

Financement des budgets et pratique des dépenses fiscales dans l'espace UEMOA: Réflexion sur un couple contesté

*Pélagie THÉOUA-N'DRI,
Maître de Conférences,
Agrégée de droit public,
Centre de Recherche et d'Étude sur le
Droit et les Finances Publiques (CREDFiP)*

Résumé

Les États de l'Union Économique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA) traversent une crise du financement de leurs budgets respectifs. Pour pallier cette tension budgétaire, des dispositions communautaires sont adoptées pour contraindre les États membres à consolider leurs financements publics à travers la suppression progressive de leurs mesures fiscales dérogatoires. Nonobstant le bien-fondé des raisons qui guident cette solution, voire la légitimité de la démarche envisagée, l'analyse oblige à reconsidérer le rapport à établir entre le financement optimal des budgets par des ressources fiscales et la pratique des dépenses fiscales. Il faut, en effet, admettre l'impossibilité d'envisager une suppression pure et simple des dépenses fiscales, bien qu'il soit difficile de maintenir la cohabitation entre ces deux opérations vraisemblablement opposées dans leurs finalités. Des raisons à la fois théoriques et pratiques justifient cette position.

Mots clés : Financement public, budget, dépenses fiscales, UEMOA, discipline budgétaire, évaluation.

Introduction

Aujourd'hui plus qu'hier, les budgets des États membres de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA)¹ sont sous tension. Baisse moyenne des recettes budgétaires de 3,6%, déficit budgétaire global de 5,9% du PIB contre un plafond communautaire de 3%, pression fiscale moyenne de 12,9% contre un minimum de 20% attendus : ainsi se présente la situation des finances publiques des États membres à la fin de l'année budgétaire 2020². Certes, comme l'affirme Nicaise MÉDÉ, « *trouver de l'argent, mobiliser les ressources et en assurer une utilisation optimale deviennent le défi quotidien et stratégique le plus important des gouvernants des États...* »³. Mais, cette situation générale, qualifiée de « crise des financements publics »⁴, acquiert au regard de ces données une signification toute particulière pour les États de l'Union⁵. Le contexte spécifique de la pandémie de COVID-19, bien qu'étant une des principales raisons de ce sombre tableau, ne constitue que la circonstance aggravante d'une situation financière déjà préoccupante. Le financement conséquent de ces budgets constitue dès lors une urgence.

Au rang des solutions déjà retenues, « *la mobilisation efficiente des ressources intérieures et surtout fiscales* »⁶, comme moyen de financement principal des budgets, est en expérimentation dans l'espace communautaire. Cette démarche a d'ailleurs été confortée par une consécration aux niveaux mondial⁷ et régional africain⁸. Dans cette dynamique budgétaire contrainte, les dépenses fiscales n'échappent pas à la critique. Les raisons résident dans la tension « naturelle » qu'elles exercent sur le financement des budgets publics.

Le financement des budgets des États traduit, en effet, la mobilisation de ressources pour faire face aux dépenses publiques. Financer le budget, c'est trouver des ressources budgétaires et les affecter, sous forme de crédits, à la réalisation des programmes élaborés, généralement, dans le cadre d'un plan de développement⁹. Pour l'essentiel, les moyens traditionnels de financement sont constitués des ressources intérieures fiscales ou non fiscales, de l'emprunt ou de l'aide publique au développement. Dans ce cadre, bien que le budget de l'État soit perçu, sous ses angles formel et matériel, comme désignant aussi bien le document qui contient ses ressources et ses dépenses¹⁰, que les ressources et dépenses contenues dans ledit document¹¹, il est encore plus à considérer sous son angle programmatique. Comme le souligne Maurice DUVERGER, il est surtout le « *programme d'action annuel de l'État dans lequel sont contenus ses moyens d'action* »¹² lui permettant de remplir ses fonctions. Il découle

¹ L'Union Économique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA) est une organisation communautaire ouest-africaine créée par le traité de Dakar du 10 janvier 1994. Elle regroupe huit États : le Bénin, le Burkina-Faso, la Côte d'Ivoire, la Guinée-Bissau, le Mali, le Niger, le Sénégal et le Togo.

² Ces données concernent la moyenne globale dans tous les États membres. Voir UEMOA, *Rapport de surveillance multilatérale*, Décembre 2020.

³ N. MÉDÉ, *Finances publiques. Espace UEMOA/UMOA*, Dakar, L'Harmattan, 2016, pp. 37- 38.

⁴ R. HERTZOG, « Les ressources publiques sous tension : victimes ou causes de la crise des finances publiques », *Revue française d'administration publique*, n°144, 2012, p. 916.

⁵ Par souci de simplification, l'UEMOA sera indifféremment désignée par l'expression « l'Union ».

⁶ Décision n°10/2006 /CM/UEMOA portant adoption du programme de transition fiscale au sein de l'Union Économique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA).

⁷ Déclaration de Doha sur le financement du développement, décembre 2008.

⁸ Assemblée générale, Résolution 69/313 du 27 juillet 2015, Programme d'action d'Addis-Abeba issu de la troisième Conférence internationale sur le financement du développement (Programme d'action d'Addis-Abeba).

⁹ Chacun des États de l'UEMOA possède un Plan de développement estimé à plusieurs milliards de francs CFA.

¹⁰ M. BOTTIN, « Budget (historique et notion) », in G. ORSONI (dir.), *Finances publiques : Dictionnaire encyclopédique*, Paris, Economica, 2^{ème} édition, 2017, p. 93.

¹¹ A. BARBIER-GAUCHARD, « Budget (Notion économique) », in G. ORSONI (dir.), *op. cit.*, p. 100.

¹² M. DUVERGER, *Finances publiques*, Paris, PUF, 11^{ème} édition, 1988, p. 35.

de cette occurrence que « *l'existence de l'État se repère d'abord à son budget* »¹³. Les questions relatives à son financement touchent dès lors à celle de sa viabilité.

Fort de ce constat, l'UEMOA, créée par le traité de Dakar de 1994, s'est fixée entre autres objectifs de favoriser le développement économique et social de ses huit États membres¹⁴, tout en veillant à la stabilité de la monnaie commune¹⁵. Elle a, pour ce faire, déployé un processus de rationalisation des modalités de financements publics. Face à des systèmes nationaux de gouvernance jugés peu respectueux de discipline budgétaire¹⁶, celle-ci a été imposée à travers l'harmonisation des politiques budgétaires. L'adoption d'un Pacte de convergence pour une surveillance multilatérale¹⁷ a été la première étape du contrôle des pratiques budgétaires nationales¹⁸. Le critère du solde budgétaire de base, remplacé plus tard par celui du solde budgétaire global¹⁹, visait ainsi à garantir le financement sur ressources internes des investissements publics. La seconde étape a été l'harmonisation des législations budgétaires²⁰ pour fournir des instruments à « *un exercice crédible de la surveillance multilatérale des finances publiques* »²¹. Il fallait suivre de près les déficits et les moyens par lesquels ils étaient financés, ainsi que la structure des recettes et des dépenses²². Dans la consolidation de cette démarche, un Programme de transition fiscale²³ (PTF) a été adopté en 2006. Il prescrit la « *suppression progressive des régimes dérogatoires* », notamment les dépenses fiscales, pour accroître les capacités de financement des États. Il vise à optimiser le rendement de la fiscalité intérieure face aux pertes de ressources fiscales induites par le démantèlement tarifaire dans les échanges commerciaux. L'application du Tarif Extérieur Commun (TEC) dans l'espace communautaire a, en effet, entraîné des baisses de ressources fiscales de porte qui devraient s'aggraver avec l'entrée en vigueur prochaine de l'Accord de Partenariat Économique Afrique de l'Ouest²⁴. Au surplus, compte tenu du risque de déficits

¹³ B. CONTAMIN et Y.-A. FAURÉ, « Des économies et des États en Afrique francophone : pour comprendre l'interventionnisme », *Cahiers des Sciences Humaines*, vol. 28, n° 2, 1992, p. 307.

¹⁴ Voir note numéro 1.

¹⁵ Confère le Préambule du Traité de l'UEMOA.

¹⁶ S. YONABA, « Le système financier des États africains au sud du Sahara à l'épreuve de l'impératif de discipline budgétaire », in *Réformes des Finances publiques et modernisation de l'administration, Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG*, Paris, Economica, 2011, p. 620.

¹⁷ Acte additionnel n°4/9 du 8 décembre 1999 portant Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité entre les États membres de l'UEMOA.

¹⁸ A. DIOUKHANÉ, « Les fondements communautaires de la nouvelle gestion budgétaire (le cas de l'UEMOA), *Annales africaines*, numéro spécial, La nouvelle gestion budgétaire dans l'espace UEMOA, Actes du colloque, Dakar 27 et 28 octobre 2016, 2018, pp. 2- 3.

¹⁹ L'Acte additionnel n°4/9 du 8 décembre 1999 portant Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité entre les États membres de l'UEMOA a été remplacé par l'Acte additionnel de 2015 portant Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité entre les États membres de l'UEMOA.

²⁰ Les premières directives ont été adoptées en 1997 et 1999. Les dernières directives datant de 2009 sont les suivantes : Directive n° 06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances au sein de l'UEMOA, Directive n° 07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA, Directive n° 08/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant nomenclature budgétaire de l'État au sein de l'UEMOA, Directive n° 09/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant plan comptable de l'État au sein de l'UEMOA, Directive n° 10/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant tableau des opérations financières de l'État, Directive du 24 juin 2011 portant régime financier des collectivités territoriales au sein de l'UEMOA.

²¹ J. G. SANON, « L'objectif de performance dans la politique d'harmonisation des finances publiques dans l'Union Économique et Monétaire Ouest-Africaine », *RFFP*, n° 98, juin 2007, p. 61.

²² *Ibidem*, p. 63.

²³ Décision n° 10/2006 /CM/UEMOA portant adoption du programme de transition fiscale au sein de l'Union Économique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA), précitée.

²⁴ H. DIATA et A. NGAKOSSO, « L'intégration et la Nécessité de la Transition Fiscale : cas de la TVA dans les Pays de l'Union africaine », *Revue africaine de l'Intégration*, vol. 1, n°1, janvier 2007, p. 78.

excessifs²⁵, le niveau toujours croissant de la dette publique²⁶ impose d'accroître le niveau général des ressources publiques. Or, les dépenses fiscales de par leur essence et leur impact financier sur les budgets sont problématiques.

Le concept de « *dépense fiscale* » aurait été utilisé pour la première fois en Allemagne en 1954²⁷, avant de connaître un essor particulier à partir de sa formulation sous le vocable de « *Tax expenditure* » aux États-Unis en 1967²⁸. Aussi appelée « *niche fiscale* »²⁹, « *incitations fiscales* » ou « *subvention fiscale* », selon la désignation qui lui est préférée, la dépense fiscale a une définition aussi plurielle³⁰ que celle-ci a évolué dans le temps³¹. Toutefois, ces diverses définitions reposent sur des éléments clés qui permettent de les caractériser. Ainsi, elles sont perçues dans l'UEMOA comme « *un transfert de ressources publiques résultant d'une réduction des obligations fiscales relativement à un système fiscal de référence plutôt qu'une dépense directe* »³². Cette définition met en évidence deux critères d'identification.

D'une part, les dépenses fiscales constituent des réductions d'obligations fiscales entraînant des pertes de ressources. De là découle la désignation de « dépenses fiscales », un oxymore employé pour rendre compte du manque à gagner fiscal qu'elles entraînent pour l'État. En tant que ressources non recouvrées, elles représentent pour celui-ci des formes indirectes de dépenses réalisées. Il peut s'agir, entre autres, de mesures d'exonération ou de réduction du montant de l'impôt dû, de réduction de taux d'imposition, d'abattement ou de dégrèvements d'impôts. Le vocable rend donc bien compte du coût budgétaire des avantages fiscaux octroyés.

D'autre part, la perte de recettes fiscales doit être techniquement mesurée par rapport à un régime fiscal général de droit commun³³, dénommé « système fiscal de référence ». En clair, les dépenses fiscales constituent des pertes de recettes directes issues de dérogations exercées par rapport à une norme fiscale de référence. Celle-ci renvoie au système normal ou général de l'impôt. Elle n'est pas identifiable *a priori*. Elle est à rechercher dans le dispositif légal fiscal existant pour chaque type d'impôt ; justifiant sa variation d'une législation à une autre, d'un impôt à un autre. C'est le régime fiscal de droit commun établi par la norme fiscale. Il n'y a, dès lors, pas de dépense fiscale lorsque l'avantage accordé entre dans le mode normal de calcul de l'impôt. Il en découle que la détermination du système fiscal de référence constitue, à la

²⁵ A. DIOUKHANÉ, *Les finances publiques dans l'UEMOA. Le budget du Sénégal*, Dakar, L'harmattan Sénégal, 2015, pp. 27 et 31.

²⁶ UEMOA, *Rapport 2020 sur le fonctionnement et l'évolution de l'Union*, p. 26.

²⁷ E. PICHET, *Théorie générale des dépenses socio-fiscales*, Chatou, Les Éditions du Siècle, 2016, p. 17.

²⁸ Le concept de « *Tax expenditure* » a été prononcé pour la première fois par Stanley SURREY. Il était Secrétaire adjoint au Trésor. Voir S. SURREY, « *The United States Income Tax System. The need of a Full Accounting* », Discours prononcé devant le *Money Marketeers*, New York, 1967. Lire également S. SURREY et P. MCDANIEL, *Tax Expenditures*, Cambridge, MA : Harvard University Press, 1985.

²⁹ Cette expression, particulièrement utilisée en France pour désigner les dépenses fiscales, n'est cependant pas synonyme de dépenses fiscales. Celles-ci n'en sont que des composantes. Lire sur le sujet, L. BOMMIER, « *Niches et dépenses fiscales au regard du droit budgétaire et fiscal* », *RFFP*, n°150, mai 2020, pp. 239 et s.

³⁰ L. GODBOUT, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales. Étude comparée : Canada, États-Unis, France*, Paris, Economica, 2006, pp. 47-54.

³¹ Sur l'évolution du concept et ses controverses, lire N. ZATLA et Z. DJELIL, « *Aperçu sur les dépenses fiscales en Algérie* », *Revue algérienne de finances publiques*, n°5, décembre 2015, pp. 65-66 ; OCDE, *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE*, 2010, p. 18.

³² Article premier de la Décision n°08/2015/CM/UEMOA instituant les modalités d'évaluation des dépenses fiscales dans les États membres de l'UEMOA.

³³ V. DUSSART, « *Dépenses fiscales* », in G. ORSONI (dir.), *Finances publiques : Dictionnaire encyclopédique*, op. cit., Paris, Economica, 2^{ème} édition, 2017, p. 302.

fois, l'élément clé et le point de complexité dans la détermination de la dépense fiscale³⁴. En fait, la détermination de cette norme donne souvent lieu à des divergences d'appréciation non dépourvues de considérations politiques³⁵. Dans une tentative de simplification, ce régime a été réduit dans le cadre de l'UEMOA, comme dans d'autres États³⁶, au « ...régime fiscal le plus neutre possible s'appliquant à tous les contribuables ou à toutes les opérations économiques avec le moins de discrimination possible. Il indique, pour chaque impôt, droit ou taxe, l'assiette et le taux »³⁷.

Un troisième critère non clairement précisé dans cette définition communautaire est à relever. Il a trait à leur finalité. S'inscrivant dans le cadre général des mesures d'interventionnisme fiscal³⁸, elles visent l'atteinte d'un objectif spécifique en matière économique, social ou dans tout autre domaine. C'est pourquoi, elles sont aussi définies comme des « exonérations ou des allègements d'impôt accordés par l'État pour influencer les comportements des différents acteurs économiques- ménages ou entreprises »³⁹. Telles que perçues, elles sont utilisées par opposition aux dépenses directes ou dépenses budgétaires. Si celles-là sont diffusées dans la panoplie des dispositions fiscales incitatives, celles-ci constituent les dépenses publiques clairement identifiées et inscrites dans le budget avec des affectations de crédits. À la différence des dépenses directes, ces mesures dérogatoires constituent des dépenses indirectes d'un État en vue de favoriser certaines activités ou catégories de contribuables⁴⁰, d'orienter le comportement ou la consommation des agents économiques, de susciter l'action ou l'intervention des investisseurs, dans le sens voulu par l'État. Aussi sont-elles en principe interchangeables avec une dépense directe. Elles constituent en réalité le résultat d'un choix politique et idéologique⁴¹ d'agir par l'impôt, plutôt que d'intervenir par une dépense budgétaire.

D'un point de vue doctrinal, ce choix s'appréhende dans le cadre de la divergence entre, d'une part, les tenants de la neutralité de l'impôt portée par une conception libérale et, d'autre part, ceux qui sont favorables à l'interventionnisme fiscal reposant sur une conception socialiste de l'impôt. Si dans le premier cas, l'impôt ne doit nullement être utilisé pour financer les inégalités ou pour changer la société, dans le second cas de figure, l'idée d'un impôt instrument de redistribution et de solidarité est admise⁴². L'impact de ce choix sur le financement du budget est réel.

À titre d'illustration, les derniers rapports disponibles sur les dépenses fiscales sont éloquentes. Pour l'année 2019, elles sont estimées en Côte d'Ivoire et au Togo, respectivement,

³⁴ Les critères de détermination du Système fiscal de référence peuvent donner lieu à une divergence de jugements et d'appréciations. Conf. OCDE, *op. cit.*, p. 16- 17.

³⁵ G. ORSONI, « L'évolution des dépenses fiscales », *Gestion et finances publiques*, n° 11 - Novembre 2011, p. 839 ; D.-J. KRAAN, « Dépenses hors budget et dépenses fiscales », *Revue de l'OCDE*, vol. 4, n°1, 2004, p. 154-156.

³⁶ D.-J. KRAAN, *Idem*, p. 154.

³⁷ Article 5 de la Décision n°08/2015/CM/UEMOA instituant les modalités d'évaluation des dépenses fiscales dans les États membres de l'UEMOA.

³⁸ L'interventionnisme fiscal renvoie à toute utilisation de l'impôt à des fins autres que la couverture des charges publiques. Cela peut se traduire, entre autres, par des exonérations ou par des surtaxes sur des activités ou par une imposition plus élevée. Mais, les dépenses fiscales sont une manifestation de l'interventionnisme fiscale entraînant toujours une perte de ressources.

³⁹ J.-L. ALBERT, J.-L. PIERRE et D. RICHER (dir.), *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, Paris, Ellipses Éditions, 2007, p. 316.

⁴⁰ C. VALENDUC, « Les dépenses fiscales », *Reflets et perspectives de la vie économique*, 2004/1, p. 91.

⁴¹ G. ORSONI, « L'évolution des dépenses fiscales », *op. cit.*, p. 840.

⁴² Sur ces théories, lire : P. NEMO, *Philosophie de l'impôt*, Paris, PUF, 2017, pp. 14- 19.

à 330,9 milliards FCFA, soit 9,17% des recettes fiscales budgétaires⁴³ et 56,9 milliards FCFA, soit 10,3% des recettes fiscales budgétaires⁴⁴. Au Sénégal, le projet de rapport non encore validé les estime à 750 milliards FCFA, soit 29,6 % des recettes fiscales⁴⁵. Ces coûts budgétaires sont loin d'être marginaux. Il en résulte que les dépenses fiscales introduisent une ambivalence entre le besoin d'une mobilisation optimale de ressources, la neutralité recherchée de l'impôt, d'une part, et l'importance d'assurer un environnement fiscal attractif pour l'investissement sur le court, moyen et long terme, d'autre part. Il y a, comme le relève le professeur Filiga SAWADOGO, une adéquation difficile à trouver entre l' « *accroissement des recettes de l'État et l'incitation à l'investissement par une fiscalité attractive* »⁴⁶. C'est pourquoi, le financement des budgets et l'instauration de la fiscalité dérogatoire semblent constituer, *a priori*, un couple impossible.

Pour autant, les États de l'Union ne développent pas moins un recours effréné aux dépenses fiscales. Il s'ensuit une cohabitation continue entre ces deux opérations. Les différents Codes (Codes des impôts, Codes des investissements, Codes miniers, Codes pétroliers ou Codes généraux des impôts, etc.) comportent une multitude de dispositions dérogatoires avec pour objectif de rendre la fiscalité attrayante. Or, en termes d'impact, les résultats ne sont pas toujours à la hauteur de ceux qui sont généralement attendus. Les études conduites au niveau international démontrent les effets limités des dépenses fiscales sur les investissements⁴⁷. Au niveau régional, l'UEMOA dénonce un manque de cohérence et une atteinte aux principes de transparence, d'égalité des contribuables et de sincérité devant encadrer la gestion des finances publiques. C'est de cette coexistence contestée que découle toute l'importance de la réflexion.

D'abord, la prolifération des dépenses fiscales constitue, pour certains auteurs, « *la dispersion des usages de l'impôt et l'influence des lobbies sur la fabrication de la norme fiscale* »⁴⁸ ou même de faveurs octroyées à « *de petits groupes de pression bien organisés* »⁴⁹. Par conséquent, elles apparaissent d'emblée comme des techniques fiscales nocives à proscrire dans le contexte budgétaire fragile des États. Dans l'UEMOA, l'institution d'un mécanisme d'évaluation des politiques fiscales, même contraint⁵⁰, appuyée par le dispositif spécifique d'évaluation des dépenses fiscales⁵¹, traduit la prudence communautaire en la matière. Au fond, c'est la problématique d'une conception contemporaine interventionniste des finances publiques qui est soulevée.

Ensuite, les exigences de la nouvelle logique financière axée sur la performance, adoptée par les États de l'UEMOA, imposent des actions concrètes en matière de mobilisation des ressources. Certes, dans la déclinaison de cette nouvelle logique financière, l'accent est particulièrement mis sur l'utilisation optimale des ressources publiques, c'est-à-dire, sur la

⁴³ Comité national d'évaluation des dépenses fiscales, *Dépenses fiscales 2019*, p. 38.

⁴⁴ Office Togolais des Recettes, *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales de l'année 2019*, juin 2021, p. 18.

⁴⁵ Ministère des Finances et du Budget, *Rapport d'évaluation budgétaire des dépenses fiscales de 2019*, p. 5.

⁴⁶ F. M. SAWADOGO, « La réforme fiscale dans les pays en développement : aspects théoriques et pratiques. Le cas du Burkina-Faso », *Revue Burkinabè de Droit*, n°47, 2^{ème} semestre 2013, p. 270.

⁴⁷ Rapport du FMI, de l'OCDE, des Nations Unies et de la Banque Mondiale au Groupe de travail du G20 sur le développement, *Options pour une utilisation efficace et efficiente des incitations fiscales à l'investissement dans les pays à faible revenu*, octobre 2015, 50 p.

⁴⁸ M.-J. AGLAE, « De l'impôt et ses limites », *Revue française de finances publiques*, n°120, 2012, p. 41.

⁴⁹ A.-M. GEOURJON et G. ROTA-GRAZIOSI, « L'illusion des dépenses fiscales en Afrique », *Note brève*, n°96, mai 2014, p. 3.

⁵⁰ S. OUÉDRAOGO, « L'institutionnalisation de l'évaluation des politiques fiscales dans l'espace UEMOA : espoirs et contraintes », *Gestion et Finances Publiques*, n°7, juillet 2012, pp. 47- 53.

⁵¹ Décision n°08/2015/CM/UEMOA, précitée.

qualité de la dépense publique et le rôle des agents⁵². Il est toutefois évident que la performance financière implique également la disponibilité de ressources publiques de qualité et en quantité suffisante pour financer les dépenses. Les nouvelles lois organiques relatives aux lois de finances élaborées dans l'espace communautaire visent, en ce sens, à inscrire les gestionnaires dans une démarche de performance pour réaliser des économies. Il s'agit de mieux dépenser compte tenu de l'insuffisance des ressources caractérisant particulièrement l'ensemble des pays en développement⁵³. Il en découle que la performance financière implique à la fois la performance dans les ressources et dans celle de leur allocation. Cela induit plus de discipline et de transparence dans la gouvernance des ressources publiques pour assurer la soutenabilité des finances publiques. Cet impératif se conforte dans le contexte de la crise sanitaire. Les plans de riposte aux montants exponentiels⁵⁴ ont entraîné un recours significatif aux financements sur les marchés financiers, au lendemain des allègements de dettes issus de l'Initiative Pays Pauvres Très Endettés (IPTE)⁵⁵. Le niveau de la dette dans les États membres est ainsi appelé à s'amplifier. Il importe donc d'éprouver les pratiques budgétaires actuelles des États membres en rapport avec leurs dépenses fiscales.

Enfin, on peut s'étonner qu'en pleine crise du financement public, la question des dépenses fiscales, porteuse d'un tel paradoxe, occupe peu de travaux autonomes de la doctrine financière francophone ouest-africaine⁵⁶. La nécessité de mettre en évidence les interactions entre les deux objets du sujet traité, en les examinant dans la logique globale des systèmes budgétaires en vigueur dans l'espace communautaire, est pourtant incontestable. Ce faisant, il est déterminant de se départir de toute appréhension primaire, afin de saisir la réalité de leur potentielle complémentarité ou incompatibilité.

Se pose en fait le problème du rapport objectif à établir entre la quête de ressources publiques conséquentes pour le financement des budgets et le recours aux dépenses fiscales. Est-il envisageable, en effet, comme le laisse entrevoir le Programme de transition fiscale, de se départir de la pratique des dépenses fiscales dans l'espace UEMOA pour conforter davantage le financement des budgets nationaux ? Il semble assez excessif, à l'examen, de songer à une élimination pure et simple des dépenses fiscales. Nonobstant l'avantage financier qui pourrait en être tiré, leur suppression soulève des questions que le contexte spécifique de l'espace UEMOA ne permet pas de traiter aisément. Cela dit, les limites à l'efficacité des dépenses

⁵² Lire les travaux sur le sujet : G. M. PEKASSA NDAM, « La dialectique du responsable de programme en finances publiques camerounaises : Recherche sur les nouveaux acteurs budgétaires », in N. MÉDÉ (dir.), *Les nouveaux chantiers des finances publiques dans le monde. Mélanges en l'honneur de Michel Bouvier*, Dakar, L'Harmattan Sénégal, 2019 ; A. BARILARI et M. BOUVIER, *La LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l'État*, Paris, LGDJ, 3^{ème} édition 2010. Y. OUÉDRAOGO, *L'influence de la démarche de performance sur le droit public financier des États membres de l'UEMOA*, Paris, LGDJ, 2018.

⁵³ N. MÉDÉ, *Finances publiques. Espace UEMOA/UMOA*, op. cit. pp. 66- 71.

⁵⁴ Le montant global est estimé à 5 776,5 milliards de FCFA, avec environ 1 503,7 milliards de FCFA déjà exécutés à fin octobre 2020. UEMOA, *Rapport 2020 sur le fonctionnement et l'évolution de l'Union*, précité, p. 26.

⁵⁵ Tous les huit pays membres de l'UEMOA se sont engagés dans le processus de l'Initiative Pays Pauvres Très Endettés (IPTE) et ont bénéficié d'un allègement de leurs dettes après avoir atteint le point d'achèvement.

⁵⁶ Hormis les résultats de travaux réalisés sur les dépenses fiscales dans l'UEMOA par certains centres de recherche tels que le FERDI, les dépenses fiscales sont généralement évoquées au détour de réflexions plus englobantes, sans réellement faire l'objet de travaux spécifiques. Pour ne donner que quelques exemples, voir : S. OUÉDRAOGO, « Les politiques fiscales dans un contexte de crise budgétaire : le cas des États membres de l'UEMOA », in A. D. KÉBÉ et L. KOTÉ, *La mobilisation des ressources publiques dans le contexte du Plan Sénégal Emergent (PSE)*, Dakar, L'Harmattan Sénégal, 2021, pp. 139- 154 ; B. GUIRÉ, *Fiscalité et promotion de l'investissement privé dans les États membres de l'UEMOA : le cas du Burkina Faso*, Thèse de doctorat, Université Aix Marseille 3, 2011.

fiscales contraignent à trouver des solutions conciliantes. Force est, cependant, de constater que cette option ne comportent pas moins des écueils qui en compliquent la réalisation. Ce faisant, face à une impossible disjonction entre le financement des budgets et le recours aux dépenses fiscales (I), il convient d'admettre la réalité de leur difficile conjonction (II).

I- L'impossible disjonction

Se prononçant sur les heurs et malheurs des finances publiques africaines, Éloi DIARRA soulignait que la solution la plus efficace pour soutenir les financements publics en Afrique était de réussir le pari d'un « *prélèvement fiscal au rendement nettement amélioré* »⁵⁷. Parvenir à une élimination totale des dépenses fiscales serait donc, par principe, le moyen privilégié pour garantir la soutenabilité des finances publiques dans l'espace UEMOA, compte tenu de leur effet anesthésiant sur le rendement fiscal. Mais, certaines réalités rendent cette démarche, porteuse d'une séparation stricte entre financements publics et fiscalités dérogatoires, plus idéaliste que réaliste. D'un côté, il y a un ensemble de considérations théoriques qui fonde cette réserve (A). De l'autre, des contraintes pratiques sont à prendre en compte (B).

A- Les considérations théoriques

Les considérations théoriques ici évoquées renvoient à l'influence idéologique des finances publiques modernes sur les analyses intéressant l'incompatibilité présumée entre les financements publics et la pratique des dépenses fiscales dans l'UEMOA. Ces deux opérations ont des objectifs différents qui empêchent qu'elles soient contraintes à s'éliminer mutuellement (A). À l'inverse, la nécessité de leur cohabitation découle de la complémentarité de leurs objectifs (B).

1- La différence des objectifs

Il peut paraître assez simpliste de souligner une « différence » plutôt qu'une « divergence » entre l'objectif de financement des budgets publics et celui du recours aux dépenses fiscales. La différence exprime, en fait, la distinction d'une chose par rapport à une autre, tandis que la divergence exprime une idée plus radicale. Elle renvoie à l'opposition entre les deux choses considérées. Il convient, néanmoins, de noter qu'avant de percevoir la divergence entre deux entités ou deux opérations, il y a d'abord la réalité de leur différence. Loin de constituer un simple jeu de mots, cette précision conduit à reconsidérer le regard qui peut être porté sur les dépenses fiscales dans la dynamique d'un financement optimal des budgets publics dans l'espace UEMOA.

Pour sûr, l'objectif des dépenses fiscales n'est pas de financer les budgets publics. Elles participent de l'interventionnisme fiscal. Elles visent en cela la réalisation d'objectifs économiques ou sociaux à travers l'impôt. Au contraire, le financement des budgets publics, notamment sur ressources fiscales, conduit à inscrire l'impôt dans sa finalité principale : sa finalité financière. C'est celle qui est conforme à la définition donnée par Gaston JÈZE. Autrement dit, tandis que le financement des dépenses publiques implique une mobilisation de ressources, l'institution de la fiscalité dérogatoire conduit à une renonciation par l'État à des ressources fiscales qu'il était en droit de collecter conformément à son système fiscal de droit

⁵⁷ É. DIARRA, « Forces et faiblesses des finances publiques ou heurs et malheurs des finances publiques en Afrique noire francophone », in N. MÉDÉ et M. DEBÈNE (dir.), *Les finances entre globalisation et dynamiques locales, Mélanges en l'honneur de Diarra Eloi et Yonaba Salifou*, Dakar, L'Harmattan Sénégal, 2021, p.176.

commun. La divergence des objectifs est donc évidente. Cette précision démontre, *a priori*, que la coexistence de ces deux opérations crée une incohérence dans l'action financière des différents États membres. Les dépenses fiscales créent visiblement un conflit entre les fonctions de l'impôt. Comme l'indique Filiga SAWADOGO dans sa réflexion sur la politique fiscale des États membres de l'Union, il est difficile de concilier les fonctions de l'impôt⁵⁸. Il existe « *un conflit entre interventionnisme et rendement, entre interventionnisme et égalité* »⁵⁹. Dans ce débat doctrinal classique, les points de vue convergent : il faut donner la priorité à l'objectif financier de l'impôt⁶⁰. Les raisons pertinentes ne manquent pas à pareille option. Parmi elles, figure celle qui caractérise, par-dessus toutes, la tension actuelle des finances publiques dans l'espace communautaire : la dégradation des équilibres budgétaires, matérialisée par le déficit public grandissant. Il a été ainsi établi que face aux impératifs de déficits, les objectifs budgétaires l'emportent sur les objectifs économiques⁶¹. La mise en exergue de cette opposition ne doit pourtant pas faire perdre de vue un élément essentiel : les atouts liés à leurs différences.

En fait, si l'une des principales raisons de la réprobation des dépenses fiscales réside dans le manque à gagner financier qu'elles entraînent pour les États, il y a à constater un rattachement des dépenses fiscales aux objectifs budgétaires des États membres. Or, apprécier l'institution, le maintien ou la suppression des dépenses fiscales uniquement à l'aune de l'objectif budgétaire qui sous-tend le financement des budgets revient théoriquement à réduire au subsidiaire l'objectif principal de celles-là. Il faut noter que le recours à la fiscalité dérogatoire est l'une des manifestations de l'État dans la diversité de ses fonctions. Aussi la réprobation des dépenses fiscales pose-t-elle en réalité la question de savoir si les enjeux autres que budgétaires portés par les dépenses fiscales sont pertinents ou non. Autrement dit, la suppression d'une dépense fiscale pour accroître la mobilisation des ressources budgétaires oblige à un rapport de priorisation des choix politiques entre un impact budgétaire ou un objectif économique ou social souhaité. Pour les États de l'UEMOA, comme pour tout autre État, ce choix dépend du contexte, de l'objectif prioritaire du moment, voire des possibilités qui s'offrent à l'État au moment considéré.

C'est le lieu de rappeler que pour légitimer l'octroi d'une dépense fiscale, il faudrait qu'elle soit motivée par une finalité autre que budgétaire, c'est-à-dire, une visée sociale, économique ou environnementale. À défaut, son institution constitue un simple avantage fiscal injustifié et contraire à l'égalité devant la loi et les charges publiques⁶². Il en découle que sa suppression doit être justifiée d'abord par des considérations économiques et sociales, et subsidiairement par des considérations budgétaires. C'est pourquoi, il est insuffisant d'apprécier la légitimité d'une dépense fiscale par rapport uniquement à des considérations financières, même si l'objectif financier est primordial pour l'accomplissement des missions de l'État. En fait, cette légitimation devrait découler du choix que l'État opère de privilégier un objectif financier ; étant entendu que celui-ci apparaîtrait plus pertinent qu'un objectif économique ou social aux résultats insuffisants, voire incertains.

⁵⁸ F. M. SAWADOGO, « La réforme fiscale dans les pays en développement : aspects théoriques et pratiques. Le cas du Burkina-Faso », *op. cit.*, p. 284.

⁵⁹ F. M. SAWADOGO et S. DEMBÉLÉ, *Précis de droit fiscal burkinabé*, Ouagadougou, Imprimerie de Presses Africaines, 2007, p. 90.

⁶⁰ P. -M. GAUDEMET et J. MOLINIER, *Finances publiques*, Paris Montchrestien, 6^{ème} édition, Tome 2, 1997, p. 46-48.

⁶¹ R. HERTZOG, *op. cit.*, p. 916.

⁶² E. PICHET, *op. cit.*, p. 269.

On l'aura compris, ce n'est pas un jugement de valeur sur la performance des dépenses fiscales, encore moins une invite au maintien de celles-ci en elles-mêmes qui constitue l'objet de cette analyse. Il ne s'agit pas non plus de nier le conflit budgétaire entre le financement des budgets publics et le recours à la fiscalité dérogatoire dans les États membres de l'UEMOA. Il s'agit plutôt de se prononcer, à partir de leurs caractéristiques existentielles, sur l'incompatibilité défendue entre ces deux opérations. Pour l'heure, l'idée soutenue est que la suppression du système de fiscalité dérogatoire revient à ôter à l'État sa faculté d'arbitrage dans l'action publique. Il est possible, à ce stade de l'analyse, de convenir que la dépense fiscale est l'une des essences de l'impôt⁶³. La raison est qu'il est admis dans sa conception moderne comme un instrument de politique. La fiscalité dérogatoire apparaît, subséquemment, comme l'un des moyens de l'action publique participant de l'essence des finances publiques contemporaines. Par conséquent, décider en amont de supprimer la fiscalité dérogatoire revient à soutenir qu'il est possible de méconnaître un pan de l'interventionnisme fiscal et son utilité en tant que stratégie d'action⁶⁴ ou « *arme tactique* »⁶⁵ aux mains des États membres de l'Union.

Il est vrai, Maurice LAURÉ donne une image assez expressive de la réprobation que peut susciter le recours aux dépenses fiscales. Pour lui, « *il est difficile d'exercer une influence directive à l'aide de la fiscalité, parce que les impôts sont des instruments conçus pour prélever et non pour guider* »⁶⁶. Avant lui, Robert STOURM écrivait que : « l'impôt ne doit être ni stimulateur, ni moralisateur, ni protecteur, il doit être exclusivement le pourvoyeur du trésor »⁶⁷. Aussi, même lorsque l'interventionnisme doit être admis, il ne peut l'être qu'en tant qu'option secondaire. Il n'en demeure pas moins que la fiscalité dérogatoire traduit ce que CONTAMIN et FAURÉ ont exprimé par la « constante nécessité d'intervention publique »⁶⁸. Celle-ci met en évidence l'importance que peut revêtir pour les États membres la possibilité de disposer de l'outil fiscal comme arme d'intervention, compte tenu de la pluralité des objectifs poursuivis par les pouvoirs publics en matière de développement.

En clair, il est excessif de songer à une suppression systématique des dépenses fiscales au motif de l'urgence de la mobilisation optimale des ressources publiques. Cela est d'autant plus réel que les objectifs assignés à ces deux opérations s'avèrent, dans une certaine mesure, complémentaires.

2- La complémentarité des objectifs

La différence d'objectifs entre le financement des budgets et l'institution des dépenses fiscales implique que chacune de ces opérations a une place spécifique dans l'action publique.

Théoriquement, le rejet de la fiscalité dérogatoire suppose un retour à la neutralité des recettes et, par ricochet, une résurgence du débat sur la neutralité des finances publiques. L'absence de neutralité fiscale est encore décriée dans la doctrine⁶⁹. En l'espèce, les arguments

⁶³ H. EL KTINI, *Les Dépenses fiscales au Maroc : contribution à la rationalisation du système des incitations fiscales*, Thèse de doctorat, Université de Grenoble Alpes, janvier 2020, p. 16.

⁶⁴ *Ibidem*.

⁶⁵ M.-L. DUSSART, « Les choix de politiques fiscales du législateur, l'égalité devant les charges publiques et le pouvoir d'appréciation du juge constitutionnel », *RDP*, n°4, 2010, p. 1016.

⁶⁶ M. LAURÉ, *Traité de politique fiscale*, Paris, PUF, 1956, p. 112 ou 1993, p. 37.

⁶⁷ R. STOURM, *Systèmes généraux d'impôts*, Paris, Guillaumin et C^{ie}, 1893, p. 38.

⁶⁸ B. CONTAMIN et Y.-A. FAURÉ, *op. cit.*, p. 306.

⁶⁹ A. DE BISSY, « L'inadaptation du droit fiscal en période de crise. Ou les vertus de la neutralité... », in J. LARRIEU (dir.), *Crise (s) et Droit*, Toulouse, Presses de l'Université Toulouse 1 Capitole, 2012, p. 44 ; L. BOMMIER, *L'objectif de neutralité du droit fiscal comme fondement d'une imposition unitaire de l'entreprise*, Paris, LDGJ, Lextenso, 2021, p. 1-10.

en faveur de la neutralité des finances publiques sont d'ordre budgétaire et technique. Au plan budgétaire, c'est un gage de renflouement significatif des caisses publiques. Salif YONABA dépeint, à ce propos, la désagrégation des financements publics par la fiscalité dérogatoire dans les États africains. Il souligne que « *Le domaine couvert par les exonérations et exemptions fiscales est tellement large que le niveau de taxation effective est peu robuste pour procurer aux États les ressources nécessaires* »⁷⁰. Au plan technique, elle permet d'éviter la complexification du système fiscal.

Il est pourtant important d'admettre qu'en l'état actuel de la configuration de l'économie des États membres de l'Union, voire de tout autre État moderne, il ne saurait être envisagé un retour à l'État gendarme. L'interventionnisme de l'État est aujourd'hui inévitable. L'État subit une forte demande sociale face à la pauvreté et à un marché économique qui ne peut se réguler lui-même. Il est difficile, par conséquent, de nier que l'État apparaît dans ces conditions comme le régulateur par excellence pour assurer tantôt la mutation de secteurs de production, tantôt pour assurer des équilibres socioéconomiques, tantôt encore pour sauvegarder un secteur économique. Dans la conscience populaire, c'est la puissance en mesure de tout résoudre dès qu'une crise apparaît⁷¹. On ne peut donc occulter la réalité de la mutation des fonctions de l'État et, par ricochet, la cristallisation d'une conception moderne des finances publiques. Celles-ci se caractérisent par une fonction de redistribution au cœur de laquelle les ressources constituent « *une arme d'intervention économique* »⁷². Il devient, dès lors, illusoire de soutenir la neutralité des recettes publiques puisque l'appel à l'État apparaît comme « *un principe de gestion* »⁷³. Bien plus, la neutralité des finances publiques est en déclin face à la mondialisation de l'économie et à l'imperfection du marché ; au point de poser la question de leur actualité⁷⁴.

C'est le lieu de souligner que la conception même de la neutralité fiscale a évolué. Les plus grands partisans de la neutralité fiscale ont assoupli aujourd'hui leur position en ne préconisant qu'une « *neutralité relative* »⁷⁵ à apprécier par rapport aux moyens de production. L'admission de cette nouvelle conception de la neutralité des finances publiques est un autre visage de leur mutation. Compte tenu du volume des opérations budgétaires, la neutralité objective n'existe plus et la négation de la neutralité subjective est attestée par l'interventionnisme⁷⁶. Il est donc soutenable que dans les finances publiques modernes l'interventionnisme tend à remplacer la neutralité⁷⁷. La théorie de l'État minimum soutenue par Walter LIPPMAN⁷⁸ et Friedrich HAYEK⁷⁹ s'en trouve fragilisée. Ce changement de logique relève du réalisme dans la conception contemporaine des finances publiques porteuse d'une « *nostalgie de l'État providence* »⁸⁰. Il est l'empreinte des contraintes qui pèsent sur l'État en tant que régulateur par excellence de la vie socioéconomique. La neutralité n'est d'ailleurs pas

⁷⁰ S. YONABA, « Le recouvrement des recettes publiques dans les États africains : un état des lieux préoccupant », *Revue française d'administration publique*, 2012/4, n° 144, p. 1045.

⁷¹ M. BOUVIER, M. ESCLASSAN et J-P LASSALE, *Finances publiques*, Paris, LGDJ, 20^{ème} édition, 2021, p. 63.

⁷² R. MUZELLEC, *Finances publiques*, Paris, Sirey, 15^{ème} édition, 2009, p. 67.

⁷³ B. CONTAMIN et Y.-A. FAURÉ, *op. cit.*, p. 314.

⁷⁴ P. SERLOOTEN, « La neutralité fiscale. Un principe obsolète ? », in *Mélanges dédiés à Louis BOYER*, Presses de l'université des sciences sociales de Toulouse, 1996, pp. 701- 715.

⁷⁵ P.-M. GAUDEMET et J. MOLINIER, *op. cit.*, pp. 40 – 41.

⁷⁶ É. DEVAUX, *Finances publiques*, Paris, Bréal, 2002, p. 12. Lire également les développements sur les neutralités objective et subjective des finances publiques : N. MÉDÉ, *Finances publiques. Espace UEMOA/UMOA*, *op. cit.*, pp. 56- 63.

⁷⁷ R. MUZELEC, *op.cit.*, p. 95.

⁷⁸ W. LIPPMAN, *La cité libre*, traduction française, Paris, Librairie de Médecis, 1946.

⁷⁹ F. HAYEK, *La route de la servitude*, traduction française, Paris, Librairie de Médecis, 1946.

⁸⁰ M. BOUVIER, M. ESCLASSAN et J-P LASSALE, *op. cit.*, p. 259.

si absolue pour être en contradiction avec la fiscalité dérogatoire. Elle conduit plutôt à « *la recherche de la suppression des distorsions qui enlèvent à la fiscalité son incohérence* »⁸¹. La neutralité de l'impôt est considérée, en cela, comme un « *principe strictement politique* »⁸².

Martin COLLET, tout en admettant une différence entre l'objectif financier et l'objectif non financier de l'impôt, relève que ce dernier est aussi un objectif d'intérêt général. Il s'agit plus précisément d'« *un objectif d'intérêt général à caractère économique et social* »⁸³. Par-delà les interrogations sur la survivance de la notion d'« intérêt général »⁸⁴, ou sur les divergences de ses conceptions utilitaristes ou volontaristes, il ne fait rien moins qu'elle demeure un principe fondamental de légitimation de l'action publique⁸⁵. Pour en rester à l'approche financière, il n'est point besoin de souligner qu'« *il y a d'aussi bonnes raisons d'augmenter les impôts pour éponger des déficits que d'en décider la réduction pour stimuler l'économie* »⁸⁶. Aussi les déperditions des recettes issues de l'engagement irrationnel des dépenses fiscales, bien qu'elles justifient de repenser les mécanismes d'octroi, ne peuvent-elles pas militer pour leur suppression pure et simple.

À l'analyse, la véritable problématique se trouve moins dans leur suppression que dans la manière dont elles sont instituées et mises en œuvre. L'affirmation selon laquelle « *un bon budget n'est pas un budget qui croît, mais un budget qui permet de réaliser des objectifs déterminés avec un montant de ressources minimales* »⁸⁷ trouve ici tout son sens. En cela, « *la logique du changement dans les objectifs et les modes d'intervention de l'État* »⁸⁸ impose de prendre en compte ce qui pourrait être qualifié de « divergences complémentaires » dans la politique budgétaire des États. Il est indiqué de s'appuyer ici sur la distinction que certains auteurs, se prononçant sur la réforme du budget axé sur la performance dans l'espace UEMOA, établissent entre la discipline budgétaire et l'objectif de résultat⁸⁹. Cet avis donné sur une toute autre question met en évidence la différence, même subtile, de l'opposition entre la discipline budgétaire reposant sur la rigueur dans l'application des règles et le résultat qui justifie le déploiement d'une logique de choix stratégique pour la performance. En l'espèce, la complémentarité des objectifs conduit les États à opérer ce qu'un auteur a exprimé par l'expression « *faire des choix de trajectoire* »⁹⁰, c'est-à-dire, gouverner leurs finances publiques.

On estime qu'il est préférable d'optimiser les recettes afin de procéder à une dépense budgétaire. Cette position a l'avantage d'assurer plus de transparence, en ce qu'elle favorise un meilleur contrôle du Parlement ou du juge financier. En même temps, il est avéré que dans certaines hypothèses, une dépense fiscale peut s'avérer plus appropriée en termes de résultats attendus⁹¹. Dans ces conditions, en partant du principe que la mobilisation des ressources est

⁸¹ F. M. SAWADOGO, S. DEMBÉLÉ, *Précis de droit fiscal burkinabé*, op. cit., p. 83- 84.

⁸² M. COLLET, *Droit fiscal*, Paris, PUF, 6^{ème} édition, 2021, p. 282.

⁸³ *Ibidem*.

⁸⁴ J. M. PONTIER, « L'intérêt général existe-t-il encore ? », *Recueil Dalloz*, n° 35, octobre 1998, pp. 327- 333.

⁸⁵ J. CHEVALLIER, « Réflexion sur l'idéologie de l'intérêt général », in J. CHEVALLIER (dir.), *Variations autour de l'idéologie de l'intérêt général*, Paris, PUF, Vol. 1, 1978, p. 11.

⁸⁶ R. HERTZOG, « Les ressources publiques sous tension : victimes ou causes de la crise des finances publiques », op. cit., p. 916.

⁸⁷ R. MUZELEC, op. cit., p. 90.

⁸⁸ T. AHOUA N'DOLI, *Manuel de finances publiques*, Abidjan, L'Harmattan Côte d'Ivoire, 2019, p. 11.

⁸⁹ N. MÉDÉ et al., « Défis de cohérence de la réforme du budget axé sur la performance dans l'espace UEMOA », *Revue africaine de finances publiques*, n°8, 2^{ème} semestre 2020, p. 171.

⁹⁰ A. BARILLARI, « Crises des finances publiques, crise de gouvernance », *Gestion et finances publiques*, n°3, mars 2012, p. 93.

⁹¹ M. OUMAROU, « L'interventionnisme par la dépense fiscale en droit public financier camerounais », *International multilingue journal of science and technology*, vol. 5, July 2020, pp. 1246- 1247.

destinée à la réalisation des dépenses publiques, l'institution de la dépense publique permet d'atteindre dans ce cas le même objectif ; à condition bien sûr que cette dépense apparaisse pour l'État comme une dépense importante à réaliser.

C'est en cela que la position d'une rationalisation trouve tout son sens au détriment d'une suppression des dépenses fiscales entre le financement des programmes par des subventions budgétaires directes ou par des dépenses fiscales. L'état des finances publiques des États membres de l'UEMOA commande, en effet, une action de régulation constante. Dès les indépendances, le rôle central de l'État a conduit à faire des recettes publiques un véritable moyen d'action.

Du reste, des contraintes pratiques pour les États de l'Union corroborent cette position.

B- Les contraintes pratiques

L'analyse s'appuie ici sur le poids des faits. La volonté d'une mobilisation de ressources budgétaires pour le financement du développement ne saurait faire méconnaître l'importance des dépenses fiscales dans certains cas. Elles offrent aux États de l'Union autant de possibilités indirectes de financement (A) que leur suppression ne peut être admise que sous certaines conditions (B).

1- Le financement alternatif par dépenses fiscales

Dans leurs pratiques budgétaires, les dépenses fiscales sont utilisées dans l'espace UEMOA comme une solution de rechange dans le financement public. Elles servent, d'une part, à contrer les contraintes liées au financement public. Elles permettent, d'autre part, à faire profiter aux États des effets positifs qu'elles peuvent avoir sur le financement des budgets.

Sur le premier point, à savoir le financement public par les ressources fiscales, l'emprunt ou les aides publiques, il présente certes l'avantage de la transparence. L'inscription de ces sources de financement au budget favorise, sans doute, un contrôle plus aisé du Parlement et du juge. Par conséquent, la mobilisation de ressources directes pour la réalisation des dépenses budgétaires représente ce que les États de l'Union peuvent espérer de mieux. Mais il faut souligner que ces modes normaux de financement des budgets sont assujettis à une double contrainte : la limitation des ressources et la maîtrise des dépenses. Un aspect de la limitation des ressources est celui qui se rapporte à leur qualité. Autant la maîtrise des déficits publics oblige à ne plus considérer l'emprunt comme une ressource de remplacement à l'impôt⁹², autant l'aide publique au développement se raréfie. Les Partenariats public-privé, devenus « l'élément clef de la reconfiguration des outils économiques »⁹³ dans l'UEMOA, ne sont pas non plus sans inconvénients. En plus de conduire à une privatisation du financement et de l'endettement⁹⁴, ils ne font rien moins que d'exposer les États à de sérieux risques budgétaires⁹⁵ liées aux réelles probabilités de défaillances inhérentes à la complexité de leurs montages. Un autre aspect de la limitation des ressources est celui de leur disponibilité. Pour effectuer une dépense budgétaire, il faut des ressources financières disponibles et suffisantes. C'est dans ce contexte que l'outil fiscal a été et continue de se présenter aux États membres

⁹² R. HERTZOG, *op. cit.*, p. 918.

⁹³ S. OUÉDRAOGO, « La promotion des contrats de partenariat public-privé par les aides publiques dans l'espace UEMOA », *Afrilex*, janvier 2018, p. 3.

⁹⁴ É. DIARRA, « Forces et faiblesses des finances publiques ou heurs et malheurs des finances publiques en Afrique noire francophone », *op. cit.*, p. 175.

⁹⁵ F. MARTY, « Une arme à double tranchant ? Le recours aux partenariats public-privé et la maîtrise des risques budgétaires », *Revue française d'administration publique*, vol. 163, n° 3, 2017, pp. 613-630.

comme une solution de rechange. Notons qu'à la base les dépenses fiscales sont des ressources non recouvrées. Il s'agit donc de ressources auxquelles les États ont renoncé au profit de certaines catégories de contribuables, constituant pour ces derniers des appuis financiers indirects. C'est d'ailleurs ce qui leur vaut la dénomination de « *subventions fiscales* ». Les dépenses fiscales intervenant dans les marchés publics à financement extérieur sont ainsi perçues au Bénin comme « *des contreparties de l'État au financement des infrastructures de soutien à la production* »⁹⁶ et « *comptabilisées dans les performances des régies financières* »⁹⁷.

En fait, les exonérations ou réductions d'impôts concédées aux contribuables sont considérées comme une forme de subvention ou d'appui financier accordés par l'État aux agents économiques pour les soutenir dans l'investissement ou dans la protection de leur pouvoir d'achat. C'est l'hypothèse des incitations fiscales à l'investissement ou des aides fiscales à la création d'entreprises contenues à titre principal dans les codes généraux des investissements. Il est indéniable aujourd'hui que la fiscalité ne constitue pas le seul facteur d'attraction de l'investissement. Plusieurs études pertinentes ont relevé que les incitations fiscales étaient insuffisantes en la matière. La raison juste et fondamentale est que d'autres facteurs plus importants sont pris en compte : la disponibilité d'infrastructures adéquates, la sécurité juridique, l'environnement politique, etc. Toutefois, souligner que l'outil fiscal n'est que l'un des éléments de détermination d'un environnement propice à l'investissement ne remet pas en cause le poids de la fiscalité sur les choix d'investissement. Dans bien des cas, un système fiscal attrayant a un impact sur l'investissement. Des mesures d'incitations fiscales sagement menées constituent des moyens d'encouragement de l'investissement⁹⁸. Une fiscalité trop lourde peut constituer un obstacle à l'investissement privé⁹⁹, au point où les dépenses fiscales peuvent apparaître comme des outils d'appoint pour leur relance et donc du développement économique. L'exemple des exonérations exceptionnelles pratiquées en Côte d'Ivoire pour soutenir le redéploiement des entreprises sinistrées de la crise post-électorale¹⁰⁰ pourrait être mentionné à cet égard.

Dans la même logique, elles se sont révélées être pour ces États des moyens de juguler des crises et de maintenir une stabilité socioéconomique sans laquelle il aurait été difficile d'espérer mobiliser des ressources. Entre 2005 et 2008, face à la crise financière qui a secoué les finances publiques mondiales, l'espace UEMOA a connu des vagues de contestation contre la vie chère. L'impossibilité pour les États d'assurer une subvention financière directe afin de juguler la crise les a contraints à recourir à la fiscalité dérogatoire¹⁰¹. Cela s'est traduit, spécifiquement, par la suspension de la TVA ou la pratique des taux réduits sur les produits de première nécessité. Les dépenses fiscales sont apparues comme un moyen indirect d'assurer une subvention que le niveau des ressources publiques ne permettait pas de réaliser. Cette

⁹⁶ Ch. YEHOUENOU, « Les dépenses fiscales au Bénin : Propos évaluatifs », in N. MÉDÉ et N. YENOUSSI, *Benin : Les recettes publiques en débats*, Dakar, L'Harmattan, 2020, p. 115.

⁹⁷ *Ibidem*.

⁹⁸ N. MÉDÉ et E. TONI (dir.), *La fiscalité de développement en Afrique de l'ouest francophone*, Dakar, L'Harmattan Sénégal, 2018, p. 63.

⁹⁹ N. ZATLA et Z. DJELIL, *op. cit.*, p. 64 ; M. PFISTER, *Une fiscalité orientée vers l'investissement et le développement : Aperçu de quelques enjeux de politique fiscale en Afrique*, Documentation officielle pour la réunion ministérielle et la table ronde d'experts de l'initiative NEPAD-OCDE pour l'investissement en Afrique du 11-12 Novembre 2009, p. 13.

¹⁰⁰ Lire notamment l'annexe fiscale à l'ordonnance n°2009- 382 du 26 novembre 2009 portant budget de l'État pour la gestion 2010. Il faut déplorer, toutefois, que ces mesures exceptionnelles ont été plusieurs fois reconduites sans que ces reconductions ne soient appuyées par un rapport sur leur impact réel.

¹⁰¹ E. F. SAWADOGO, *Les instruments de la convergence des politiques budgétaires dans la zone UEMOA*, Thèse de droit public, Université de Bordeaux, mars 2016, pp. 188- 192.

tendance s'est également observée pendant la crise sanitaire. Il est apparu évident, dans ce dernier cas, que les dépenses fiscales, comme cela a pu être observé, pouvaient favoriser « *une amélioration de la situation des entreprises en période de crise* »¹⁰². En clair, les dépenses fiscales sont des options réalistes des États de l'Union pour une intervention d'urgence ou la réalisation d'une dépense impérieuse pour laquelle un financement n'est pas disponible.

Sur le second point, des mesures dérogatoires, initialement dépourvues d'objectif budgétaire, peuvent avoir un impact budgétaire réel sur le court moyen ou long terme. Une dépense fiscale peut avoir un effet de retour non négligeable à prendre en compte. Ces effets de retour ont un impact budgétaire qui n'est pas suffisamment comptabilisé, même dans l'évaluation des coûts des dépenses fiscales¹⁰³. En réalité, même non prioritaires, les attentes sur retour budgétaire des dépenses fiscales ne sont jamais absentes. On peut y associer dans certains cas, explicitement ou non, un impact budgétaire différé dans le temps. Sous l'angle temporel, en effet, les mesures d'incitation fiscale ont souvent un impact budgétaire attendu sur le moyen ou long terme. C'est le cas spécifique des incitations fiscales à l'investissement. En principe, elles s'effectuent avec un objectif indirect de renforcement ultérieur des structures de production. Le renforcement du tissu de production constitue un moyen d'accroissement futur des ressources budgétaires puisque les unités de production constituent de potentielles bases taxables, soit dans le cadre des impôts sur les entreprises, soit dans le cadre des impôts sur les personnes physiques employées. L'examen des rapports produits par les États atteste que ceux-ci ne tiennent pas compte « *des effets de retour sur l'activité économique et de leurs conséquences positives sur les recettes de l'État* »¹⁰⁴. La question pertinente qui peut dès lors être soulevée est celle du rapport coût /effet, c'est-à-dire, entre le montant de la perte directe de ressources et les effets budgétaires effectivement obtenus de l'application des dépenses fiscales. Ce rapport pourrait bien déboucher sur un résultat négatif ou positif. En fait, il ne faut pas oublier que la fiscalité dérogatoire est avant tout un instrument de politique publique.

Il ne faudrait pas, toutefois, surestimer l'alternative de ce financement indirect. Un financement par renonciation au recouvrement fiscal ne saurait constituer un mécanisme irréprochable. Il a été proposé, par exemple, que l'utilisation de la dépense fiscale est une voie de contournement du recours à l'emprunt public¹⁰⁵. De même, il est loisible de considérer qu'elle puisse constituer un moyen de contenir l'évolution des dépenses publiques puisqu'elle entraîne « *une diminution parallèle des dépenses dans le budget de l'État* »¹⁰⁶. Plutôt que d'octroyer une subvention directe, l'État peut donc accorder une dépense fiscale, en contrepartie de la réalisation directe de l'investissement par une personne privée. De ce point de vue, elle serait, à la fois, une alternative au manque de recette et un outil de maîtrise des dépenses publiques à travers un procédé de « sous-traitance ». Il urge, cependant, de noter que ces possibilités ne peuvent qu'être des options d'appoint à canaliser.

Somme toute, retenons que les dépenses fiscales ne s'inscrivent pas forcément dans un conflit constant et inflexible avec les financements publics. Une autre contrainte pratique qui étirent les États de l'Union est relative aux conditions liant la suppression même des dépenses fiscales.

¹⁰² A. DE BISSY, *op. cit.*, p. 243.

¹⁰³ S. HAULOTTE et C. VALENDUC, « Réduire les dépenses fiscales : une voie de réforme », *Reflète et perspective de la vie économique*, 2014 /1, p. 35.

¹⁰⁴ Ministère du Budget et du Portefeuille de l'État de Côte d'Ivoire, *Annexe 12 à la loi de finances pour le budget de l'État pour l'année 2021 : Rapport sur les exonérations fiscales et douanières pour l'année 2020*, p. 14.

¹⁰⁵ M. OUMAROU, *op. cit.*, pp. 1245.

¹⁰⁶ M. BOUVIER, M. ESCLASSAN et J-P LASSALE, *op. cit.*, p. 114.

2- La suppression conditionnée des dépenses fiscales

Deux réalités expriment au mieux les difficultés inhérentes à la suppression des dépenses fiscales : la configuration du système fiscal dans l'espace UEMOA et la difficulté à supprimer des avantages acquis par les contribuables.

Le défi auquel sont confrontés les États de l'Union est de parvenir à une mobilisation optimale des ressources propres sans aggraver les charges fiscales. Pour accroître le financement sur ressources publiques propres, l'élargissement de l'assiette fiscale et la modernisation des administrations fiscales¹⁰⁷ par l'harmonisation des législations constituent des pans majeurs de l'action communautaire. Un Plan de mobilisation optimale des ressources fiscales¹⁰⁸ a même été élaboré. Il prévoit un ensemble d'actions relatives à la réduction des pertes de recettes dues aux dépenses fiscales, avec en vue l'atteinte du taux de pression fiscale de 20% dans l'espace UEMOA, tel que prévu par le Pacte de convergence, de stabilité, de croissance et de solidarité, à l'horizon 2020. Cet objectif n'a, cependant, pas été atteint. En appui à cette initiative communautaire, on enregistre des initiatives nationales. Le Sénégal, par exemple, a mis en place une Stratégie de mobilisation des recettes à moyen terme pour le financement du plan Sénégal Émergent pour la période 2020- 2025. L'un des objectifs visés est de privilégier la mobilisation des ressources propres de l'État pour réduire les inégalités et financer les investissements. Pour ce faire, il est prévu d'« *élargir extensivement et intensivement la base d'imposition* ».

Toutes ces initiatives sont prises sur la base de l'état des lieux des systèmes fiscaux en vigueur. Celui-ci révèle l'existence d'une assiette fiscale réduite. En effet, les systèmes fiscaux des États membres offrent le schéma d'une fiscalité à la base étroite avec des taux bas ne permettant pas une juste répartition de la charge fiscale. D'une manière générale, le problème ne se situe pas vraiment au niveau des taux d'imposition. Ceux-ci sont d'un niveau relativement élevé par rapport à ceux des États développés¹⁰⁹. C'est surtout, la sous-fiscalisation du secteur informel, représentant pourtant près de la moitié de l'activité économique, qui pose problème. Il y a une dépendance excessive des budgets nationaux vis-à-vis d'un secteur formel restreint¹¹⁰ qui supporte presque exclusivement le poids de la dette fiscale¹¹¹. Au Bénin, comme le révèle un administrateur des impôts¹¹², les grandes entreprises représentant 1% des contribuables, contribuent à elles seules à hauteur de 60 à 70% des recettes fiscales, tandis que les 80 à 90% de cette même population fiscale ont une contribution de 5%. À l'analyse, c'est le défi d'une restructuration des systèmes fiscaux dans l'UEMOA vers un modèle de « *fiscalité base large et taux bas* » qu'il faut relever, en vue d'une répartition équilibrée de la dette fiscale¹¹³. La suppression des dépenses fiscales apparaît comme un élément important d'élargissement des

¹⁰⁷ S. OUÉDRAOGO, « Les mutations récentes des administrations fiscales africaines : la recherche de la performance », *Annales de l'Université de Ouagadougou*, Série B, Vol. 006, Décembre 2017, p. 7- 60.

¹⁰⁸ Décision n° 02/portant adoption d'un Plan d'actions pour la mobilisation optimale des recettes fiscales dans les états membres de l'UEMOA.

¹⁰⁹ L. KASSIM et M. MANSOUR, « Les rapports sur les dépenses fiscales des pays en développement : une évaluation », *Revue d'économie du développement*, 2018/2 vol. 26, p. 115.

¹¹⁰ Banque africaine de développement, *Perspectives économiques en Afrique de l'Ouest 2018*, p. 9.

¹¹¹ S. OUÉDRAOGO, « Les politiques fiscales dans un contexte de crise budgétaire : le cas des États membres de l'UEMOA, *op. cit.*, p. 144.

¹¹² S. A. LASSISSI, « L'impôt entre assiette et recouvrement : pour quel rendement ?, in N. MÉDÉ (dir.), *La réforme de l'État au Bénin : état de la réforme...et perspectives*, Cotonou, Centre des Publication Universitaires, 2013, p. 277- 278.

¹¹³ P. JACQUEMOT et M. RAFFINOT, « La mobilisation fiscale en Afrique », *Revue d'économie financière*, n°131, 2018/3, p. 244.

bases d'imposition parce qu'elles conduisent au rétrécissement de l'assiette fiscale et participent surtout à la complexification de la gestion de la fiscalité. Mais cette suppression suppose de mettre en œuvre des mesures d'accompagnement pas toujours aisées. Le rabotement des dépenses fiscales doit en fait emporter un rabotement en profondeur de tout le système. La négligence d'un tel impératif présente des risques.

Il y a, premièrement, la question de la pression fiscale. La suppression d'une dérogation conduit, dans une certaine mesure, à un accroissement du poids de la dette fiscale. Aussi, les actions d'optimisation de la mobilisation des ressources fiscales ne doivent-elles pas faire perdre de vue le possible sentiment d'un trop-plein d'impôt. Comme l'ont mentionné certains auteurs, avec de tels systèmes fiscaux, « *de faibles taux de pression fiscale moyens peuvent cacher des pressions fiscales insupportables pour certains acteurs* »¹¹⁴. L'équation de l'optimisation des ressources fiscales à travers l'élimination des dépenses fiscales doit alors s'effectuer dans le cadre de la recherche d'un équilibre plus global. La mise en œuvre généralisée d'une fiscalité de droit commun doit être progressive. On comprend que le PTF prévoit certes la suppression des dépenses fiscales, mais surtout une « *suppression progressive* ». Il faudrait y voir la volonté de prévoir un temps raisonnable de restructuration de l'activité économique pour juguler les effets de la suppression des dépenses fiscales, notamment avec le risque d'« *accroissement des inégalités* »¹¹⁵.

Se dresse, deuxièmement, le problème des avantages acquis par les contribuables. En ce qui concerne la fiscalité relative aux revenus des personnes physiques, il est difficile d'admettre systématiquement une suppression des dérogations accordées. D'une part, comme déjà évoqué, elles ont des liens directs avec le pouvoir d'achat ou les facultés contributives des contribuables concernés. D'autre part, elles jouissent d'une certaine légitimité auprès des contribuables. L'omniprésence de la notion de facultés contributives dans l'application de ces mesures dérogatoires fait de leurs modifications des actions à mener avec beaucoup de délicatesse. Concrètement, ces modifications doivent nécessairement être soutenues par des mesures visant un relèvement général du niveau de vie. En matière de mesures d'incitation à l'investissement, la démarche doit s'accompagner d'une véritable amélioration de l'environnement général des affaires, en agissant effectivement sur les autres facteurs importants d'attractivité déclinés plus haut. La démarche doit s'inscrire dans un mouvement d'ensemble de restructuration des systèmes fiscaux, en offrant des alternatives.

Il y a, troisièmement, un doute sur l'efficacité du processus de suppression des dépenses fiscales. L'analyse des données fournies par les États de l'UEMOA démontre une tendance assez faible à la réduction de leur coût. Le processus d'élargissement de l'assiette fiscale n'a que timidement conduit à une réduction du montant des pertes de ressources que leur usage entraîne¹¹⁶. Des hausses sont même parfois enregistrées dans leurs montants d'une année à une autre¹¹⁷. Il en découle que c'est toute la gouvernance fiscale dans les États de l'UEMOA qui doit être revisitée pour soutenir le financement des budgets. Des actions importantes sont certes menées. Des restructurations des administrations fiscales sont opérées à travers des mesures de segmentation, de création d'agences autonomes, de dématérialisation des procédures fiscales

¹¹⁴ *Idem*, p. 249.

¹¹⁵ *Ibidem*.

¹¹⁶ Au Mali, de 2010 à 2016 les dépenses fiscales ont été respectivement estimées en milliards de FCFA à 219,5 ; 231,7 ; 217,6 ; 203,5 et 196. En Côte d'Ivoire, elles ont été respectivement estimées de 2015 à 2017 à 409,1 ; 329,2 et 326,8 milliards FCFA. Sur cette même période au Bénin, elles sont chiffrées à 107 ; 143,1 ; 129,5 milliards FCFA.

¹¹⁷ C'est le cas des dépenses fiscales du Burkina Faso de 2018 à 2019. Chiffrées à 68,911 milliards FCFA en 2018, elles sont passées à 76,08 milliards de FCFA en 2019, soit une hausse de 7,16 milliards FCFA en 2019.

etc. Les règles d'imposition sont revues sous l'impulsion communautaire dans une perspective d'adaptation. Mais, la performance des administrations fiscales reste encore limitée nonobstant d'importantes améliorations¹¹⁸. Les normes fiscales ne consacrent pas non plus l'efficience véritable de systèmes fiscaux adaptés à la structure de l'économie.

En clair, il convient de retenir que, dans une logique de financement public rationnel, lorsque les dépenses fiscales ne sont pas notoirement inutiles et nocives, elles peuvent s'avérer utiles en intervenant comme des mesures transitoires d'accompagnement. La distinction est ainsi à établir entre les dépenses fiscales qui pourraient rapidement être remplacées par des dépenses directes et celles qui ne le pourraient pas, du moins temporairement, pour l'une des raisons évoquées. Le plus important, dès lors, réside dans la capacité à les maîtriser.

De là découle la nécessité d'une conjonction des pratiques qui n'en sera pas moins difficile.

II- La difficile conjonction

La recherche d'un compromis entre financement public et pratique des dépenses fiscales dans l'espace UEMOA nécessite des efforts et de la volonté. Si les efforts impliquent le déploiement d'un certain nombre d'actions pour la réalisation de cet objectif, la volonté est indispensable pour porter au succès toute action publique. Pour l'heure, les efforts sont indéniables. Plusieurs actions concrètes ont déjà été menées : les unes sous l'impulsion communautaire et les autres dans le cadre d'initiatives nationales. Cependant, la volonté doit être davantage soutenue. Il y a autant d'actions qui doivent encore être consolidées (A), qu'il ne reste de défis à relever (B).

A- Les actions à consolider

Elles sont consubstantielles à l'urgence d'une réelle maîtrise du rapport coût/efficacité des dépenses fiscales, en vue d'assurer la cohérence de leur pratique avec les actions d'accroissement des ressources publiques internes. Nonobstant les avancées, la question de l'identification des dépenses fiscales continue de se poser (1). Dans le même temps, les problématiques inhérentes à leur évaluation demeurent d'actualité (2).

1- L'identification des dépenses fiscales

Empêcher les déperditions de ressources issues de la pratique des dépenses fiscales implique au préalable que celles-ci soient connues. C'est toute la problématique de leur identification. Cette opération est assez complexe. Les avantages fiscaux étant disséminés dans les divers textes fiscaux épars (codes et lois), leur identification suppose la juste appréciation de la norme fiscale de référence, c'est-à-dire, la norme en référence à laquelle un avantage fiscal pourrait être qualifié de dépense fiscale. Or, la subjectivité, la culture fiscale, voire les calculs politiques sont des facteurs potentiels d'influence de cette opération¹¹⁹.

La doctrine, elle-même, ne s'accorde pas sur l'importance de cette norme de référence. D'un côté, elle est considérée comme un élément de complexification dans la détermination des dépenses fiscales devant être ignoré. Il est dans cette hypothèse suggéré de « *se contenter de déterminer les mesures fiscales particulières qui ont pour objet exclusif ou partiel d'atteindre un objectif autre que la production de recettes publiques* »¹²⁰. En soutien à cette

¹¹⁸ S. OUÉDRAOGO, « Les mutations récentes des administrations fiscales africaines : la recherche de la performance », *op. cit.*, p. 37- 57.

¹¹⁹ OCDE, *op. cit.*, p. 16- 17 ; Gilbert ORSONI, « L'évolution des dépenses fiscales », *op.cit.*, p. 839.

¹²⁰ L. GODBOUT, *op. cit.*, p. 98.

position, il y a le fait que certains États¹²¹ ne définissent pas de système fiscal de référence dans leur estimation de dépenses fiscales. L'absence d'une norme fiscale de référence n'est donc pas en soi un frein à leur identification dans lesdits États. De l'autre, elle est perçue comme indispensable. L'identification des dépenses fiscales, en ce sens, « implique celui de système fiscal de référence »¹²² ; étant entendu que « ...les techniciens doivent avoir un modèle normatif »¹²³ pour ressortir les dispositions spéciales. Par-delà ces différences d'approches, il paraît logique de déterminer la ligne de démarcation entre le normal et le dérogatoire, le principe et l'exception. L'exigence d'une norme de référence s'avère donc plausible.

Face à ces divergences doctrinales, l'harmonisation de la méthodologie d'évaluation des dépenses fiscales dans l'espace UEMOA est un atout. C'est un facteur de rapprochement des pratiques nationales. D'abord, l'adoption d'une définition communautaire de la norme fiscale de référence fut une étape décisive. Sur ce point, l'UEMOA a de l'avance sur la Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC). Aucune définition harmonisée n'y est encore adoptée. Ensuite, il est appréciable que le choix de la simplicité dans la détermination matérielle de la norme ait permis de parvenir rapidement à un consensus. Les États de l'Union s'accordent sur le fait que le système fiscal de référence, en matière de fiscalité intérieure, est déterminé en fonction de la réglementation communautaire y afférente. Concernant la fiscalité douanière, le système de référence est à rechercher dans la législation communautaire sur le Tarif Extérieur Commun¹²⁴. Enfin, l'existence d'un processus de codification des mesures dérogatoires, même encore perfectible¹²⁵, permet d'entrevoir la facilitation des échanges entre les administrations fiscales et douanières.

Mais, les expériences enregistrées montrent l'intérêt de se pencher davantage sur le processus d'identification des dépenses fiscales. Le canevas communautaire fourni à travers la définition des dépenses fiscales et l'adoption d'une méthodologie d'évaluation n'empêchent pas l'existence de divergences dans les pratiques. Il reste imprécis pour orienter dans les détails les États sur les caractéristiques du système fiscal de référence. À la lecture de leurs différents rapports, il ressort que chaque État de l'Union procède régulièrement à une actualisation du système fiscal de référence¹²⁶. Plus précisément, même en s'appuyant sur la définition communautaire, l'appréciation des dispositions dérogatoires entrant dans la catégorie des dépenses fiscales varie au gré des éléments d'appréciation de chaque État.

Au préalable, il y a la question de la compréhension du sens d'une norme de référence. Les premières évaluations effectuées par le Bénin ont révélé une confusion entre les dérogations des systèmes de droit commun et celles qui constituent des dérogations entrant dans le cadre des dépenses fiscales¹²⁷. Toutes les pertes de recettes avaient été perçues comme des dépenses fiscales¹²⁸. En outre, il y a la question des éléments à y inclure. À titre d'illustration, la décision communautaire ne précise pas si les dispositions entraînant une perte temporaire de ressources doivent être prises en compte. Les pratiques des États, d'un point de

¹²¹ C'est notamment le cas du Ghana et du Japon.

¹²² E. PICHET, *op. cit.*, p. 259.

¹²³ S. SURREY, « Tax Expenditure Analysis : The concept and Its Uses », *Canadian Taxation*, Vol. 1, n°2, 1979a, p. 6, cité par L. GODBOUT, *op. cit.*, p. 61.

¹²⁴ Article premier de la Décision n°08/2015/CM/UEMOA instituant les modalités d'évaluation des dépenses fiscales dans les États membres de l'UEMOA, précitée.

¹²⁵ FERDI, *La codification des mesures dérogatoires en matière de fiscalité indirecte dans les pays de l'UEMOA. Etat des lieux et orientation pour une harmonisation au sein de l'UEMOA*, Rapport final, mars 2021.

¹²⁶ Comité national d'évaluation des dépenses fiscales (Côte d'Ivoire), *Dépenses fiscales 2019*, précité, p. 11 et 24.

¹²⁷ Ch. YEHOUENOU, *op. cit.*, p. 110.

¹²⁸ *Ibidem*.

vue général, différent pourtant en la matière. Ainsi, le Sénégal et la Côte d'Ivoire soustraient de leurs estimations globales les dépenses fiscales temporaires. Autrement dit, compte tenu de leur caractère provisoire, ces mesures ne sont plus considérées comme des dépenses fiscales. Cela débouche sur la révision des coûts initialement calculés et sur des déclassements de mesures dérogatoires. C'est ce que révèlent, pour la Côte d'Ivoire, le rapport 2019¹²⁹ et le projet 2020¹³⁰ annexé à la loi de finances pour l'exercice 2021. Au contraire, un pays comme le Burkina inclut les mesures temporaires ou permanentes dans ses calculs, comme l'atteste son rapport de 2018¹³¹.

De ce qui précède se pose le problème de la comparabilité des données produites dans l'espace communautaire. Il est important de parvenir à la détermination de critères précis d'identification. À défaut, les données fournies ne pourraient constituer des bases fiables d'appréciation du niveau réel de déperdition des ressources découlant de la pratique de la fiscalité dérogatoire. Une mauvaise détermination du système fiscal de référence conduit inéluctablement à une mauvaise détermination du périmètre d'évaluation. Soit elle aboutit à une surestimation des pertes de recettes, soit elle conduit, au contraire, à une sous-estimation porteuse d'une déperdition sournoise des ressources. Or, il va de soi que les dépenses fiscales doivent être bien identifiées pour affiner les stratégies de mobilisation des ressources intérieures.

Par ailleurs, les choix opérés dans l'Union n'échappent pas aux critiques. La question se pose, en effet, de savoir si les dispositions d'un Code des investissements ou de tout autre Code peuvent valablement être rangées dans la catégorie des dépenses fiscales. La réponse n'est pas évidente. Dans un rapport établi par les services de la Banque mondiale¹³², les auteurs estiment que la définition du système fiscal de référence dans l'UEMOA est très restrictive. Ils préconisent l'extension de cette définition aux exonérations prévues par les directives communautaires. C'est le cas des taux réduits de TVA prévus par la Directive n°02/98/CM/UEMOA du 22 décembre 1998 portant harmonisation des législations des Etats membres en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée, modifiée¹³³. Ceux-ci ne sont pas considérés, et cela est discutable, comme des dépenses fiscales. De même, la norme de référence, telle que définie dans l'Union, n'inclut pas les avantages accordés en matière de sécurité sociale. C'est tout le contraire en France ou aux USA.

Pour sûr, dans un tel environnement, la pratique de l'évaluation apparaît comme une autre action majeure à consolider.

2- La pratique de l'évaluation

« *Évaluer, c'est évoluer* », disait un auteur¹³⁴ en évoquant la gouvernance des finances publiques en Afrique. On le sait, l'évaluation est un « *outil de connaissance et d'aide à la décision publique* »¹³⁵. Pour autant, c'est une notion polysémique dont le contenu et la pratique varient en fonction de l'objet conceptuel. Mais d'une manière générale, elle est une démarche

¹²⁹ Pages 11 et 12.

¹³⁰ Page 11.

¹³¹ Ministère de l'économie, des finances et du développement, *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales 2018*, p. 14.

¹³² Banque mondiale, *Étude sur la fiscalité en Afrique de l'Ouest : Rapport de synthèse*, juin 2019, p. 27.

¹³³ Elle a été modifiée par la Directive n°02/2009/CM/UEMOA 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.

¹³⁴ M. HARAKAT, « Vers un nouveau modèle de gouvernance des finances publiques en Afrique », in M. HARAKAT (dir.), *La gouvernance des finances publiques en Afrique*, Paris, L'Harmattan, 2019, p. 14.

¹³⁵ G. ORSONI (dir.), *Finances publiques : Dictionnaire encyclopédique*, op.cit, p. 429.

méthodique qui traduit à la fois l'action de mesurer et de juger¹³⁶. L'intrusion de l'approche gestionnaire dans les finances publiques, avec le poids des idées de la Nouvelle Gestion Publique (NGP), a été le terreau du renforcement des compétences et capacités institutionnelles des acteurs budgétaires en évaluation. Compte tenu des incertitudes budgétaires liées à la pratique des dépenses fiscales, elle est apparue dans l'espace UEMOA, et dans bien d'autres, comme un outil indispensable pour guider les pratiques des États. En fait, le processus de rationalisation des dépenses fiscales repose essentiellement sur leur évaluation. Aussi la notion d'« évaluation » est-elle désormais rattachée à la mise en œuvre efficiente des dépenses fiscales en tant que pilier de la nouvelle gestion budgétaire¹³⁷. Mieux, elle constitue un indicateur de bonne gouvernance dans la conduite de toutes les politiques publiques.

Pour être exhaustive, cette évaluation doit être à la fois quantitative et qualitative. L'évaluation quantitative a pour objectif d'offrir une estimation chiffrée des pertes de ressources induites par leur mise en œuvre. Elle permet alors d'avoir une idée plus ou moins nette de leur poids budgétaire et donc de leur impact sur le financement du développement. L'évaluation qualitative, tout en s'appuyant selon les cas sur l'évaluation quantitative, vise à donner un jugement de valeur sur la politique envisagée ou déjà menée et à en apprécier la pertinence par rapport aux objectifs visés. Elle consiste à juger de la pertinence de la dépense fiscale par l'appréciation du rapport coût/bénéfice ou de ce qui peut être appelé le rapport objectif de départ/ impact réel. C'est une tâche indispensable, mais délicate.

Relativement à l'estimation chiffrée, plusieurs méthodes d'évaluation¹³⁸ existent. Toutefois, la méthode la plus usitée et qui relève de la pratique des États de l'OCDE est celle dite des « pertes en recettes ». Le choix de cette méthode dans l'espace UEMOA est justifié par sa simplicité et sa flexibilité. Elle consiste, en effet, à s'appuyer sur la liste des dépenses fiscales pratiquées et à calculer pour chacune, le manque à gagner dû à son application sans tenir compte des variations possibles de comportement. Ce faisant, cette technique ne permet d'obtenir qu'une idée des impacts possibles, avec un niveau d'incertitude assez élevé. Le maître mot devient alors celui de la rigueur sans que la précision en termes d'impact réel ne puisse être attendue. C'est toute la question de la possible rationalité de l'interventionnisme fiscal. Dans la pratique, en termes de bilan, des efforts considérables ont été faits. Des évaluations des dépenses fiscales sont effectuées et annexées aux budgets. Le Sénégal et le Bénin ont fait leurs premières évaluations depuis 2008. Toutefois, des efforts restent à fournir. Les résultats attendus n'ont pas encore été atteints pour diverses raisons.

L'ensemble des dépenses fiscales dans ces États n'a pas fait l'objet d'évaluation. En s'appuyant sur les derniers rapports disponibles, en 2019, il ressort que sur 911 mesures dérogatoires recensées au Burkina, seules 704 ont été évaluées, soit 77,27%. En Côte d'Ivoire, 256 mesures ont été évaluées sur 337 recensées, soit 76%. Le projet de rapport 2019 du

¹³⁶ F. RANGEON, « La notion d'évaluation », in F. RANGEON, *L'évaluation dans l'administration*, Paris, PUF, Centre Universitaire de Recherches Administratives et Politiques de Picardie, Actes du Colloque du 17 avril 1992, 1993, p. 12.

¹³⁷ A. G. KOUÉVI, « Le contrôle, l'évaluation et l'audit, outils d'une gestion budgétaire performante ? », *Annales africaines*, numéro spécial, La nouvelle gestion budgétaire dans l'espace UEMOA, *op. cit.*, pp. 145- 156.

¹³⁸ Il s'agit notamment des méthodes de :

- « Pertes en recettes ». Il s'agit d'un chiffrage, *ex-post*, de la réduction de la recette fiscale due à l'application de la dépense fiscale, en considérant qu'elle n'a entraîné aucun changement de comportements des contribuables.

- « Gain en recettes ». C'est un chiffrage *ex-ante* qui tient compte du changement de comportement des contribuables.

- « Équivalent en dépenses ». La méthode consiste en un chiffrage du montant de la dépense directe nécessaire pour donner un avantage équivalent au contribuable, comparativement à celui que lui procure la dépense fiscale. Voir CREDAF, *Guide méthodologique : Évaluation des dépenses fiscales*, 2015, p. 28 ; Banque Centrale de Luxembourg, *Bulletin BCL*, 2013- 4, p. 116.

Sénégal, déjà disponible en ligne, prévoit 262 mesures évaluées sur 339 recensées, soit 77,29%. Au Togo, l'Office Togolais des Recettes (OTR) a évalué 290 dépenses fiscales sur 312 recensés, ce qui représente 92,9%. Précisons que ces chiffres sont issus des mesures effectivement recensées. Les recensements ne couvrent pas, dans certains cas, toutes les catégories d'impôts. Au Togo, la fiscalité pétrolière, par exemple, n'est pas incluse¹³⁹. En plus, l'OTR a reconnu le « *manque de rigueur et d'exhaustivité de cette évaluation* »¹⁴⁰. Au surplus, l'insuffisance des données disponibles pour la conduite des politiques fiscales est une réalité dans l'espace communautaire. La prudence même des États dans la communication de ces données est un indicateur. Dans son rapport de 2018, le Burkina précise que l'évaluation est faite en fonction des données disponibles. Loin de constituer une simple évidence, cette précision cache mal le malaise, général d'ailleurs, de l'insuffisance des dépenses fiscales recensées et des données collectées¹⁴¹.

Au-delà de ces difficultés, figurent les insuffisances intrinsèques de la méthode utilisée. La méthode des pertes en recettes n'aboutit qu'à des résultats approximatifs. En se basant sur l'hypothèse des comportements inchangés, elle ne prend pas en compte les effets des comportements des contribuables sur le niveau des recettes ou sur le dynamisme de l'activité économique. Il en découle que les probables effets de retour sont ignorés. Or, il est évident qu'en tant qu'outil d'aide à la décision, l'évaluation doit être la plus exhaustive possible. Une meilleure évaluation nécessite la prise en compte de ces facteurs. Cette faiblesse technique est souvent nuancée en mettant en exergue les principaux objectifs de l'évaluation des dépenses fiscales : la promotion de la transparence budgétaire et l'appréciation de la pertinence des dépenses fiscales. Seulement, la pertinence de l'évaluation quantitative est un facteur de réussite de l'évaluation qualitative.

Les insuffisances de la méthode d'évaluation peuvent ainsi fausser l'appréciation de la pertinence d'un recours ou non à une dépense fiscale. Elles peuvent occasionner une surestimation de leur coût budgétaire et donner l'illusion d'un gain de recettes significatif en cas de suppression¹⁴². Ces surestimations peuvent autant cacher les contreperformances de l'administration fiscale que fausser la décision publique à travers des prévisions de recettes erronées¹⁴³. Elles peuvent tout autant conduire à une sous-estimation économique, sociale ou même budgétaire (avec les effets de retour possibles) des dépenses fiscales et brouiller l'appréciation du choix entre une dépense directe et une dépense fiscale. C'est pourquoi, des propositions sont faites pour corriger les carences de la méthode. Au nombre de celles-ci, figure la solution qui consiste à lui adjoindre la méthode des hausses de recettes¹⁴⁴, sans qu'il n'y ait de véritables garanties de résultats probants. Aussi doit-on admettre qu'avec la technique utilisée dans l'UEMOA, comme cela a été constaté dans le cadre d'autres expériences, « *...il faut être conscient que le coût estimé d'une dépense fiscale ne sera pas toujours parfaitement équivalent aux revenus qui découleraient de sa suppression* »¹⁴⁵.

C'est le lieu de reconnaître les difficultés liées à l'entreprise. Aucune des méthodes proposées ne peut permettre d'atteindre l'idéal d'une évaluation exhaustive. Malgré tout,

¹³⁹ Office Togolais des Recettes, *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales de l'année 2019*, juin 2021, p. 15.

¹⁴⁰ FERDI, *La codification des mesures dérogatoires en matière de fiscalité indirecte dans les pays de l'UEMOA. État des lieux et orientation pour une harmonisation au sein de l'UEMOA*, Rapport final, mars 2021, précité, p. 21.

¹⁴¹ Banque mondiale, *Étude sur la fiscalité en Afrique de l'Ouest - Rapport de synthèse*, Washington DC, juin 2019, pp. 17- 18.

¹⁴² A.-M. GEURJON et G. ROTA-GRAZIOSI, *op.cit.*, p.4.

¹⁴³ *Idem*, p. 5.

¹⁴⁴ L. KASSIM et M. MANSOUR, *op. cit.*, p. 125.

¹⁴⁵ Banque centrale du Luxembourg, *Bulletin BCL, op. cit.*, p. 116.

l'évaluation doit être améliorée pour être la plus exhaustive possible. L'impact budgétaire des dépenses fiscales doit absolument être maîtrisé pour mieux la concilier avec l'objectif pressant de financement optimal des budgets. Il transparaît là, une autre insuffisance dans la pratique communautaire : l'inexistence d'évaluations des impacts économiques et sociaux réels des dépenses fiscales dans l'espace communautaire. L'exclusion de l'évaluation d'impact dans les rapports fournis est une entrave dans l'appréciation de la pertinence des mesures adoptées.

Sans nul doute, il reste encore des défis à relever.

B- Les défis à relever

Une autre étape doit être franchie dans l'espace communautaire pour assurer la cohérence entre le besoin de financement des budgets et la pratique des dépenses fiscales. Certes, l'amélioration de l'évaluation devrait aider à renforcer les initiatives déjà entreprises pour réduire leur impact négatif sur les financements publics. Cependant pour être significatif, cet effort doit être complété par leur réelle budgétisation (1). Cela permettra d'améliorer l'arbitrage entre les différents modes de financement en présence (2).

1- La réelle budgétisation des dépenses fiscales

« *L'inscription au budget est le préalable nécessaire de toute opération de recette ou de dépense* »¹⁴⁶. Cette affirmation du professeur Dakor DA trouve tout son sens dans la nécessité de concilier l'impératif de financement des budgets avec la pratique des dépenses fiscales. C'est une exigence de transparence. La nécessité « *de faire pleinement connaître, en temps opportun et de façon systématique, l'ensemble des informations budgétaires* »¹⁴⁷ répond aux critères de fiabilité, d'exhaustivité, d'exactitude et de sincérité fixés par le Code de transparence de l'UEMOA¹⁴⁸, suivi en cela par celui de la CEMAC¹⁴⁹.

Pour l'heure, les États membres produisent un rapport d'évaluation des dépenses fiscales annexé, en règle générale, aux projets de budget. Ce rapport est établi suivant le schéma prescrit par la Décision n°08/2015/CM/UEMOA instituant les modalités d'évaluation des dépenses fiscales dans les États membres de l'UEMOA. Si cette pratique est une avancée notable en matière de transparence, elle mérite d'être renforcée. L'annexion au budget est certes une étape importante franchie. Mais, elle ne permet pas d'atteindre un niveau suffisant de transparence. Elle n'offre pas plus de garantie d'exhaustivité qu'elle n'informe sur les mesures d'incitation fiscales.

Il n'est pas sans intérêt de rappeler que les dépenses fiscales sont des recettes non recouvrées qui servent à réaliser des dépenses non budgétisées. La renonciation à une recette fiscale ayant, en principe, une incidence financière analogue à celle d'une dépense budgétaire, elle est, par conséquent, le négatif d'une recette fiscale. Le problème est qu'elle n'est pas évaluée systématiquement et incorporée en tant que telle dans le budget, ni au titre des recettes, ni au titre des dépenses. Le point IV alinéa 2 de la directive portant Code de transparence dans

¹⁴⁶ D. DA, « La recherche de la transparence budgétaire dans les réformes en finances publiques au Burkina Faso », *Afrilex*, 2^{ème} numéro spécial « Finances publiques », juin 2012, p. 3.

¹⁴⁷ OCDE, *Transparence budgétaire-Les meilleures pratiques de l'OCDE*, mai 2001, p. 3.

¹⁴⁸ Directive n°01/2009/CM/UEMOA du 17 mars 2009 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA.

¹⁴⁹ Directive n° 06/11/UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2012 portant Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques (CEMAC). Lire sur le sujet L. P. GUÉSSÉLÉ, « L'exigence de transparence dans les finances publiques des États de la CEMAC », in N. MÉDÉ et M. DEBÈNE (dir.), *Les finances entre globalisation et dynamiques locales, Mélanges en l'honneur de Diarra Eloi et Yonaba Salifou*, op. cit., pp. 57- 84.

les finances de l'UEMOA, transposée par tous les États membres avec quelques variantes¹⁵⁰, pose pourtant le principe de l'universalité budgétaire. Le budget doit de ce fait couvrir l'ensemble des opérations budgétaires de l'administration publique. Quant à l'alinéa 9 du même point, il précise que « *Le coût fiscal des dérogations fiscales fait l'objet d'une présentation détaillée* ». L'adjonction de ces deux dispositions implique que les dépenses fiscales soient non seulement annexées au budget, mais qu'elles puissent, en tant que dépenses budgétaires indirectes, être insérées dans le budget. Outre le souci de transparence, la garantie d'un équilibre réel du budget peut être invoquée.

Le budget doit couvrir l'ensemble des opérations de recettes et de dépenses afin que soit apprécié son équilibre réel. En effet, il importe que les dépenses fiscales entrent dans le processus normal de budgétisation des dépenses et, en l'espèce, des recettes. Notons à ce propos que la publication aux États-Unis d'un budget annuel des dépenses fiscales, présentée comme l'une des premières expériences en la matière, répondait au souci du Trésor américain de permettre une vision plus exacte des charges incombant au budget de l'État et donc des ressources publiques indirectement engagées, en plaçant sur le même plan les dépenses de nature budgétaire et les interventions au profit de tel ou tel secteur empruntant le canal de la fiscalité¹⁵¹. Plutôt que d'établir un rapport détaché de la programmation budgétaire de principe, il convient d'inclure les dépenses fiscales dans le budget pour en assurer un équilibre réel. Cela permettra, pour emprunter les termes d'André BARILARI et de Robert DRAPÉ, de « *rétablir la vérité budgétaire* »¹⁵².

Concrètement, le coût de la dépense fiscale doit figurer dans le budget comme un crédit budgétaire affecté à la réalisation d'une dépense ; celle-ci devant elle-même être précisée. Il s'agit, en l'espèce, de l'avantage incitatif pour lequel la dépense fiscale a été instituée par le législateur. La gestion à part des dépenses fiscales favorise le cloisonnement dans la gestion des ressources et des charges publiques. Les avantages de cette rigueur budgétaire sont multiples. La nécessité d'un ciblage des incitations fiscales dans le budget pour plus de transparence et de contrôle en est une justification. La maîtrise de leur durée d'intervention, ainsi que de leur coût financier, en est une autre. C'est un moyen d'inclure durablement les dépenses fiscales dans la budgétisation axée sur les résultats dans le cadre des budgets-programmes désormais élaborés par les États. Les difficultés inhérentes à cette démarche ne peuvent toutefois pas être niées¹⁵³.

La budgétisation axée sur les résultats impose le respect d'un certain nombre de principes. Le budget programme est en effet un « *budget qui renseigne sur les objectifs d'un département ministériel ou d'une institution, les activités nécessaires à leur réalisation, les moyens (matériels, humains et financiers) correspondants et les indicateurs nécessaires au contrôle des performances* »¹⁵⁴. Comment les États de l'Union pourraient assigner aux dépenses fiscales des « *objectifs précis, quantifiables et mesurables* »¹⁵⁵ avec une méthode d'évaluation qui ne peut aboutir qu'à des résultats approximatifs, ou des données encore difficiles à mobiliser ? La question ne manque pas de pertinence. Cela dit, elle témoigne des

¹⁵⁰ P. THÉOUA et P. SASSO, « Les Codes de transparences : commentaires généraux », in Nicaise MÉDÉ (dir.), *Constitutions et Documents financiers : Espace UMOA/UEMOA*, Dakar, L'Harmattan Sénégal, 2018, pp. 37- 42).

¹⁵¹ L. GODBOUT, *op. cit.*, p. 42.

¹⁵² A. BARILARI et R. DRAPÉ, *Lexique Fiscal*, Paris, Dalloz, 2^{ème} édition, 1992, p. 63.

¹⁵³ H. EL KTINI, *op.cit.*, p. 313.

¹⁵⁴ D. DA, *op.cit.*, p. 9.

¹⁵⁵ É. CALDEIRA et A.-M. GEOURJON, « De l'évaluation du coût à la rationalisation des dépenses fiscales dans les pays en développement », *Note brève*, n°207, juin 2020, p. 4.

efforts qu'il reste à fournir pour garantir une pratique prudente et conciliante de la fiscalité dérogatoire dans un contexte de crise budgétaire.

L'expérience observée en France pourrait, dans ce cadre, constituer une source d'inspiration. Dans la dynamique de la nouvelle gestion budgétaire, la pluri-annualité y a été imposée pour la présentation des dépenses fiscales. La loi organique française relative aux lois de finances prévoit la présentation de l'analyse des « ... *prévisions de chaque recette budgétaire et présentant les dépenses fiscales* »¹⁵⁶. Dans ce cadre, celles-ci sont incorporées et présentées dans chaque projet annuel de performance¹⁵⁷. Elles sont de même réparties par missions et par programmes¹⁵⁸. Cette incorporation dans la programmation budgétaire permet de saisir leur véritable apport à la réalisation des différentes missions inscrites au budget, tout comme elle favorise leur limitation temporelle. Sans doute, elle améliore tout autant l'information parlementaire que la qualité du contrôle sur ces mesures dérogatoires.

De plus, l'interrogation doit être portée sur la valeur même des rapports produits. En réalité, seuls des rapports de dépenses fiscales déjà réalisées sont pour l'instant annexés aux projets de lois de finances. Outre l'inconstance dans la production de ces rapports, notons qu'ils sont en réalité annexés au budget à titre d'information. Ce sont de simples documents additionnels non intégrés dans le processus budgétaire proprement dit. Ce ne sont pas d'annexes explicatives des prévisions de dépenses fiscales soumises à l'approbation du Parlement. Il ne devrait plus être uniquement question de faire figurer les estimations antérieures de coûts au budget. Il conviendrait plutôt de permettre aux parlementaires de connaître, en plus, les projections de dépenses fiscales, leurs coûts, les objectifs qui y sont assignés et leur part dans la réalisation de la politique publique pour laquelle elles sont instituées. En la matière, seule la Côte d'Ivoire inscrit dans ses rapports des prévisions de dépenses fiscales pour l'année à venir. Tous les États de l'Union gagneraient à s'inscrire dans cette tendance. Mieux, il serait souhaitable que les prévisions de dépenses fiscales soient soumises à une véritable approbation parlementaire, comme c'est le cas en Belgique, en Espagne et en France.

Nonobstant les contraintes que cela implique, c'est une voie à privilégier pour conforter l'arbitrage entre le financement public par recouvrement fiscal ou par dépenses fiscales.

2- Le meilleur arbitrage entre les modes de financement

Si l'exécutif joue un rôle important de « pré-arbitrage » dans le cadre de la préparation des projets de lois de finances, l'arbitrage entre le financement par la subvention directe et le financement indirect par les avantages fiscaux relève à titre principal de la compétence du législateur ; du moins en principe¹⁵⁹. L'intervention du juge est également fondamentale dans

¹⁵⁶ Article 40 de la Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances.

¹⁵⁷ Ministère de l'Économie et des finances, *Guide pratique de la LOLF : comprendre le budget de l'État*, juin 2012, p. 17.

¹⁵⁸ Voir Annexe au projet à la loi de finances pour 2021, *Évaluation des voies et moyens*, Tome II, Dépenses fiscales, pp. 218- 240.

¹⁵⁹ Cette précision s'appuie sur la persistance de la limitation des pouvoirs financiers du Parlement nonobstant leur valorisation par l'adoption des nouvelles lois relatives aux lois de finances consacrant la gestion axée sur la performance. Voir : Notre article, « Le rééquilibrage des pouvoirs dans la procédure budgétaire en Côte d'Ivoire », *Gestion et Finances Publiques*, numéros 5- 6, mai- juin 2015, pages 134- 138 ; M. E. TONI, *L'autorisation budgétaire dans droit financier ouest-africain francophone*, Thèse de doctorat, Université Jean Moulin Lyon 3, 2015, 588 pages ; A. BAUDU, « L'incertaine renaissance parlementaire en matière budgétaire et financière », *RDP*, n°5, septembre 2010, pp. 1423-1450.

une double dynamique : d'une part, pour soutenir celle du législateur et, d'autre part, pour garantir les droits des citoyens-contribuables.

Le législateur dans l'adoption de la loi fiscale est juge de l'opportunité de la renonciation au recouvrement fiscal. Il va sans dire que son appréciation doit être suffisamment éclairée. La publication annuelle des dépenses fiscales en annexe des budgets nationaux a accru le contrôle du législateur en la matière. Outre cette pratique, une insertion de ces données dans le mécanisme normal de budgétisation, comme cela a déjà été démontré, serait un facteur de renforcement supplémentaire de son pouvoir de décision et de contrôle. Cette responsabilité l'oblige à rationaliser le choix d'une dépense fiscale, c'est-à-dire, à arbitrer en fonction des objectifs visés¹⁶⁰, tout en s'assurant qu'elle produise les effets escomptés sans distorsion. Somme toute, il est question d'en maîtriser les impacts. De là, naît la nécessité d'un tri qualitatif.

D'abord, il devrait s'assurer que la mesure ne crée pas de distorsions à la concurrence ou à l'équité. Sur ce point, s'il est vrai que dans certains cas, les privilèges fiscaux peuvent permettre d'agir sur les inégalités, il n'en demeure pas moins qu'ils peuvent créer les pires inégalités si leur impact réel n'est pas mesuré, évalué. Dans cette logique, la Côte d'Ivoire a dû supprimer certaines exonérations en matière de TVA qui créaient d'énormes distorsions entre les contribuables. *A contrario*, certaines exemptions de TVA ont été rétablies en raison des distorsions que leur suppression introduisait dans la structure des prix¹⁶¹. De telles mesures ne peuvent être prises qu'à l'issue d'une bonne évaluation *ex post*. Ensuite, il devrait vérifier que la mesure atteint les destinataires et que, de surcroît, elle serait plus efficace qu'un financement direct interchangeable. Le cas échéant, le remplacement des dépenses fiscales par des dépenses directes plus efficaces pourrait être opéré. Enfin, la dépense fiscale devrait avoir un véritable effet sur la croissance et donc sur le développement. Lorsque les dépenses fiscales atteignent effectivement les objectifs escomptés, la perte de ressources fiscales directes se trouve compensée par l'impact effectif sur un aspect réel du développement. L'équivalence, sommairement établie, entre une dépense fiscale et une dépense budgétaire peut alors trouver tout son sens. À défaut, cette comparaison devient factice. La suppression des dépenses fiscales nocives permettrait, dans ce cas, de garantir sainement une optimisation de l'impôt, par l'élargissement de l'assiette fiscale. Cette option s'avère beaucoup plus opportune qu'un recours à l'augmentation du taux de l'impôt. Ces cas de figure démontrent que, pour soutenir le financement des budgets, les dépenses fiscales nocives ou inutiles doivent être identifiées et supprimées. Les actions du juge des comptes et du juge constitutionnel méritent, dans ce cadre, d'être particulièrement renforcées.

Le juge des comptes, dans son rôle d'assistance au Parlement, est appelé à jouer un rôle important pour soutenir l'arbitrage de celui-ci. L'extension récente de ses pouvoirs sous l'impulsion communautaire offre des possibilités d'un contrôle plus accru des politiques budgétaire et fiscale. C'est le lieu de rappeler que le défaut de transparence, ayant jusque-là prévalu dans la gestion des dépenses fiscales, ne lui a pas permis de jouer pleinement son rôle. Une année après la production du premier rapport d'évaluation des dépenses fiscales en 2013 en Côte d'Ivoire, la Chambre des comptes de la cour suprême ivoirienne n'a pas manqué

¹⁶⁰ É. CALDEIRA et A.-M.GEOURJON, *op. cit.*, p.2.

¹⁶¹ Annexe fiscale à la loi n° 2017-870 du 27 décembre 2017 portant budget de l'État pour l'année 2018 telle que modifiée par l'ordonnance n° 2018-145 du 14 février 2018, p. 1-2.

d'interpeller le gouvernement sur la nécessité de lui communiquer « *les rapports d'évaluation de l'exécution des obligations constituant la contrepartie ... des exonérations fiscales consenties par la Direction générale des douanes et la Direction générale des Impôts* »¹⁶². Dans son rapport 2018, la Cour des comptes du Burkina souligne qu'elle « *n'a pas pu disposer d'informations lui permettant d'apprécier le contenu des dépenses fiscales* »¹⁶³. La situation est encore plus grave lorsque les rapports ne sont tout simplement pas produits. Au Niger, seuls les rapports 2017 et 2018 ont été produits. Une interruption dans la production des rapports a été observée au Burkina de 2011 à 2014. À ce jour, aucun des rapports 2018, 2019 et 2020 du Sénégal n'est encore validé. Malgré tout, au-delà de leur rôle classique de contrôle de l'exécution du budget, leur nouvelle compétence en matière d'évaluation des politiques publiques pourrait être un moyen de serrer de près les pratiques conduisant à des déperditions financières liées à la fiscalité dérogatoire. Sous l'impulsion communautaire¹⁶⁴, la quasi-totalité des États a procédé à la mutation de leurs chambres des comptes en Cours des comptes¹⁶⁵, en principe, investies du pouvoir d'évaluation des politiques publiques. Cette nouvelle compétence permet à la juridiction financière de se prononcer sur la pertinence des objectifs et des résultats obtenus dans la réalisation des programmes. Des évaluations sur la fiscalité dérogatoire sont donc à souhaiter de la part de ces juridictions financières pour bien mener leur rôle d'assistance au Parlement. La déclinaison des dépenses fiscales en programmes, comme déjà suggérée, confortera davantage cette compétence. Il reste à espérer que les récurrentes contraintes financières et en ressources humaines¹⁶⁶ le permettent. Les limites observées dans l'action du juge des comptes s'étendent aussi à celle du juge constitutionnel.

La timide intervention du juge constitutionnel dans le contrôle de la constitutionnalité des lois de finances initiales dans l'espace africain francophone en général¹⁶⁷ est assez restrictive de l'appui qu'il pourrait apporter. Comme constaté ailleurs¹⁶⁸, son pouvoir d'appréciation du respect des principes fiscaux à valeur constitutionnelle, particulièrement le principe de l'égalité devant les charges publiques, est pourtant un moyen de contrôler la pertinence des incitations fiscales. Dans ce cadre, autant la légitimité du but poursuivi par le législateur en la matière, que la conciliation des objectifs budgétaires et extrabudgétaires, ont pu être soumises à son appréciation. Le juge constitutionnel français a à ce propos procédé à la vérification de la constitutionnalité des mesures fiscales ou extra-fiscales en recherchant « *à concilier les différents enjeux en présence, c'est-à-dire préserver les finances de l'État, assurer l'effectivité du principe d'égalité et respecter la compétence du législateur* »¹⁶⁹. Il y a en effet un équilibre à rechercher, même si le principe d'égalité ne fait pas obstacle à la pratique des

¹⁶² Chambre des comptes de la Cour suprême, *Rapport annuel 2014*, p. 10.

¹⁶³ Cour des comptes, *Rapport public 2018*, pp. 19-20.

¹⁶⁴ Article 13 de la Directive n° 06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances au sein de l'UEMOA

¹⁶⁵ D. OUÉDRAOGO, *L'autonomisation des juridictions financières dans l'espace UEMOA. Étude sur l'évolution des Cours Des comptes*, Thèse de droit public, Université Montesquieu- Bordeaux IV, 29 novembre 2013, pp. 492- 494 ; A. DIOUKHANÉ, *Les juridictions financières dans l'UEMOA. La Cour des comptes du Sénégal*, Paris, L'Harmattan, 2016, pp. 168- 167.

¹⁶⁶ M. AKAKPO, « La justice financière : Le mal logé de la démocratie en Afrique francophone subsaharienne », in *Les nouveaux chantiers des finances publiques dans le monde*, *op. cit.*, pp. 137- 138 ; D. OUÉDRAOGO, *op. cit.*, pp. 494- 497.

¹⁶⁷ S. DOUMBIA, « Le contrôle des pouvoirs financiers par les juridictions constitutionnelles en Afrique francophone », *Afrilex*, octobre 2020, pp. 26- 27.

¹⁶⁸ M.- L. DUSSART, « Les choix de politiques fiscales du législateur, l'égalité devant les charges publiques et le pouvoir d'appréciation du juge constitutionnel », *op. cit.*, pp. 1003- 1025.

¹⁶⁹ *Idem*, p. 1015.

dépenses fiscales¹⁷⁰. En fait, « *l'adéquation, la nécessité et la proportionnalité* »¹⁷¹ devraient guider le choix du législateur. L'objectif financier de l'impôt, en ce qu'il garantit la stabilité budgétaire de l'État, impose que l'appréciation du législateur repose sur l'efficacité et l'efficience effectives de la dépense fiscale. Il reste entendu que, compte tenu de la timidité du contrôle de constitutionnalité des lois de finances, la dynamisation du contrôle constitutionnel dépend également du contribuable-citoyen et justiciable. Il dispose de son droit de recours par voie d'exception contre la loi fiscale anticonstitutionnelle, au-delà des recours par voie d'action contre la loi fiscale non encore promulguée.

Conclusion

En définitive, cette étude confirme l'intérêt prégnant de la réflexion sur les structures de financement de l'action publique. Il ne peut en être autrement puisque les crises successives de financement de l'action publique touchent les fondements de l'État. Les variations des théories financières en la matière ont toujours été le reflet des différentes appréhensions que les auteurs ont pu avoir du rôle à attribuer aux pouvoirs publics dans la construction socio-économique de l'État.

On a pu comprendre à travers la présente analyse que les États de l'UEMOA sont à la croisée des choix idéologiques et de l'action. L'optique de la mise en place d'un mécanisme de financement optimal des budgets n'est pas moins complexe que l'idéalisme qui tend à traverser l'établissement d'un système fiscal optimal. Au demeurant, la conclusion de cette réflexion peut s'appuyer sur ce qui doit désormais être considéré comme des évidences. En premier lieu, il n'est plus nécessaire de s'interroger avec Paul AMSELEK sur la possibilité d'y avoir un État sans finances¹⁷². La réponse négative s'impose. Elle l'est encore davantage dans l'espace UEMOA. Consolider les finances publiques est un impératif de survie. La mobilisation des ressources domestiques est primordiale pour y parvenir. En second lieu, la rationalisation des dépenses fiscales doit être une composante naturelle du processus de consolidation des financements publics. L'évidente inimitié entre les deux opérations, découlant de leur examen sémantique, perd en clarté lorsque l'analyse offre de séjourner dans leurs caractéristiques intrinsèques. Il n'en demeure pas moins que par-delà leur suppression problématique, l'optimisation du recouvrement des ressources publiques ne saurait s'accommoder de « dépenses fiscales hasardeuses »¹⁷³. Leur pratique doit demeurer un outil d'appoint, utilisé lorsqu'elles sont efficaces, efficientes et indispensables. Ce dernier impératif doit découler de l'impossibilité constatée de recourir à une dépense directe, de l'urgence ou de l'obligation d'accorder une subvention aux contribuables ou aux secteurs d'activité identifiés. Elles doivent, tout autant, avoir été circonscrites dans le temps pour ne pas les vider de leur caractère dérogoire et exceptionnel.

En filigrane, c'est la réorganisation des mécanismes de la décision budgétaire qu'il convient d'améliorer à l'aune d'une politique fiscale à épurer. En empruntant à Gaston JÈZE

¹⁷⁰ Le Conseil constitutionnel français a attesté de cette conformité dans plusieurs décisions. Voir notamment : Décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances pour 1985* ; Décision n° 97-388 DC du 20 mars 1997, *Loi créant les plans d'épargne retraite*.

¹⁷¹ M.- L. DUSSART, *op. cit.*, p. 1005.

¹⁷² P. AMSELEK, « Peut-il y avoir un État sans finances ? », *Revue du Droit Public*, n°2, avril 1983, pp. 267-285.

¹⁷³ S. OUÉDRAOGO, « Les politiques fiscales dans un contexte de crise budgétaire : le cas des États membres de l'UEMOA », *op. cit.*, p. 144.

sa classification fondamentale des dépenses publiques¹⁷⁴, il est loisible d'affirmer que les dépenses fiscales « inutiles » doivent céder la place aux dépenses fiscales « utiles ». Au fond, pour éviter de fragiliser le financement des budgets dans l'espace UEMOA, tout est dans l'évaluation et le choix de raison des dépenses fiscales.

¹⁷⁴ Il fonde sa classification fondamentale des dépenses publiques sur la différence à établir entre les « dépenses utiles » et « les dépenses inutiles ». G. JÈZE, *Cours de Finances publiques 1936- 1937*, Paris, LGDJ, 1937, pp. 112- 113.