organiques, existantes ou à venir, comme le soutient le requérant, comporterait le risque de rendre incertaines les limites de la loi fondamentale ;

Considérant, toutefois, qu'aux termes de l'article 126 alinéa 2 de la Constitution, le Conseil constitutionnel est l'organe régulateur du fonctionnement des pouvoirs publics ;

Qu'à ce titre, et pour éviter un vide juridique consécutif à l'absence d'institution chargée de vérifier la conformité des lois ordinaires aux lois organiques, il lui revient d'assurer ce contrôle et, dans le cas d'espèce, de se prononcer sur les mérites de la requête de UNETEL ;

Considérant, ainsi, **en la forme**, que ladite requête respecte toutes les conditions de forme prévues par les articles 135 de la Constitution et 19 de la Loi organique relative au Conseil constitutionnel et doit, en conséquence, être déclarée régulière et recevable ;

Considérant, sur le fond, qu'au soutien de son action, l'UNETEL fait valoir que l'annexe fiscale querellée viole des lois organiques ainsi que le principe de la non rétroactivité des lois ;

Considérant, cependant, que le principe de la non rétroactivité des lois n'a valeur constitutionnelle qu'en matière pénale, ainsi qu'il résulte de l'article 7 de la Constitution qui prescrit que « *Nul ne peut être poursuivi, arrêté, gardé à vue ou inculpé, qu'en vertu d'une loi promulguée antérieurement aux faits qui lui sont reprochés* » ;

Considérant que le principe de la non rétroactivité des lois n'a donc pas valeur constitutionnelle en matière fiscale, précisément dans le domaine des bénéficiaires industriels et commerciaux caractérisés par la « rétrospectivité » ; que le législateur peut, si l'intérêt général ou l'ordre public le commande, faire rétro agir une loi de finances à une situation antérieure à son entrée en vigueur, sauf à rapporter la preuve que les dispositions légales en cause contrarient les principes constitutionnels, ce qui n'est pas le cas en l'espèce ;

Considérant, par ailleurs, que l'annexe fiscale à la loi de finances 2015, qui complète l'article 51 du code général des Impôts, doit être vue comme une loi d'interprétation, c'est-à-dire une loi visant à remédier au manque de clarté d'un texte antérieur, en l'espèce la loi de finances de 2013, en fixant le sens que cette loi est censée avoir depuis l'origine ; Qu'elle fait corps avec le texte interprété, ne contient aucun droit nouveau ou charge nouvelle, doit à ce titre rétroagir de facto à la date d'entrée en vigueur de la norme interprétée, et peut permettre à l'Etat de faire échec à des comportements d'évasion fiscale ;

Considérant, que de tout ce qui précède, il ressort que l'annexe fiscale querellée ne peut être sanctionnée d'inconstitutionnalité, et qu'en conséquence les moyens invoqués par la requérante doivent être rejetés ;

Décide :

Article premier : Déclare régulière et recevable la requête de l'Union Nationale des Entreprises de Télécommunications ;

Article 2 : La déclare mal fondée et la rejette ;

Article 3 : Dit que la présente décision sera notifiée à la requérante et publiée au Journal Officiel de la République de Côte d'Ivoire ;

Décision délibérée par le Conseil constitutionnel en sa séance du 11 avril 2017 ;

Où siégeaient :

Mesdames et Messieurs :

Mamadou KONE, Président

François GUEI, Conseiller

Emmanuel TANO Kouadio, Conseiller

Loma CISSE épouse MATTO, Conseiller

Geneviève Affoué KOFFI épouse KOUAME, Conseiller

Assistés de Monsieur COULIBALY-KUIBIERT Ibrahime, Secrétaire Général du Conseil constitutionnel, qui a signé avec le Président.

Le Secrétaire Général

COULIBALY-KUIBIERT

KONE./-

Le Président

Ibrahime Mamadou

**Note sous Arrêt n°29/AD/S3/13 du 27 novembre
2013, Compte de gestion de l'Hôpital Général de
Yaoundé (HGY), Exercices 2006, 2007 et 2008**

Par

Dr Théophile NGUIMFACK VOUFO

Ph.D en Droit Public

*Assistant à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques
Université de Dschang (Cameroun).*

RESUME

Statuant définitivement sur le Compte de gestion de l'Hôpital Général de Yaoundé, Exercices 2006, 2007 et 2008, la Chambre des comptes de la Cour suprême met en évidence deux irrégularités comptables relatives au paiement des dépenses publiques au Cameroun. La première, qualifiée de défaut de base légale, consiste pour le comptable public à exécuter une dépense alors qu'aucun texte juridique pris par l'autorité compétente ne lui en donne l'habilitation. Dans le cas d'espèce, cette irrégularité comporte deux variantes qui renvoient tantôt à l'absence de base légale, tantôt à l'erreur sur la base légale. La seconde irrégularité de la décision rapportée est liée au non-respect des formalités libératoires du paiement de la dépense publique. L'accent a été mis sur l'obligation du comptable de fournir la preuve de l'endossement de la dépense après prise en charge comptable, et l'acquiescement du bénéficiaire lors du paiement. La violation de toutes ces formalités a justifié la sanction de débet infligée à l'Agent comptable de l'Hôpital Général de Yaoundé.

Mots clés : *dépense publique - défaut de base légale – endossement - acquiescement.*

ABSTRACT

Based on its analysis of the Management Account of the Yaoundé General Hospital for the Fiscal Years 2006, 2007 and 2008, the Audit Bench of the Supreme Court highlighted two accounting irregularities relating to the payment of public expenditures in Cameroon. The first, qualified as a lack of legal basis, consists of carrying out public expenses by the public accountant, without any legal authorization from the competent authority. In the present case, this irregularity has two variants which sometimes refer to the lack of a legal base, at other times to a faulty legal base. The second irregularity of the reported decision is linked to non-compliance with the formalities for paying public expenditure. Emphasis is laid on the obligation to show proof of endorsement of the commitment after taking it on charge, and signature of the beneficiary upon payment. The violation of all these formalities justified the penalty imposed on the Accounting Officer of the General Hospital of Yaoundé.

Keywords: *public expenditure - default of legal basis – endorsement - acquittal.*

REPUBLIQUE DU CAMEROUN

AU NOM DU PEUPLE CAMEROUNAIS

L'an deux mil treize, et le 27 Novembre

LA CHAMBRE DES COMPTES DE LA COUR SUPREME,

Statuant en sa 3^{ème} Section chargée du Contrôle et du Jugement des comptes des comptables des établissements publics administratifs de l'État, dans la salle ordinaire de ses audiences.

A rendu en audience publique conformément à la loi, sur les comptes de gestion de l'Hôpital Général de Yaoundé, pour les exercices 2006, 2007 et 2008 tenus par Mme NANGA Rebecca épouse EVINA NDO, le 2^{ème} arrêt dont la teneur suit :

LA CHAMBRE DES COMPTES,

- Vu les comptes de gestion des exercices 2006-2007-2008 produits à la Chambre des Comptes de la Cour Suprême par Mme NANGA Rebecca épouse EVINA NDO, contrôleur du Trésor ;
- Vu la Constitution ;
- Vu la loi n°2003/005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des Comptes de la Cour Suprême ;
- Vu la loi n°2006/016 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement de la Cour Suprême ;
- Vu l'ordonnance n°62/OF/4 du 7 février 1962 portant régime financier de la République Fédérale du Cameroun et ses textes modificatifs ;
- Vu le décret n°2000/693/PM du 13 septembre 2000 fixant le régime des déplacements des agents publics civils et les modalités de prise en charge des frais y afférant ;
- Vu le décret n°2001/270 du 24 septembre 2001 portant réorganisation de l'Hôpital Général de Yaoundé ;
- Vu l'arrêté n°163/CF/MINEFI du 22 novembre 2000 du Ministre d'État chargé de l'économie et des finances portant nomination d'un agent comptable à l'Hôpital Général de Yaoundé ;
- Vu l'instruction ministérielle du 23 octobre 2005 précisant les principes et les modalités d'élaboration, de présentation, de production et de transmission des comptes de gestion ;
- Vu le rapport présenté par M. FOUA NKODO Achille, Conseiller-Maître ;
- Vu l'arrêt n°30/AP/S3/12 du 5 décembre 2012 présenté par le

Conseiller-Maître FOU DA NKODO Achille ;

- Vu les réponses aux injonctions adressées au comptable ;
- Vu le rapport de suite n°1 présenté par le Conseiller-Maître FOU DA NKODO Achille ;

- Vu les conclusions du Ministère public ;

Après avoir délibéré conformément à la loi :

SUR LA LIGNE DE COMPTE

L'exploitation des éléments du compte sur chiffres révèle ce qui suit :

- Le transfert des soldes est fidèle d'un exercice à l'autre de 2006 à 2008.

Soldes d'entrée et de clôture de la balance des comptes de l'exercice 2008

- Les soldes de clôture de la balance des comptes de l'exercice 2008 à reporter en entrée de la balance de l'exercice 2009 sont ceux inscrits ci-dessus. (...)

Sur la réserve N°1

Attendu que pour l'exercice 2006 aucun état de concordance bancaire n'a été produit de manière à permettre le rapprochement des soldes à figurer sur lesdits états de concordance bancaire aux soldes inscrits à la balance des comptes à la clôture de l'exercice ;

Attendu que l'agent comptable n'a apporté aucun justificatif sur l'absence des documents qui lui étaient réclamés ;

Qu'il y a par conséquent lieu de maintenir la réserve N°1 pour la production de ces états de concordance bancaires.

Sur la réserve N°2

Attendu qu'il était question pour le comptable de justifier la différence de 11 293 207 FCFA qui résulte du solde d'un montant de 12 282 835 FCFA indiqué sur l'état de concordance du compte bancaire domicilié au Crédit Lyonnais et du solde du même compte à la balance des comptes qui est de 989 628 FCFA pour l'exercice 2007 ;

Attendu que l'agent comptable n'a pas apporté de réponse justifiant cet écart ;

Qu'il y a lieu de maintenir la réserve N°2

Sur la réserve N° 3

Attendu que pour l'exercice 2008, la vérification des opérations qui résultent du solde bancaire domicilié au Crédit Lyonnais

indiquait un solde d'un montant de 273 845541 FCFA, tandis que le solde inscrit en clôture de la balance des comptes indiquait un montant de 273 849 539 FCFA ;

Attendu que les calculs repris à ce sujet indiquent plutôt un solde de 273 849 541 FCFA qui devrait figurer sur l'état de concordance bancaire ; (...)

Attendu que même en tenant compte de ce dernier chiffre, la différence en termes d'excédent avec le solde inscrit à la balance des comptes est de 4 999 998 FCFA ;

Attendu qu'il était demandé à l'agent comptable de justifier cette différence et que cela n'a pas été fait.

Qu'il y a lieu de maintenir la réserve N°3

SUR LE CONTROLE DES PIECES JUSTIFICATIVES

Sur l'injonction N°1 : Relative au paiement des dépenses non engagées, liquidées et ordonnancées en violation de la procédure budgétaire en vigueur pour un montant de 3 198 762 FCFA,

Attendu qu'il a été reproché au comptable d'avoir effectué les paiements des dépenses non engagées, non liquidées et non ordonnancées et en l'absence de certaines pièces justificatives ;

Attendu qu'en réponse à ce grief, le comptable argumente que les dépenses querellées sont des remboursements au niveau des caisses des trop perçus ;

Attendu qu'à ce sujet, il y a lieu de rappeler au comptable qu'aux termes des dispositions de l'instruction générale sur la comptabilité de l'État (édition 2001 Page 16), les dépenses doivent : *« retracer l'ensemble des engagements liquidés et ordonnancés par les ordonnateurs du budget... Et l'engagement s'effectue dans tous les cas à partir des pièces justificatives des opérations ».*

Considérant néanmoins que ces paiements n'ont occasionné aucune perte pour la structure, il y a lieu de lever l'injonction N°1.

Sur l'injonction N°2 relative à la fourniture de deux générateurs pour un montant de **51 000 000 FCFA** (ordre de paiement **n°0231 du 16 juin 2006** sur la base de la convention **n°37206 du 11 mai 2006** d'un montant de **150 000 000 FCFA** conclue entre **P'Hôpital Général de Yaoundé** et l'entreprise **NUMELEC.**

Attendu que l'ordre de paiement relevé ci-dessus, aurait dû être accompagné d'un procès-verbal de passation des marchés ou de l'autorisation spéciale de l'autorité des marchés dans l'hypothèse d'un marché de gré à gré ;

Attendu qu'en effectuant les paiements en cause en l'absence desdits documents, l'agent comptable a violé les dispositions des articles 6(4) et 7(4) du décret N°2004/275 du 24 septembre 2004 portant code des marchés publics, d'après lesquels, pour les prestations supérieures à 30 millions, il est demandé de « *fournir un dossier d'appel d'offres ou une autorisation de l'autorité des marchés* » ;

Attendu qu'en réponse à ce grief, l'agent comptable a présenté en audience une autorisation de passation de marché de gré à gré signée à titre de régularisation et relative à ce marché.

Qu'il y a par conséquent lieu de lever l'injonction N°2.

(...) **Sur l'injonction N°3** relative aux ordres de paiement n° 0423 et n° 208 **selon les données relevées** dans le tableau ci-dessous pour un montant de 2 700 630 FCFA.

Attendu qu'il est reproché au comptable d'avoir payé des prestations supérieures à 100 000 FCFA en espèces;

Attendu qu'à ce sujet, il y a lieu de rappeler au comptable que les dispositions de la circulaire n°07/0028/MINEFI du 03 janvier 2007 relative à l'exécution et au contrôle de l'exécution du budget de l'État et les organes subventionnés énoncent : « *en dehors des dépenses autorisées en mode de billettage, tout paiement d'un montant égal ou supérieur à 100 000 FCFA doit s'effectuer par chèque bancaire* » ;

Attendu que face à ce grief, le comptable n'a apporté aucun élément de réponse ;

Mais attendu qu'il est avéré que le paiement en cause n'a causé aucune perte à la structure ;

Il y a par conséquent lieu de lever l'injonction N°3.

Sur l'injonction N°4 relative au **fractionnement d'une** lettre commande en bons de commande selon les indications ci-après **pour** un montant de 9 601 216 FCFA. (...)

Attendu qu'il est reproché à l'Agent comptable d'avoir effectué des paiements relatifs à l'achat du matériel de même nature pour lequel le montant total s'élève à 9 601 216 FCFA et qui aurait dû faire l'objet d'une lettre commande, d'avoir été payé sous forme de bons de commande ;

Attendu qu'en réponse à ce grief, l'agent comptable explique que le matériel commandé a été livré et réceptionné par l'Hôpital Général ;

Attendu qu'il est avéré que la structure n'a subi aucun préjudice dès lors que le matériel a été livré ;

Il y a par conséquent lieu de lever l'injonction N°4.

Sur l'injonction N°5 relative à l'ordre de paiement n°466 du 09 août 2007 d'un montant de 1 600 000 FCFA, sur la forme d'acquittement du titre émis.

Attendu qu'il a été reproché au comptable d'avoir payé un titre non acquitté par le bénéficiaire ;

Attendu que par ailleurs ledit titre de paiement n'est pas endossé par le comptable : absence de sa signature et du cachet nominatif ;

Attendu qu'en réponse à ce grief, l'agent comptable a présenté une décision de déblocage de fonds de la somme de 1 600 000 FCFA dûment signée par la hiérarchie du Trésor et des photocopies des factures liquidées sans aucun acquittement du bénéficiaire ou signature de l'agent comptable ;

Attendu qu'à ce sujet, il y a lieu de rappeler au comptable que l'article 246-3 de l'ordonnance n°62/OF/4 du 07 février 1962 portant régime financier de l'État dispose : *« les comptables qui font les paiements doivent s'assurer que les titres de paiement sont quittancés par les ayants droits, ils doivent se conformer aux dispositions suivantes en ce qui concerne les quittances à fournir par les parties prenantes. Toute quittance doit être datée et signée par la partie prenante devant le comptable au moment même du paiement »* ;

Qu'il y a lieu de conclure que l'agent comptable en effectuant les paiements querellés, a violé les dispositions de l'ordonnance précitée ;

Pour ces motifs, l'agent comptable est constituée débitrice vis-à-vis de l'Hôpital Général de Yaoundé de la somme de 1 600 000 FCFA.

Sur l'injonction N°6 relative à l'ordre de paiement n°049 du 31 janvier 2007 d'un montant de 323 000 FCFA sur les gratifications allouées au personnel du Ministère de l'économie et des finances sans base légale ou réglementaire.

Attendu que l'ordre de paiement suscité fait état des gratifications allouées au personnel du Ministère de l'Economie et

des Finances sans base légale ou réglementaire ;

Attendu que la circulaire n°07/0028/CF/MINFI du 03 janvier 2007 relative à l'exécution et au contrôle de l'exécution du budget *l'État et des organes subventionnés prévoit que « l'attribution des indemnités, des gratifications, des remises et des primes de rendement doit reposer sur un texte législatif ou réglementaire »* ;

Attendu qu'en réponse à ce grief, l'agent comptable répond tout simplement que le budget de l'Hôpital Général de Yaoundé a prévu la ligne d'imputation pour les gratifications ;

Attendu que cette réponse est irrecevable pour défaut de texte législatif ou réglementaire qui justifie les paiements de gratifications aux personnels ne relevant pas de l'Hôpital Général de Yaoundé ;

Qu'il y a lieu de conclure que le comptable a violé les dispositions de la circulaire ci-dessus citée, en payant la dépense querrellée ;

Pour ces motifs, Mme EVINA NDO est déclarée débitrice vis-à-vis de l'Hôpital Général de Yaoundé de la somme de 325 000 FCFA.

Sur l'injonction N°7 relative au bon de paiement N°BC0804 du 18 juin 2008 d'un montant de 1 470 000 FCFA.

Attendu que l'arrêt provisoire N°30/AP/S3/12 du 05 décembre 2012 avait notamment relevé pour le paiement concerné :

- l'absence de bon de commande administratif ;
- l'absence de liquidation par l'ordonnateur ;
- l'absence d'acquiescement du bénéficiaire ;

Attendu qu'à ce sujet l'agent comptable a vicié les dispositions de la circulaire n°0003/MINEFI du 15 janvier 2003 portant instructions relatives à l'exécution et au contrôle de l'exécution du budget de l'État et des organismes subventionnés qui prescrivent : *« les titres ordonnancés doivent être liquidés et acquittés avant tout paiement »* ;

Attendu qu'en réponse à ce grief, l'agent comptable a fait parvenir à la Chambre des Comptes de la Cour Suprême, en date du 19 mars 2013 une attestation de service fait et une facture pro-forma de l'entreprise B.E. Technologie liquidée par l'ordonnateur de l'Hôpital Général de Yaoundé ;

Attendu que ces deux pièces apportées en appui aux réponses de l'agent comptable n'éclairent pas la juridiction sur l'absence de liquidation de la dépense ainsi que sur l'acquiescement du bénéficiaire.

Qu'il y a lieu de conclure que le comptable en payant la

dépense querellée a violé les dispositions de la circulaire ci-dessus citée ;

Pour ces motifs, Mme EVINA NDO Rebecca est constituée débitrice de l'Hôpital Général de Yaoundé de la somme de 1 470 000 FCFA.

Sur l'injonction N° 8 relative au fractionnement d'une lettre commande en bons de commande selon les informations contenues dans le tableau ci-dessous pour un montant de 9.558.202 FCFA.

(...) Attendu que dans l'arrêt provisoire N°30/AP/53 du 05 décembre 2012, il a été reproché à l'agent comptable d'avoir payé des dépenses qui, au regard de leurs dates et montants, relevaient d'une lettre commande conformément **aux dispositions de l'article 51** du décret n°2004/275 du 24 **septembre 2004 portant code** des marchés qui dispose : « *la lettre commande est un marché public dont le montant est au moins égal à cinq (05) millions et inférieur à trente (30) millions de FCFA* » ;

Attendu que l'article 06 du décret précité dispose : « le fractionnement d'un marché en marché de moindre envergure, en lettre commande », en bon de commande dans le but de le soustraire à la compétence d'un autre organe est interdit » ;

Attendu qu'en réponse à ce grief l'agent comptable **pour se justifier** a fait parvenir à la **juridiction financière en date du 19 mars 2013** des pièces pour **justifier les dépenses payées** en argumentant que : « *les commandes sont faites au fur et à mesure des besoins et des ruptures. Les commandes se font au jour le jour en fonction des types de médicaments et de la nature des médicaments* » ;

Attendu qu'il est avéré que la structure n'a subi aucun préjudice, suite à la livraison du matériel commandé ;

Qu'il y a par conséquent lieu de lever l'injonction n°8.

PAR CES MOTIFS STATUANT DEFINITIVEMENT

DECIDE :

Article 1^{er} : Réserve est maintenue sur la ligne de compte ;

Article 2 : Cinq injonctions sont levées ;

Article 3 : Trois débits d'un montant total de 3 395 000 FCFA sont prononcés à l'endroit de Madame NANGA Rebecca, épouse EVINA NDO ;

Article 4 : Un sursis à décharge est prononcé à l'encontre de Madame NANGA Rebecca, épouse EVINA NDO ;

Article 5 : Le présent arrêt est notifié :

- Au Ministre chargé des finances ;
- Au Ministre chargé de la santé publique ;
- Au Directeur Général de l'HGY ;
- Au comptable en poste de l'HGY ;
- À Madame NANGA Rebecca, épouse EVINA NDO S/C ACCT (MINEFI) (...).

OBSERVATIONS

L'opération de comptabilité publique n'a pas strictement la même nature que la décision administrative unilatérale dont l'auteur bénéficie souvent d'une certaine liberté d'appréciation¹. Le régime des opérations de comptabilité publique paraît plus rigide, quand il s'agit des opérations de recettes et de dépenses des personnes publiques². L'on ne peut donc soutenir, comme l'a fait le Professeur Charles Eisenmann au sujet de l'acte administratif, que l'opération d'exécution comptable du budget se ferait suivant un simple rapport entre la loi, d'une part, et la décision de l'autre ; encore moins que celui-ci serait ou bien un rapport de conformité, ou bien un rapport de compatibilité³. À l'analyse, le seul rapport envisagé en comptabilité publique est celui de conformité des opérations du comptable public aux lois et règlements en vigueur.

Pour une illustration de ce type de rapport propre à la régularité des actes d'exécution des budgets publics, trois injonctions définitives de l'arrêt sous revue révèlent que certaines dépenses dont on a pourtant la preuve du paiement effectif par le comptable public

¹ PANCHAUD André, « La décision administrative. Etude comparative », *Revue internationale de droit comparé*, Vol. 14, n°4, octobre-décembre 1962, pp. 677-697.

² MAGNET Jacques, « La responsabilité des comptables publics », *RFFP*, n°7, 1987, pp. 70-90. Pour une étude récente, DAMAREY Stéphanie, « Le nouveau régime de responsabilité du comptable public », *AJDA*, 2014, p. 2405 ; et l'ouvrage assez détaillé sur la question de MAGNET Jacques, VALLERNAUD Louis, VUGHT Thierry, *La Cour des comptes, les institutions associées et les Chambres régionales des comptes*, Paris, Berger-Levrault, coll. Les indispensables, octobre 2007, 6^{ème} éd., p. 26. Ces co-auteurs écrivent : « *Les fonctions des comptables ne comportent pas en général d'initiative : elles sont toutes de contrôle, d'exécution, de description et de conservation. Or les procédures de contrôle et d'exécution et les formes de description des opérations sont exactement tracées par les règlements qui constituent l'essentiel de la comptabilité publique* ».

³ EISENMANN Charles, « Le droit administratif et le principe de légalité », *EDCE*, n°11, 1957, pp. 25-40. Cette thèse cependant discutée par certains auteurs, notamment : AMSELEK Paul, *Perspectives critiques d'une réflexion épistémologique sur la théorie du droit. Essai de phénoménologie juridique*, Paris, LGDJ, 1964, p. 122 ; TIMSIT Gérard, *Gouverner ou juger. Blasons de la légalité*, Paris, PUF, 1995, pp. 7 et s.

peuvent finalement engager sa responsabilité personnelle et pécuniaire devant la juridiction des comptes. Sur quoi fonder cette responsabilité, en apparence rigide, du comptable public si ce n'est sur l'irrégularité des pièces comptables.

Le comptable de l'Hôpital Général de Yaoundé a appris à ses dépens que le paiement d'une dépense ne sera validé par le juge des comptes que lorsque certaines mentions figurent au dossier de celle-ci, tandis que d'autres seront rejetées si elles ne reposent pas sur une base légale⁴. Rappelons brièvement les motifs mis en exergue par la Chambre des comptes de la Cour suprême dans cet arrêt pour sanctionner la responsabilité du comptable public⁵.

Aux termes de l'injonction n°5 de l'arrêt sous revue, il est reproché au comptable d'avoir procédé au paiement d'une dépense s'élevant à 1 600 000 FCFA en l'absence de l'acquiescement régulier du titre émis à cet effet. La réponse du comptable à ce grief s'est traduite par la production des pièces comptables aux fins de justifier l'effectivité de la dépense, bien qu'on ait pu noter l'absence de preuve de son acquiescement. Cette absence d'acquiescement lui a donc valu une mise en débet équivalent au montant du paiement.

Par rapport à l'injonction n°6 du même arrêt, il y est établi que le comptable avait payé des gratifications allouées au personnel du Ministère de l'économie et des finances sans base légale ou réglementaire. Même si le comptable s'est justifié en arguant que ces gratifications avaient été prévues par le budget de l'établissement public, la Chambre des comptes s'est réservé le droit de le débouter en infligeant un débet correspondant à la somme dépensée.

Quant à l'injonction n°7 relative au paiement d'un montant évalué à 1 470 000 FCFA, les charges retenues contre le comptable portaient sur l'absence de bon de commande administratif, l'absence

⁴ Une proportion assez importante d'arrêts de la Chambre des comptes met en évidence cette irrégularité. C'est le cas de l'arrêt n°28/AD/S3/12 du 21 novembre 2012, *Compte de gestion du Comité provincial de lutte contre la sécheresse*, Exercices 2004 et 2005 dont l'injonction n°1 révèle « *Qu'interrogé à travers le questionnaire sur l'absence de base légale de ces avantages le comptable n'a donné aucune explication. Attendu que le comptable n'a pas réagi à l'arrêt provisoire, il acquiesce donc. Qu'en acceptant ces dépenses qui ne reposent sur aucune base légale, le comptable a engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire...* ».

Dans le même sens, arrêt n°03/AD/S3/12 du 05 décembre 2012, *Compte de gestion du Palais des Congrès*, Exercices 2005 et 2006. C'est aussi le cas de l'injonction n°4 de l'arrêt n°25/AD/S3/12 du 21 novembre 2012, *Compte de gestion du Comité consultatif et de suivi de la gestion des ressources/PPTE*, Exercices 2006 et 2007.

⁵ Sur l'ensemble de la question, lire AKHOUNE Farhana, *Le statut du comptable en droit public financier*, Paris, LGDJ, 2008, 468 p.

de liquidation par l'ordonnateur et l'absence d'acquittement du bénéficiaire. Pour se défendre, le comptable avait fourni une attestation de service fait et une facture pro-forma liquidée par l'ordonnateur au profit de l'entreprise bénéficiaire. Le juge des comptes ne fut alors convaincu et maintint la sanction de débet.

Ces trois sanctions sont révélatrices de ce que, la preuve du service fait ne suffit pas pour justifier la régularité du paiement d'une dépense publique⁶. Davantage, la dépense doit être fondée sur une base légale ou réglementaire et le paiement assorti de l'acquittement du bénéficiaire. Ces considérations ont échappé au comptable de l'Hôpital Général de Yaoundé pendant la période en examen devant le juge des comptes, ainsi qu'il ressort de cette décision. Les sanctions infligées par la Chambre des comptes doivent cependant être appréciées du point de vue de la comptabilité publique.

Il serait intéressant d'étayer ces hypothèses de sanction afin d'identifier les motifs sur lesquels se fonde la décision de la Chambre des comptes. Ce faisant, il importe de ressortir les principales irrégularités en cause dans l'arrêt, l'objectif étant d'aider les comptables publics à se prémunir contre de telles négligences dans le cadre de leurs fonctions. À y voir de près, le comptable est sanctionné dans le cas d'espèce, tantôt pour défaut de base légale d'une dépense (I), tantôt pour absence de preuve d'acquittement de certaines dépenses (II).

I. Le défaut de base légale comme fondement de la mise en débet du comptable public

En droit public financier, le défaut de base légale n'est pas conçu comme un cas d'ouverture du recours en cassation comme en

⁶ La preuve patente en est fournie par ce commentaire du Professeur SIETCHOUA D. Célestin sur l'arrêt n°001/CSC/CDC/S3 du 18 février 2009, Compte de gestion de l'Université de Dschang, Exercice 2004 en ces termes : « *la 3^e Section de la Chambre des comptes dans l'examen des quatre mandats suivants de l'injonction n°2 de l'arrêt provisoire, a aussi pris en compte la méconnaissance de la circulaire du ministre de l'économie et des finances n°04/001/MINEFI/R du 08 janvier 2004 relative à l'exécution et au contrôle de l'exécution du budget de l'État et des organismes subventionnés pour qualifier d'irréguliers les frais pour obsèques payés par l'agent comptable à des ayants droit d'enseignants, d'étudiants et à d'autres personnes ne relevant pas de l'Université, d'autant que ces paiements ne reposaient pas sur une circulaire du Recteur. La Cour considère que cette dépense effectuée sans base légale est dépourvue de justification* », in *La Chambre des comptes de la Cour suprême du Cameroun. Les principaux arrêts, avis, rapports de certification du compte général de l'État et rapports d'observations à fin de contrôle commentés*, Yaoundé, Éditions Le Kilimandjaro, 2016, pp. 262-263.

droit judiciaire privé⁷. Les publicistes ont une conception particulière de cette notion qui consiste à la rattacher à la légalité de l'acte administratif unilatéral⁸. En cela, « *dire d'un acte qu'il est dépourvu de base légale revient à considérer qu'il n'est assis sur aucun texte en vigueur* »⁹.

En comptabilité publique, le défaut de base légale pourrait s'entendre d'une situation où le comptable public procède au paiement d'une dépense ou au recouvrement d'une recette alors qu'aucun texte juridique pris par l'autorité compétente ne lui en donne l'habilitation. Il peut s'agir, en effet, d'une loi ou d'un règlement à condition qu'il/elle ait une portée générale. De ce qui précède, il est possible de situer ce défaut de base légale dans deux hypothèses : celle où n'existe aucun texte constituant le fondement de la dépense (A) et celle où le comptable s'est appuyé sur un texte autre que celui sur lequel il aurait pu conformer le dossier de paiement (B).

A. L'absence de base légale

En optant pour l'expression « *absence de base légale* », l'analyse penche pour un terme fédérateur permettant de contourner les fluctuations terminologiques révélées par la jurisprudence de la Chambre des comptes au sujet d'irrégularités identiques. En guise de précision, lorsque le juge évoque le « *manque de base légale* »¹⁰, « *le paiement sans base légale* »¹¹, il fait toujours référence à l'absence de base légale.

⁷ LE BARS Thierry, *Le défaut de base légale en droit judiciaire privé*, Paris LGDJ, Bibliothèque de Droit privé, Tome 270, 1997, p. 1.

⁸ Par base légale François GAZIER entend « *la conjonction régulière des règles générales qui définissent les pouvoirs de l'Administration et de la situation de fait particulière à laquelle ces pouvoirs en l'espèce s'appliqueraient. Ce qui amène le juge à rechercher, d'une part, le fondement juridique de l'acte attaqué, et à dégager, d'autre part, en leur matérialité et en leur portée, les faits de l'espèce* », in « *Essai de présentation nouvelle des ouvertures du recours pour excès de pouvoir en 1950* », EDCE, n°5, 1951, p. 80.

⁹ *Ibid.*

¹⁰ Voir, arrêt n°13/AD/CSC/CDC/S3/12 du 24 octobre 2012, *Compte de gestion du Fonds spécial d'aménagement des aires de conservations et de protection de la faune (FSPF)*, Exercices 2004 et 2005 ; dans le même sens, arrêt n°26/AD/CSC/CDC/S3/12 du 21 novembre 2012, *Compte de gestion de la Caisse de développement et de l'élevage du Nord-Ouest (CEDENO)*, Exercices 2004 et 2005 ; aussi l'arrêt n°06/AD/CSC/CDC/S3/12 du 30 mai 2012, *Compte de gestion de l'Office National du Cacao et du Café*, Exercices 2006 et 2007.

¹¹ Voir, Rôle 8 de l'arrêt n°28/AD/S3/12 du 21 novembre 2012, *Compte de gestion du Comité provincial de lutte contre la sécheresse*, Exercices 2004 et 2005.

Le comptable public auquel est soumis un mandat ou un ordre de paiement doit logiquement se poser une question simple : existe-t-il un texte qui habilite à payer cette dépense ? Cette question l'amène à rechercher le texte sur la base duquel, le dossier de la dépense est fondé. Cette posture peut alors lui permettre d'opérer un double constat considéré comme autant d'obstacles au règlement de la dépense. D'une part, il peut se faire que la dépense soit purement et simplement une initiative personnelle de l'ordonnateur, lequel passant outre l'absence de tout fondement légal ou réglementaire, a entrepris l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement d'une dépense¹². D'autre part, les vérifications du comptable peuvent lui permettre d'établir que le texte sur lequel s'est appuyé l'ordonnateur pour ordonner le paiement de la dépense est pris par une autorité manifestement incompétente¹³.

Dans le premier cas, chaque comptable devrait avoir présent à l'esprit la prescription générale de la loi du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques qui dispose : « *aucun impôt ne peut être émis, recouvré ou exonéré et aucune dépense ne peut être engagée ou ordonnancée pour le compte de l'État, sans avoir été autorisée par une loi de finances* »¹⁴. Outre l'État, cette prescription est valable pour les collectivités territoriales décentralisées et les établissements publics à l'instar des hôpitaux publics, établissements publics par détermination de la loi¹⁵. C'est du moins ce qui ressort du décret portant règlement général de la comptabilité publique en

¹² En ce sens, voir arrêt n°03/AD/S3/12 du 05 décembre 2012, *Compte de gestion du Palais des Congrès*, Exercices 2005 et 2006 : « *Attendu qu'il ressort des dispositions qui précèdent qu'aucune indemnité, fut-ce celle du carburant n'a été prévue pour les administrateurs d'un établissement public administratif ; qu'il résulte aux administrateurs de rembourser les indemnités indument perçues et pour ce faire, il convient de saisir le Procureur Général près la Cour suprême par un rapport circonstancié pour qu'il puisse inviter le ministre des finances, tutelle financière du Palais des Congrès, à procéder au recouvrement desdites sommes auprès des administrateurs concernés* », Note SIETCHOUA D. Célestin, *Juridis Périodique*, n°84, octobre-novembre-décembre 2010, pp. 73-86.

¹³ Voir en ce sens l'injonction n°1 pour l'avenir de l'arrêt n°001/CSC/CDC/S3 du 18 février 2009, *Compte de gestion de l'Université de Dschang (UDS)*, Exercice 2004.

¹⁴ Article 4 alinéa 6 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques.

¹⁵ Consulter à cet effet, la classification prescrite par l'article 2 alinéa 1 de la loi n°2017/010 du 12 juillet 2017 portant statut général des établissements publics. Pour un commentaire de cette loi, voir SANDIO KAMGA Armel Habib, « La réforme inachevée de l'établissement public au Cameroun », *Juridis Périodique*, n°112, octobre-novembre-décembre 2017, pp. 26-35.

ces termes : « *Les dépenses publiques sont prévues et autorisées par le budget de l'État ou des organismes publics* »¹⁶.

Il est donc clair que le comptable est censé vérifier si une dépense ou catégorie de dépenses a été prévue au budget de l'organisme public avant de procéder à son paiement. Au sein des établissements publics hospitaliers dotés d'une véritable autonomie administrative et financière comme l'Hôpital général de Yaoundé, le budget et les dépenses qui y sont autorisées doivent avoir été adoptés par l'organe délibérant, à savoir le Conseil d'administration¹⁷. Hormis cette instance, aucune autre autorité de cet établissement public ne peut régulièrement émettre de textes constituant le fondement desdites dépenses.

Dans le second cas, le texte peut être émis par une autorité incompétente¹⁸. La Chambre des comptes n'hésite pas à en faire un motif d'engagement de la responsabilité des comptables publics, si bien qu'on l'ait soupçonné d'être un nouveau juge administratif¹⁹. Ainsi donc, le comptable sera sanctionné s'il s'appuie sur un texte adopté par une autorité incompétente pour effectuer le paiement. Cette irrégularité a été mise en exergue dans un arrêt de la Chambre des comptes sanctionnant la responsabilité du comptable du *Comité consultatif et de suivi de la gestion des ressources PPTÉ, Exercices 2006 et 2007*, rendu le 21 novembre 2012. Il y était reproché au comptable

¹⁶ Article 64 du décret n°2013/160 du 15 mai 2013 portant règlement général de la comptabilité publique.

¹⁷ Article 24 alinéa 1 de la loi n°2017/010 du 12 juillet 2017, précitée.

¹⁸ Le contrôle du comptable en ce cas est cependant délicat du fait de l'interdiction à lui intimée de ne pas exercer un contrôle de légalité, mais de se limiter à un contrôle de la conformité de la dépense aux lois et règlements relatifs à la comptabilité publique. Sur les fluctuations de la jurisprudence française sur la question, MAGNET J., VALLERNAUD L. et VUGHT Th. (*La Cour des comptes, les institutions associées et les Chambres régionales des comptes*, op cit., pp. 276-277) indiquent que les contrôles du comptable public sur les actes de l'ordonnateur « ne portent pas sur la légalité et la régularité de ces actes en général, mais seulement sur la conformité de ces actes aux règles de la comptabilité publique, et leur responsabilité n'est engagée que dans cette limite (...) Toutefois entre l'obligation de vérifier la conformité des actes des ordonnateurs aux règles de la comptabilité publique et l'interdiction d'en contrôler la légalité et la régularité en général, la frontière est parfois difficile à tracer », le constat étant néanmoins fait par le Conseil d'État que « si le comptable n'est pas juge de la légalité des actes administratifs à l'origine de la dépense, il est censé les interpréter conformément aux et règlements en vigueur » (CE, 8 décembre 2000, Kammerer, *Lebon* p. 597, *Revue du Trésor* 2002, p. 218).

¹⁹ SIETCHOUA D. Célestin, « La Chambre des Comptes de la Cour Suprême, nouveau juge administratif au Cameroun », *Revue Juridique et Politique des États Francophones*, n°3, juillet-septembre 2013, pp. 269-285.

d'avoir payé des indemnités au personnel d'appui de son établissement d'un montant de 300 000 FCFA sans que celles-ci ne puissent reposer sur un texte législatif ou réglementaire. Pour se défendre, le comptable prétendit que les paiements ont été effectués sur la base de la décision n°3057/SP/CCS/PPTE du 4 mai 2006 portant révision des indemnités et salaires des secrétaires, agents des archives des organes d'appui du Comité PPTE et signé du Secrétaire permanent du Comité. Le juge des comptes rejeta cet argumentaire dans un attendu qu'il importe de rappeler :

« Attendu que le secrétaire permanent du Comité n'est pas compétent pour prendre des actes de portée générale relatifs aux indemnités ou autres avantages accordés aux personnels ; qu'il y a lieu de confirmer le caractère illégal des indemnités payées ».

Il est à préciser que le Secrétaire permanent était l'ordonnateur du Comité et ne saurait lui-même créer les dépenses et les engager sans glisser vers l'arbitraire. C'est donc pour maintenir un certain contrepoids qu'il est interdit au comptable de se fier aux dépenses créées par les ordonnateurs de leur propre initiative, sans toutefois vérifier s'il existe un texte de portée générale qui les justifient. Encore faut-il que ce texte soit celui sur lequel le comptable est censé s'appuyer effectivement.

B. L'erreur sur la base légale

L'expression « *erreur sur la base légale* » peut intriguer tout spécialiste de la procédure contentieuse, car elle évoque la notion d'erreur de droit servant de base aux décisions juridictionnelles. Pour s'en tenir exclusivement au droit public, le contrôle des éléments matériels des actes administratifs met souvent en exergue l'erreur de droit. Si l'on en croit le Doyen Georges Vedel, « *l'erreur de droit se ramène en général à la fausse interprétation de la loi* »²⁰. A cette conception très restrictive, cette étude s'accommode mieux de celle que défend le Professeur Fabrice Melleray qui considère l'erreur de droit comme l'application de la norme inapplicable au cas d'espèce, de la norme invalide et la mauvaise application de la norme²¹.

²⁰ VEDEL Georges, *Droit administratif*, Paris, PUF, Coll. Thémis, 1973, 5^e édition, p. 592.

²¹ Comme le soutient cet auteur, « *l'erreur de droit peut tout d'abord consister en l'application d'une norme qui était inapplicable ou même inexistante (...). L'erreur de droit peut également consister en la mise en œuvre d'une norme invalide. (...). Il peut enfin arriver que la norme servant de motif de droit à l'acte existe, soit valide, mais ait été mal interprétée par l'auteur de l'acte* », MELLERAY Fabrice, « *Recours pour excès de pouvoir (Moyens d'annulation)*, *Recueil Dalloz*, 2015, p. 31. Pour aller plus loin, voir DRAGO

Il est donc des hypothèses où le comptable public peut payer une dépense alors que celle-ci n'est pas conforme à la base légale qui la fonde. La vigilance du comptable est donc requise, ce dernier devant s'assurer que le texte qui habilite à payer la dépense fait l'objet d'une application conforme²².

Le comptable public doit ainsi noter que le décret sur la comptabilité publique prévoit la limite suivante : « *L'engagement est fait dans la limite des autorisations budgétaires, et demeure subordonné aux autorisations, avis ou visas prévus par les lois et règlements* »²³. Si une loi ou règlement fixe le barème applicable au paiement de certaines dépenses, le comptable public doit veiller au strict respect de celui-ci. De telles prescriptions existent dans le domaine des marchés publics et conditionnent l'exactitude des calculs de liquidation des fournitures et prestations de services au profit de l'administration²⁴. On rencontre aussi ce plafonnement dans la rémunération des agents de certaines administrations publiques²⁵.

C'est pour mettre un terme à la violation de ces plafonnements que la Chambre des comptes a prévenu dans sa décision du 30 mai 2012 portant sur les comptes des Exercices 2006 et 2007 de l'Office National du Cacao et du Café (ONCCA) qu'au sein des établissements publics, « *la seule réglementation en vigueur qui fixe la rémunération et les avantages des responsables d'un établissement public est le décret n°87/1141 du 20 août 1987, et ceci est confirmé par le circulaire du MINFI n°06/013/CF du 12 janvier 2006 qui prescrit que toute*

Roland, « Le défaut de base légale dans le recours pour excès de pouvoir », *EDCE*, 1960, p. 27.

²² Voir, sur l'ensemble de la question, CRUCIS Henry-Michel, « Le contrôle de la régularité financière », *RFDA*, n°8, 1992, pp.730-748 ; AMSELEK Paul, « Les refus des comptables d'exécuter les ordres de paiement et le juge de l'excès de pouvoir », *AJDA*, 1973, p. 172 ; LUDWIG Robert, « Essai sur la réquisition de paiement », *Revue de science financière*, 1967, p. 657.

²³ Article 66 du décret n°2013/160, précité.

²⁴ FABRE Francis-Jacques, FROMENT-MEURICE Anne, BERTUCCI Jean-Yves, GROPER Nicolas, *Les Grands Arrêts de la Jurisprudence Financière*, Paris, Dalloz, 2007, 5^e édition, pp. 217-224.

²⁵ Voir arrêt n°06/AD/CSC/CDC/S3/12 du 30 mai 2012, *Compte de gestion de l'Office National de Cacao et de Café (ONCC)*, Exercices 2006 et 2007 : « *Attendu qu'on constate non seulement un dépassement considérable des montants arrêtés par ledit décret, mais encore des avantages non prévus ainsi que le relève le tableau n°14 ci-dessous ; que s'agissant du DG, le montant en dépassement mensuel s'élève à 3 190 000 FCFA ; attendu qu'en tenant compte de la date d'adoption de la résolution du Conseil d'administration suscitée qui est le 1^{er} septembre 2006, on évalue à 16 le nombre de salaires indûment perçus, soit pour Michael Ndoping : 3 190 000 FCFA × 16 = 51 040 000 FCFA* ».

attribution des indemnités, des remises et des primes doit reposer sur un texte légal ou réglementaire ». La loi sur les établissements publics prévoit désormais en ce sens que le conseil d'administration a le pouvoir « de fixer les rémunérations et avantages du personnel dans le respect des lois et règlements en vigueur, du règlement intérieur et des prévisions budgétaires »²⁶.

Ce qui précède permet de mieux situer l'une des irrégularités reprochée au comptable. Il a en effet alloué des gratifications au personnel du Ministère de l'Economie et des Finances sans base légale ou réglementaire. La Chambre des comptes ayant constaté l'existence de telles dépenses, fit remarquer au comptable qu'elles étaient interdites, pour cette période, par la circulaire n°07/0028/CF/MINEFI du 03 janvier 2007 relative à l'exécution et au contrôle de l'exécution du budget de l'État et des organismes subventionnés. A ce grief, l'agent comptable de l'Hôpital général répondit que le budget de l'établissement « a prévu la ligne d'imputation pour les gratifications ». Bien évidemment, cette réponse sèche ne pouvait emporter la conviction du juge des comptes, car les destinataires de ces gratifications ne figuraient pas au nombre des personnels de l'Hôpital général de Yaoundé. C'est du moins ce qu'atteste cet extrait de l'arrêt :

« Attendu que cette réponse est irrecevable pour défaut de texte législatif ou réglementaire qui justifie les paiements de gratifications aux personnels ne relevant pas de l'Hôpital général de Yaoundé ; qu'il y a lieu de conclure que le comptable a violé les dispositions de la circulaire ci-dessus citée, en payant la dépense querellée ». L'on aurait pu se contenter du défaut de base légale selon une partie de la motivation du juge évoquant le « défaut de texte législatif ou réglementaire »²⁷. Mais, en visant la violation des « dispositions de la circulaire » du Ministre des finances qui régit l'octroi de gratifications, on est plutôt conforté dans une qualification retenant l'erreur sur la base légale²⁸. Davantage, il faut préciser que la circulaire sur l'exécution de la loi de finances pour l'exercice 2018 prévoit que la copie du texte fondant les gratifications et autres

²⁶ Article 24 alinéa 1 de la loi n°2017/010 du 12 juillet 2017 portant statut général des établissements publics.

²⁷ Cf. MELLERAY Fabrice, « Recours pour excès de pouvoir (Moyens d'annulation), *op cit.*, p. 31.

²⁸ Pour saisir ces nuances à partir du contentieux administratif, lire AUBY Jean-Marie, DRAGO Rolland, *Traité de contentieux administratif*, tome 2, Paris, LGDJ, 1984, 3^e éd., pp. 237 et s. ; SEILLER Bertrand, *Droit administratif*, tome 2, L'action administrative, Paris, Flammarion, 2005, 2^e éd., pp. 220 et s. ; EISENMANN Charles, *Cours de droit administratif*, tome 2, Paris, LGDJ, 1983, pp. 325 et s.

rémunérations doit être jointe au dossier de la dépense, ce qui facilite désormais le contrôle du comptable²⁹.

Il est donc important, pour le comptable, de vérifier la base légale, c'est-à-dire le texte juridique qui l'habilite à payer une dépense avant de la prendre en charge et la régler. À ne pas oublier cependant qu'au moment du paiement, le bénéficiaire doit être identifié à travers un acquit apposé sur le dossier de paiement.

II. La mise en débet du comptable pour absence de formalités libératoires de la dépense

En matière de paiement des dépenses publiques, le respect de certaines formalités est requis des comptables publics dans le but de prouver que ce dernier a pris la peine de vérifier le dossier constitué à cet effet³⁰. En fait, il serait préjudiciable pour l'administration que le comptable public n'exerce pas un minimum de contrôle sur la dépense en ses qualités de payeur et de caissier. Sa qualité de caissier l'amène à endosser la dépense (A) avant de s'assurer que le paiement sera libératoire parce que effectué entre les mains du véritable bénéficiaire (B).

A. Le défaut d'endossement de la dépense après prise en charge par le comptable

Le comptable public ne doit pas payer une dépense sans l'avoir préalablement prise en charge. Comme on le voit, à travers cet arrêt de la Chambre des comptes, la prise en charge est suivie par l'endossement de la dépense. En matière d'attribution d'indemnités, de gratifications et avantages assimilés, le comptable reçoit un projet contenant des mentions permettant de l'identifier personnellement³¹.

²⁹ Point 557 de la Circulaire n°001/C/MINFI du 2 janv. 2018 portant Instructions relatives à l'exécution des lois de finances, au suivi et au contrôle de l'exécution du budget de l'État, des entreprises et établissements publics, des collectivités territoriales décentralisées et des autres organismes subventionnés, pour l'Exercice 2018, p. 92.

³⁰ Pour un état de la question en droit français, arrêt Cour des Comptes, 30 avril 1980, M. Smaggia, Receveur de la commune de Sucy-en-Brie, observations *in* FABRE F-J., FROMENT-MEURICE A., BERTUCCI J-Y., GROPER N., *Les Grands Arrêts de la Jurisprudence Financière*, *op cit.*, pp. 246-249.

³¹ Aux termes de la circulaire relative à l'exécution du budget 2018, précitée, « *Les projets d'actes y relatifs (décisions de déblocage) comportent, sous peine de rejet, les noms, prénoms, matricule du billeteur, le montant total de la dépense ainsi que la clause d'apurement. Ils sont accompagnés d'un état d'emargement qui renseigne sur les noms, prénoms, qualité des bénéficiaires ainsi que la liquidation de la dépense* ».

En effet, le comptable public est tenu, en sa qualité de caissier, d'approuver et suivre toutes les opérations pouvant avoir un impact sur la caisse qu'il tient pour le compte de l'organisme public. À cet égard, il ne peut endosser une dépense que s'il en est le comptable assignataire, c'est-à-dire régulièrement habilité à régler la dépense dont le dossier lui a été soumis³². Sur ce point, l'instruction générale sur la comptabilité de l'État précise que « *le règlement n'est effectué que par le comptable assignataire ou par son Trésorier Payeur Général de rattachement. Dans ce cas, le comptable assignataire transmet sous Bordereau le dossier de paiement revêtu de la mention "vu bon à payer" au Trésorier Payeur Général* »³³.

Il est clair que la mention "vu bon à payer" n'est pas fantaisiste ; elle certifie que le comptable a pris connaissance du dossier de dépense et qu'après l'avoir confronté aux dispositions légales et réglementaires applicables à cette catégorie de dépenses, le paiement sera exempt d'irrégularités³⁴. À l'examen de la décision sous commentaire, il semble que le comptable public n'eut pas conscience de la finalité attachée à l'obligation d'endossement d'une dépense avant de procéder à son règlement.

Dans un attendu, le juge des comptes souligne que le titre de paiement querellé « *n'est pas endossé par le comptable : absence de sa signature et du cachet nominatif* ». Saisi par arrêt provisoire pour se justifier sur ce grief, « *l'agent comptable a présenté une décision de déblocage de fonds de la somme de 1 600 000 FCFA dûment signée par la hiérarchie du trésor et des photocopies des factures liquidées sans aucun acquittement du bénéficiaire ou signature de l'agent comptable* ». En rejetant ces pièces justificatives, le juge des comptes semble s'attacher aux formalités permettant d'identifier les parties prenantes à l'opération de paiement d'une dépense publique. Si la responsabilité du comptable public peut être engagée en raison d'un défaut d'endossement de la dépense, on peut en inférer qu'il s'agit d'une formalité substantielle de cette opération³⁵.

³² Selon l'article 75 du décret n°2013/160, précité, « *Les comptables assignataires sont seuls chargés du paiement des ordonnances et mandats, après que les contrôles prévus au présent décret aient été effectués* ».

³³ Point 3.2.1.2 de l'Instruction générale sur la comptabilité de l'État, 2009, p. 78.

³⁴ Article 76 alinéa 1 du décret n°2013/160, précité, « *En cas d'irrégularité constatée lors des contrôles prévus en matière de dépenses, les comptables refusent le visa de la dépense. Il en est de même lorsqu'ils ont pu établir que les certifications délivrées par les ordonnateurs sont inexactes* ».

³⁵ L'équivalent de cette obligation en matière de recettes est ainsi résumé par la doctrine française : « *Lorsque les comptables sont dépositaires ou destinataires des titres de*

La prise en charge, puis l'endossement de la dépense avant paiement par le comptable public sont d'ailleurs des formalités strictement encadrées par les règlements de la comptabilité publique. En effet, la circulaire relative à l'exécution du budget pour l'exercice 2018 prescrit expressément une « obligation de prendre en charge tout titre de paiement quel que soit son montant »³⁶. Cette obligation contraint les comptables à prendre connaissance du dossier de dépense et d'y exercer effectivement leur contrôle de régularité. En plus du contrôle de toutes les opérations effectuées dans la phase administrative de la dépense, ce contrôle porte sur « l'exactitude des calculs de liquidation ; les délais de prescription et de déchéance ; le mode de paiement ; la concordance entre le titre de créance et le titre de règlement ; les cas d'opposition, de nantissement et des cessions ; le règlement au véritable créancier »³⁷. Cette dernière hypothèse passe par l'acquiescement de la dépense lors de son paiement.

B. Le défaut d'acquiescement de la dépense par son bénéficiaire lors du paiement

Sur le dossier de règlement d'une dépense publique, l'on doit pouvoir identifier le bénéficiaire sur la base d'une quittance établie et portant certaines mentions qui lui sont personnelles. Il est même admis que « la preuve de l'identité du créancier ou la justification des pouvoirs de son représentant obéit aux règles du Code civil et suppose, le plus souvent, la production d'un acte authentique afin de faire foi envers les tiers »³⁸. Telle est l'une des conditions de validité du paiement effectué par le comptable public.

Aux termes des injonctions n°5 et 7 de l'arrêt sous revue, il est reproché au comptable de l'Hôpital général de Yaoundé d'avoir payé un titre de dépense non acquitté par le bénéficiaire. Qu'aurait-il

créances, il leur incombe de solliciter l'émission des ordres de missions correspondants, faute de quoi leur responsabilité serait engagée. Mais, s'ils peuvent établir que les titres n'ont pas été déposés entre leurs mains ou ne leur ont pas été adressés, comme ils auraient dû l'être, ou que les ordonnateurs avertis en temps utile, se sont abstenus ou refusé d'émettre les ordres de recettes, ou les ont émis avec retard, leur responsabilité est dégagee », MAGNET J., VALLERNAUD L., VUGHT Th., La Cour des comptes, les institutions associées et les Chambres régionales des comptes, op cit., p. 58.

³⁶ Circulaire 2018, précitée, p. 111.

³⁷ Article 11 du décret n°2013/159 fixant le régime particulier du contrôle administratif des finances publiques. CRUCIS H-M., « Le contrôle de la régularité financière », *op cit.*, pp. 730 et s.

³⁸ Voir, FABRE F-J., FROMENT-MEURICE A., BERTUCCI J-Y., GROPER N., *Les Grands Arrêts de la Jurisprudence Financière, op cit.*, p. 247.

fallu au comptable pour éviter ce reproche ? La Chambre des comptes répond à cette question en rappelant au comptable les précautions permettant de respecter l'obligation d'acquit libératoire³⁹. Le juge s'était ainsi inspiré de l'article 246-3 de l'ordonnance n°62/OF/4 du 07 février 1962, en vigueur au moment des faits, lequel dispose :

« Les comptables qui font les paiements doivent s'assurer que les titres de paiement sont quittancés par les ayants droits. Ils doivent se conformer aux dispositions suivantes en ce qui concerne les quittances à fournir par les parties prenantes. Toute quittance doit être datée et signée par la partie prenante devant le comptable au moment même du paiement ».

L'ordonnance de 1962 ayant été abrogée, l'obligation d'acquittement a été transposée dans les nouveaux textes régissant la comptabilité publique. Ainsi que le prévoit le décret portant règlement général de la comptabilité publique, *« les comptables publics assignataires sont seuls chargés, sous leur responsabilité et conformément à la loi, de vérifier les droits et qualités des parties prenantes, ainsi que la régularité de leurs acquits et, à cet effet, d'exiger la production de toutes justifications utiles »*⁴⁰. Pour les besoins de cette opération, il est évident que le comptable veillera à obtenir les pièces d'identité officielles du bénéficiaire de la dépense qu'il confrontera, par la suite, au dossier de liquidation et d'ordonnancement fourni par les services de l'ordonnateur. Il n'est pas superflu d'aller jusqu'à la vérification faciale, dans la mesure où les paiements doivent désormais se faire en main propre, la représentation étant proscrite. La circulaire relative à l'exécution du budget de l'exercice 2018 est intransigeante à cet égard, en ce qu'elle prescrit que *« pour éviter l'immixtion des tiers dans les circuits de paiement, il est rappelé que les procurations sont interdites.*

³⁹ D'autres cas d'application figurent dans l'arrêt n°74/AD/S2/CVA du 06 septembre 2012, Compte de gestion de la Commune urbaine de Bertoua, Exercices 2004, 2005 et 2006 : *« Attendu que l'injonction N°6 de l'arrêt provisoire demandait à Monsieur TANG Marc de reverser à la caisse de la commune la somme de 1 000 000 de francs représentant le montant total payé aux stagiaires sans état d'emargement, donc sans la preuve que cet argent a atteint les véritables bénéficiaires (...) Attendu qu'en l'absence des états d'emargement des stagiaires, le receveur ne peut pas valablement apporter la preuve que ces stagiaires ont effectivement touché l'argent qui leur était dû et que par conséquent il devra le reverser à la caisse de la commune ».* Dans le même sens, arrêt n°78/AD/S2/CVA du 06 septembre 2012, Compte de gestion de la Commune rurale de Mogode, Exercice 2005.

⁴⁰ Article 79 du décret n°2013/160 du 15 mai 2013, précité.

Les paiements des titres ne s'effectuent qu'entre les mains des bénéficiaires eux-mêmes, ou virés dans leurs comptes bancaires ou CCP »⁴¹.

Ainsi, l'on appréhende mieux le qualificatif employé dans le décret fixant le régime particulier du contrôle administratif des finances publiques, lequel insiste sur le fait qu'au niveau du paiement de la dépense publique, le contrôle du comptable porte sur « *le règlement au véritable créancier* »⁴². C'est pour cette raison que le comptable ne doit pas se limiter à la présentation des pièces d'identités. Il doit pouvoir en conserver des copies et requérir la signature du bénéficiaire au moment du paiement⁴³.

Le comptable public qui ne veille pas scrupuleusement au respect de ces règles se verra imputer le montant payé sur son patrimoine au titre de sa responsabilité personnelle et pécuniaire./-

⁴¹ Point 717 de la circulaire 2018, p. 112.

⁴² Article 11 du décret n°2013/159 du 15 mai 2013 fixant le régime particulier du contrôle administratif des finances publiques.

⁴³ C'est le sens de l'article 79 du décret n°2013/160, précité, qui prévoit distinctement : « *Les comptables publics assignataires sont seuls chargés, sous leur responsabilité et conformément à la loi, de vérifier les droits et qualités des parties prenantes, ainsi que la régularité de leurs acquis et, à cet effet, d'exiger la production de toutes justifications utiles* ».

CHRONIQUE BIBLIOGRAPHIQUE
Sous la coordination de Djibrihina OUEDRAOGO
Maître de Conférences Agrégé de droit public
Université Ouaga II (Burkina Faso).

Djibrihina OUEDRAOGO

*Maître de conférences Agrégé de Droit Public
Université Ouaga II (Burkina Faso).*

Cette nouvelle rubrique de la revue poursuit l'objectif de mettre tous ceux qui s'y intéressent au diapason de l'actualité des parutions africaines sur les finances publiques, le droit fiscal et les disciplines qui leur sont connexes. Pour un meilleur dynamisme, tout.e auteur.e ou toute personne qui aurait connaissance d'une nouvelle parution voudrait bien la notifier à l'adresse djimdjibril@yahoo.fr.

A cet égard, il faut remercier le Professeur MEDE Nicaise qui a fourni une bibliographie de ses dernières parutions et de celles dont il a eu connaissance. Les autres publications ont été repérées par nos soins. Sans avoir la prétention d'avoir réuni toutes les parutions sur le premier semestre de l'année, un constat s'impose de manière implacable : le nombre de publication est loin d'être significatif. Ce faisant, il faut nourrir l'espoir d'une meilleure régularité des productions scientifiques sur les finances publiques et la fiscalité africaines. A NOS PLUMES, ECRIVONS !

I. OUVRAGES

1. MEDE Nicaise et YENOUSI Nicolas, *Les recettes publiques en débat*, Dakar, L'Harmattan, 2020, 492 p.

Le Bénin, à l'instar de plusieurs pays en développement, ne dispose pas en abondance de ressources naturelles et donc ne peut axer le financement de son développement que sur les ressources tirées de la fiscalité.

Cet ouvrage examine les questions qui freinent la mobilisation des ressources fiscales et les solutions éventuelles pour offrir un espace budgétaire conséquent au financement du développement du pays.

Le Bénin, en dépit des efforts de mobilisation des recettes fiscales notés ces dernières années, est encore très loin de son potentiel en termes de niveau de recettes.

Et c'est à juste titre que le Gouvernement du Bénin, depuis 2016, s'est lancé dans une série de réformes visant à rendre l'administration fiscale beaucoup plus performante, aussi bien en termes de services rendus aux contribuables que de mobilisation des recettes fiscales.

La tenue du colloque dont le présent ouvrage retrace les Actes accompagne le gouvernement dans le choix des réformes engagées, notamment la mise en œuvre des téléprocédures, l'encouragement à la formalisation des entreprises du secteur informel, le renforcement du civisme fiscal, la rationalisation des dépenses fiscales, le renforcement de la coopération et de la transparence mondiale à travers les échanges de renseignements.

On se réjouit que l'ensemble des thèmes débattus tout au long du colloque soient consignés dans cet ouvrage qui servira de vivier pour les acteurs de la fiscalité, mais aussi pour les contribuables.

La réflexion et cet ouvrage ont été rendu possibles grâce à une coopération entre le Centre d'Études et de Recherche sur l'Administration et les Finances (CERAF) de l'Université d'Abomey-Calavi avec la Direction Générale des Impôts (DGI). Cette initiative traduit la volonté du gouvernement du Bénin d'associer toutes les compétences à l'effort de développement et l'intelligence d'action collective au service de la nation et de son développement entre le monde universitaire et les praticiens de la fiscalité. [Présentation de l'éditeur]./-

2. MEDE Nicaise, *Bénin : constitutions et documents politiques*, Dakar, L'Harmattan, 2020, 360 p.

Le premier août 2020, le Bénin célébrera le soixantième anniversaire de son indépendance. La République a connu, tout au long de son histoire, une effervescence politique et constitutionnelle singulière se traduisant par la valse des gouvernements et des constitutions. La nation semble atteinte d'un syndrome de constitutionnisme aiguë, mue qu'elle est par un idéalisme constitutionnel qui pousse à cent fois sur le métier remettre l'ouvrage...

En un peu plus d'un demi-siècle, le Bénin a fait le tour des régimes politiques et constitutionnels connus. Toutes les ressources de l'ingénierie constitutionnelle ont été épuisées ou presque : le régime parlementaire, le régime présidentiel, le régime directorial (conseil présidentiel), le multipartisme, le parti unique de masse ou parti-Etat (PDU), le parti unique d'avant-garde (PRPB), la démocratie libérale avec séparation des pouvoirs, la démocratie populaire reposant sur l'unité du pouvoir d'État, le monocéphalisme de l'exécutif, l'exécutif bicéphale, etc.

Cet ouvrage clair et inédit rassemble les constitutions et chartes constitutionnelles du Bénin depuis 1958, des textes qui sont accompagnés de documents politiques majeurs ayant jalonné l'histoire récente du pays. [Présentation de l'éditeur]./-

3. MEDE Nicaise, *Les grandes décisions de la Cour constitutionnelle du Bénin*, Dakar, L'Harmattan, 2020, 646 p.

Après plus de deux décennies de vie politique placée sous les fées de la démocratie, un rapide coup d'œil en arrière manifeste que l'institution que le constituant de 1990 a créée, la Cour que le peuple souverain s'est donnée par référendum en même temps qu'il adoptait sa loi fondamentale, cette Cour est bien au rendez-vous des défis qui jonchent notre quête de socialisation politique par la démocratie.

Un consensus profond et fondamental s'est établi sur son existence et sur sa fonction. Opposition comme majorité présidentielle, société civile et individualités citoyennes, tous les acteurs de la vie publique ont eu leur petit bonheur de recours devant la Cour ; recours fructueux, recours infructueux mais recours en toute hypothèse confirmatif du rôle axial de la juridiction constitutionnelle dans la solution des querelles politiques et même sociétales. Rôle à la fois éminent et élargi, la Cour se fait à la fois le garant de l'Etat de droit et le rempart de la démocratie.

L'important pour une juridiction n'est pas de plaire, de contenter l'attente d'un citoyen ou d'un groupe de citoyens sur la question du moment. La vérité juridictionnelle, qu'on nomme autorité de la chose jugée, n'est pas celle du philosophe encore moins celle du physicien. Elle n'est pas la Vérité. Sa fonction est opératoire et vise à mettre un point final à un débat. Elle se justifie par son instrumentalité sociale et utilitaire. Elle nécessite des ordres juridictionnels indépendants mais non infaillibles. [Présentation de l'éditeur]./-

4. SEGO Pierrot, *La décision financière publique en Afrique de l'Ouest. Le cas du Bénin*, Préface de BOUVIER Michel, Postface de MEDE Nicaise, Dakar, L'Harmattan, 2020, 544 p.

Les finances publiques sont inhérentes à l'Etat et entretiennent avec les personnes publiques (Etat central, Collectivités territoriales, Etablissements publics dotés de personnalité juridique, etc.) une relation profonde. Fondamentalement, elles ont un volet politique important, vu leur liaison avec les pouvoirs publics. La gestion des finances publiques implique, en effet, des organes détenteurs d'une parcelle de pouvoir politique. Il s'agit, en l'occurrence, du pouvoir exécutif qu'incarne le Gouvernement et du pouvoir législatif que représente le Parlement.

La décision financière publique, qui résulte de la mise en œuvre des prérogatives financières de ces pouvoirs, est une œuvre partagée. Elle est toujours initiée par le Gouvernement et est censée être le fruit d'une délibération législative.

Ce qui n'est toujours pas le cas. Les tentatives réciproques de contrôle du processus d'édification de la décision financière publique ne laissent, en effet, pas de place à la nécessaire collaboration entre les deux pouvoirs telle que voulue par le constituant.

En dépit de la persistance des controverses entre le Parlement et le Gouvernement, la raréfaction des ressources publiques impose la prise en compte des normes de gestion visant la performance dans le processus d'élaboration, de vote et d'exécution de la décision financière publique. In fine, à défaut d'une remise en cause du rôle prépondérant de l'exécutif et du législatif dans la gestion financière publique, c'est à l'émergence de nouveaux acteurs qu'on assiste, avec à l'appui une transformation institutionnelle des organes étatiques, en vue d'une gestion budgétaire axée sur la performance. [Présentation de l'éditeur]./-

5. MADIES Thierry, *La concurrence fiscale internationale*, Paris, La découverte, coll. Repères, 2020, n°733, 128 p.

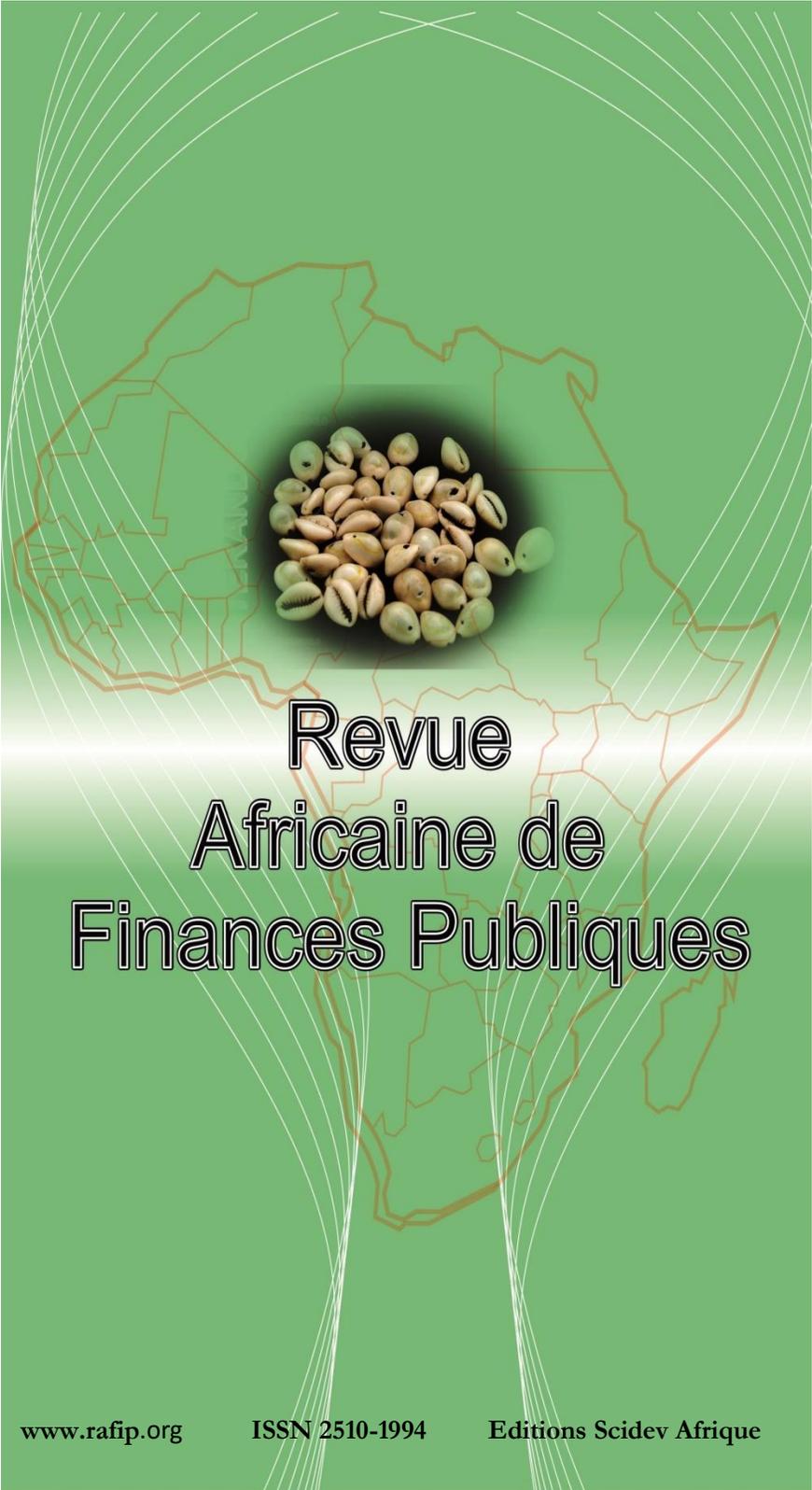
La globalisation internationale renforce-t-elle la concurrence fiscale ? Les investissements directs étrangers sont-ils sensibles aux écarts internationaux de pression fiscale ? En quoi la digitalisation des économies modifie-t-elle les comportements d'optimisation fiscale des grandes entreprises multi nationales ? Quel rôle jouent les paradis fiscaux dans un monde globalisé ? Où en est-on dans la lutte contre la concurrence fiscale dommageable ? Cet ouvrage analyse d'un point de vue théorique et empirique la concurrence fiscale à laquelle se livrent les pays pour attirer des activités économiques sur leur territoire, ainsi que les stratégies d'optimisation fiscale des entreprises multinationales pour réduire leur facture fiscale. Il aborde en outre les effets de la fiscalité sur les ménages car la concurrence fiscale internationale concerne aussi les particuliers les plus fortunés et les plus qualifiés. Elle a de surcroît des effets sur les inégalités au sein des pays industrialisés et porte préjudice aux pays en voie de développement les plus vulnérables. [Présentation de l'éditeur]./-

II. ARTICLES ET CONTRIBUTIONS

1. Dossier « Nouvelles régulations minières, nouvelles trajectoires de développement », *Mondes en développement*, 2020/1, n°189.
2. Dossier « L'aide internationale au développement. Acteurs, normes et pratiques », *Revue internationale des études en développement*, 2020/1, n°241.

3. ANANI Eden Thierry Géraud, « Le boom du secteur minier des années 2000 : enjeux de soutenabilité dans la zone UEMOA », *Mondes en développement*, 2020/1, n°189, pp. 99-124.
4. de MONTCLOS Marc-Antoine Pérouse, « Aide internationale et 'guerre globale contre le terrorisme' en Afrique », *Revue internationale des études en développement*, 2020/1, n°241, pp. 41-63.
5. DOLIGEZ François, « L'aide au développement à l'épreuve des stratégies absurdes », *Revue internationale des études en développement*, 2020/1, n°241, pp. 87-111.
6. DUPORT Michelle, PERETTI Jean-Marie, « Les engagements en matière de responsabilité sociale, sociétale, et environnementale en Afrique à travers les déclarations de performance extra-financière des entreprises (DPEF) », *Revue Management et innovation*, 2020/1, (n°1), pp. 101-118.
7. JACQUEMOT Pierre, « La fin du FCFA et le défi de la monnaie ouest-africaine », *Alternatives économiques*, 2020, n°399, pp. 58-61.
8. JONCHERAY Mathilde, « Espoirs et désillusions du développement minier. Un exemple congolais », *Mondes en développement*, 2020/1, n°189, pp. 31-53.
9. JOXE Ludoví, « La 'sudisation' du secteur de l'aide internationale. Entre opportunité d'émancipation et déplacement des rapports de domination », *Revue internationale des études en développement*, 2020/1, n°241, pp. 165-186.
10. KABISSA Jean Désiré, « L'incidence de l'inclusion financière sur la croissance économique au Congo », *Revue congolaise de gestion*, 2020/1, n°29, pp. 14-60.
11. KAGNI Victor, « Les zones économiques spéciales dans l'engrenage de l'informalité, du structuralisme et de la diversification de l'économie congolaise », *Revue congolaise de gestion*, 2020/1, n°29, pp. 61-100.
12. LE NAËLOU Anne, HOFMANN Elisabeth, KOJOUÉ Larissa, « Distorsions et dilemmes du système performatif de l'aide au développement », *Revue internationale des études en développement*, 2020/1, n°241, pp. 7-37.
13. MAINGUY Vincent Geronini, Claire, « Exploitation minière et développement : des effets toujours controversés », *Mondes en développement*, 2020/1, n°189, pp.7-29.

14. MASSINA Palouki, « Impôt et droits de l'Homme, un couple incestueux », *Revue constitution et consolidation de l'Etat de droit, de la démocratie et des libertés fondamentales en Afrique*, 2020, n°2 et 3, pp. 33-79.
15. MEDE Nicaise, « Finances publiques et pauvreté », in *Les transformations de l'Etat*, Mélanges en l'honneur de Babacar GUEYE, Toulouse, Presses de l'Université Toulouse 1 Capitole, 2020.
16. MEDE Nicaise, « La régulation des pouvoirs publics : quels enseignements ? », in *L'amphithéâtre et le prétoire*, Mélanges en l'honneur du Président Robert Dossou, Paris, L'Harmattan, 2020.
17. NYAGA Yves Patrice Etogo, « Effets de la privatisation sur le bien-être des consommateurs d'électricité au Cameroun », *Mondes en développement*, 2020/1, n°189, pp. 143-158.
18. OSSADZIFO WONRYA Kwami, EFOGO Françoise Okah, « Investissements directs étrangers et commerce des services en Afrique subsaharienne », *Mondes en développement*, 2020/1, n°189, pp. 125-141.
19. REY Pascal, « Quand le développement des territoires miniers brouille les frontières entre les secteurs publics et privé. Cas du secteur minier en Afrique de l'Ouest », *Mondes en développement*, 2020/1, n°189, pp. 81-97.
20. SALAMI Ibrahim David, « Le nouvel ordre pétrolier au Bénin. Un cadre innovant. Un environnement attractif », *Revue constitution et consolidation de l'Etat de droit, de la démocratie et des libertés fondamentales en Afrique*, 2020, n°s 2 et 3, pp. 245-261.
21. TINTURIER Zoe, « Cette farine donne du fer. Analyse de la trajectoire d'un projet de nutrition à Madagascar », *Revue internationale des études en développement*, 2020/1, n°241, pp. 141-163.
22. UNCETA Rafael Aguiro, « République démocratique du Congo : revenus miniers et dépenses publiques pour le développement », *Mondes en développement*, 2020/1, n°189, pp. 55-80.



Revue
Africaine de
Finances Publiques

www.rafip.org

ISSN 2510-1994

Editions Scidev Afrique