



« Les dépenses fiscales et la crise dans les Etats membres de l'UEMOA ».

BABALE Wadouféi

Docteur en droit public.

Assistant à la Faculté de Droit et des Sciences Politiques

Université de Kara/Togo.

babale_rich@yahoo.fr

RESUME

Les dépenses fiscales n'ont pas une bonne image au sein du landerneau universitaire. Elles ont toujours été critiquées, dénoncées et contestées en raison de leurs inconvénients. En effet, les dépenses fiscales constituent un manque à gagner pour le trésor public, elles portent atteinte au principe d'égalité fiscale et à la transparence budgétaire. Cette méfiance à l'égard des dépenses fiscales est encore plus grande en période de crise. Or, l'on oublie souvent que les dépenses fiscales peuvent constituer un puissant levier de soutien aux entreprises et aux personnes vulnérables dans un contexte de crise. Ainsi, les dépenses fiscales sont pleinement justifiées dans un contexte de crise compte tenu de leurs fonctions et des effets escomptés sur l'économie et les ménages. Cependant, la crise ne doit pas faire oublier les enjeux des dépenses fiscales. C'est la raison pour laquelle elles doivent demeurer gouvernables face à la crise par un pilotage adapté et aussi par une évaluation-contrôle circonstanciée.

MOTS CLES

Dépenses fiscales, fonctions, effets, crise, gouvernance, évaluation, contrôle

SUMMARY

Tax expenditures do not have a good image within the university landerneau. They have always been criticized, denounced and challenged because of their disadvantages. Indeed, tax expenditures constitute a shortfall for the public treasury, they undermine the principle of fiscal equality and budget transparency. This distrust of tax expenditures is even greater in times of crisis. However, we often forget that tax expenditures can be a powerful lever to support businesses and vulnerable people in a crisis context. Thus, tax expenditures are fully justified in a crisis context given their functions and the expected effects on the economy and households. However, the crisis should not overshadow the challenges of tax expenditures. This is the reason why they must remain governable in the face of the crisis by appropriate management and also by detailed assessment-control.

KEY WORDS

Tax expenditures, functions, effects, crisis, governance, evaluation, control



SOMMAIRE

INTRODUCTION

- I- LES DEPENSES FISCALES JUSTIFIEES DANS LA CRISE**
 - A- La justification par les fonctions assumées des dépenses fiscales**
 - 1- La fonction de soutien à l'économie
 - 2- La fonction de redistribution sociale
 - B- La justification par les effets escomptés des dépenses fiscales**
 - 1- Les effets escomptés sur l'économie
 - 2- Les effets escomptés sur les ménages
- II- LES DEPENSES FISCALES GOUVERNABLES FACE A LA CRISE**
 - A- La gouvernance par un pilotage adapté**
 - 1- Le pilotage par un encadrement institutionnel aménagé
 - 2- Le pilotage par une rationalisation appropriée
 - B- La gouvernance par une évaluation-contrôle circonstanciée**
 - 1- La gouvernance par une évaluation adoucie
 - 2- La gouvernance par un contrôle normal

CONCLUSION



INTRODUCTION

Le « lot d'avantages fiscaux, conjugué avec une crise financière sans précédent alourdit gravement le déficit budgétaire et la dette publique française »¹. Cette opinion du professeur Éloi Diarra a le mérite d'attirer l'attention sur le dilemme des dépenses fiscales dans un contexte de crise. En effet, si les dépenses fiscales représentent un avantage certain pour les contribuables, elles constituent un manque à gagner pour l'Etat. Ainsi, la méfiance à l'égard des dépenses fiscales n'est pas nouvelle et la complainte résonne comme une antienne. Cette méfiance est encore plus grande en période de crise où les Etats cherchent les moyens pour y faire face. Or, l'on oublie que les dépenses fiscales peuvent surtout constituer un puissant levier de soutien aux entreprises et aux personnes vulnérables dans un contexte de crise. En effet, en période de crise, l'on ne peut reprocher aux décideurs politiques d'improviser ou d'innover² pour faire face aux conséquences financières³. Dans la mesure où les dépenses fiscales constituent un allègement de la charge fiscale des contribuables, elles peuvent permettre aux Etats de faire face aux conséquences financières immédiates d'une crise. Dans cette dynamique, la réflexion sur les dépenses fiscales et la crise dans les Etats membres de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) se justifie amplement.

La notion de crise est difficile à définir juridiquement puisqu'elle est caractérisée par sa nature polysémique. Cependant, s'il est illusoire de donner une définition arrêtée de la crise, l'on peut néanmoins distinguer trois grandes familles de crises : celles qui trouvent leur origine dans les événements naturels ou accidentels, celles qui résultent de revendications de nature sociale et celles qui procèdent des conflits⁴. La crise sanitaire due à la COVID-19 et la crise financière résultant de la guerre en Ukraine en sont illustratives et marquent l'actualité de la présente étude.

¹ E. DIARRA, « Les politiques fiscales en France », *RFFP*, n° 129, 2015, p. 249.

² Face à la pandémie à Coronavirus 2019 (COVID-19), le Togo lance le programme « Novissi ». C'est un programme de transferts monétaires visant à soutenir tout citoyen togolais éligible ayant perdu son revenu en raison de l'adoption des mesures de riposte contre la maladie à Coronavirus. Le programme vise à fournir aux personnes et familles les plus vulnérables des soutiens financiers mensuels, durant l'état d'urgence. <https://1-frii.com/togo-coronavirus-novissi-le-programme-de-transferts-monetaires-pour-accompagner-les-populations/>

³ J.-L. ALBERT, « Les décisions de crise dans les finances de l'Etat », *RFFP*, n° 159, 2022, p. 67.

⁴ « Concept de crise », réponse du Premier ministre (publiée dans le JO Sénat du 15/06/2000 - page 2133) à la question écrite n° 23211 de M. HUBERT HAENEL (Haut-Rhin - RPR) publiée dans le JO Sénat du 02/03/2000 - page 721



D'une manière générale, la crise peut être décrite comme l'état d'une institution, d'un secteur économique ou d'un pays, connaissant des déséquilibres structurels durables ou conjoncturels. Ainsi, d'un point de vue économique, la crise peut être définie « *comme un choc brutal, non anticipé, dans le fonctionnement économique d'un pays ou d'un ensemble de pays ; elle met fin à une période de forte croissance ; elle demande un réexamen du fonctionnement de l'économie* »⁵.

La dépense fiscale reste aussi une notion difficile à cerner, car elle n'est définie ni en droit fiscal ni en droit budgétaire⁶. L'expression tient ses origines du terme anglais « *tax expenditures* » qui fut utilisé pour la première fois aux Etats-Unis dans les années 1960⁷. Elle fut définie en 1973 par l'ancien secrétaire adjoint au Trésor Stanley Surrey comme étant « *un programme gouvernemental d'aide financière offert par des dispositions fiscales plutôt que par des dépenses publiques directes* »⁸. Elle s'est ensuite propagée dans différents pays⁹ avec une adaptation¹⁰. Ainsi, plusieurs conceptions concourent à en préciser le sens et il n'existe pas de définition communément admise. Il ressort de ces conceptions que quatre critères permettent de qualifier les dépenses fiscales que l'on peut regrouper en deux grandes catégories à savoir les critères budgétaires et les critères extrabudgétaires¹¹. S'agissant des critères budgétaires, une dépense fiscale ne constitue une mesure dérogatoire au système fiscal que si sa mise en œuvre entraîne une perte de recettes pour le Trésor public et qu'elle pourrait être substituée par une dépense directe¹². Pour ce qui est des critères extrabudgétaires, la dépense fiscale est une

⁵ H. STERDYNIAK, « Les crises économiques vues par les économistes », *RFFP*, n° 159, 2022, p. 25.

⁶ L. BOMMIER, « Niches et dépenses fiscales au regard du droit budgétaire et fiscal », *RFFP*, n° 150, 2020, p. 239 et suiv.

⁷ Le terme utilisé aux Etats-Unis est « *tax expenditures* » en 1967 par l'ancien secrétaire adjoint au Trésor Stanley SURREY lors d'un discours à New York. Voir S. SURREY, « The United States Income Tax system – The Need for a Full Accounting », in *Tax Policy and Tax reform, 1961-1969. Selected Speeches and Testimony of Stanley SURREY*, Commerce Clearing House, 1973, pp. 575-585. Voir aussi : S. SURREY, *Pathways to Tax Reform – The concept of Tax Expenditures*, Harvard University Press, 1973.

⁸ S. SURREY, « Pathways to Tax Reform – The concept of Tax Expenditures », *Harvard University Press*, 1973, p. 6.

⁹ Il faut noter que la prise de conscience de l'existence du mécanisme de dépenses fiscales était déjà réelle en Allemagne, précisément en 1954. Elle était désignée par le concept « *Subventionsbericht* » qui signifie « subvention par l'impôt ». Certains auteurs estiment d'ailleurs que « *le concept est en réalité d'origine allemande* ». Voir Éric PICHET, *Théorie générale des dépenses socio-fiscales*, Paris, Les éditions du Siècle, 2016, p. 17.

¹⁰ En France, la notion est apparue pour la première fois dans le rapport du Conseil des impôts publié en 1979. A la suite de ce rapport, elle a été introduite à l'alinéa 4 de l'article 32 de la loi de finances pour 1980. Cette disposition prescrit au gouvernement de présenter, dans les fascicules « évaluation des voies et moyens » annexés au projet de loi de finances, un état des dépenses fiscales « par nature de mesures, par catégorie de bénéficiaires et par objectifs ».

¹¹ H. EL KTINI, *Les dépenses fiscales au Maroc : contribution à la rationalisation du système des incitations fiscales*, Thèse, Université de Grenoble Alpes, 2016, p. 156.

¹² C'est le critère de la substituabilité.



dérogation au système fiscal de référence et elle doit pouvoir accorder un avantage fiscal à une catégorie de contribuables ou un secteur d'activités¹³.

Dans de nombreux pays, ces critères sont combinés différemment pour qualifier les dépenses fiscales¹⁴. Selon l'UEMOA, « une dépense fiscale est un transfert de ressources publiques résultant d'une réduction des obligations fiscales relativement à un système fiscal de référence, plutôt qu'une dépense directe. Elle résulte d'une mesure dérogatoire de nature fiscale prise par une autorité habilitée, en vue d'alléger la charge d'impôt d'un contribuable ou d'un secteur d'activités et qui entraîne un manque à gagner de recettes pour le Trésor public »¹⁵. Il résulte de cette définition que la dépense fiscale présume, immanquablement, l'existence d'un système fiscal de référence propre duquel dérogeraient les mesures de dépenses fiscales¹⁶.

La dépense fiscale ainsi conçue exige un effort nécessairement arbitraire d'interprétation de la loi fiscale pour définir ce qu'est le système fiscal de référence¹⁷. Cette notion n'est pas facilement identifiable¹⁸. Cependant, on peut dire qu'elle renvoie au régime fiscal de droit commun, aux principes de base d'un impôt donné¹⁹. Ainsi, l'on ne peut concevoir une dépense fiscale « lorsque l'avantage accordé entre dans le mode normal de calcul de l'impôt »²⁰. On peut alors retenir que les dépenses fiscales sont des mesures dérogatoires au système fiscal de référence prises dans le but notamment de soutenir l'économie, la consommation, la protection de l'environnement, la promotion de la culture, etc. Il s'agit en quelque sorte d'un pavillon qui

¹³ C'est le critère de sélectivité.

¹⁴ La France retient deux critères : le critère budgétaire et le critère de la sélectivité. La définition de la Belgique est la définition la plus complète qui retient les 4 critères. Une dépense fiscale est « une moindre recette provenant d'une dérogation au système général de l'impôt, en vue de favoriser certaines activités économiques et qui aurait pu être remplacée par une subvention directe. ». En Belgique, en plus de ces deux critères, il est fait référence au caractère incitatif des dépenses fiscales et à la possibilité de les substituer par des dépenses budgétaires directes. Voir Conseil des prélèvements obligatoires, *Entreprises et niches fiscales et sociales. Des dispositifs dérogatoires nombreux*, octobre 2010, p. 25.

¹⁵ Voir l'alinéa 2 de l'article 1^{er} de la décision n° 08/2015/CM/UEMOA instituant les modalités d'évaluation des dépenses fiscales dans les Etats membres.

¹⁶ H. EL KTINI, *Les dépenses fiscales au Maroc : contribution à la rationalisation du système des incitations fiscales*, Thèse, Université de Grenoble Alpes, 2016, p. 156.

¹⁷ E. KORNPROBST, « La notion de niche fiscale », *RDI*, 2011, p. 589.

¹⁸ La difficulté majeure dans la démarche visant à déterminer un régime de base de nature à nous donner le fil conducteur afin de qualifier, avec précision, une mesure préférentielle de dépense fiscale, est l'absence de consensus autour de la structure d'une norme fiscale. Chaque pays tente à sa manière et selon sa spécificité de dégager un régime de base qui lui est génériquement propre.

¹⁹ Le système fiscal de référence est constitué des éléments les plus fondamentaux du régime fiscal, soit l'assiette fiscale globale, la structure de taux, les contribuables visés (l'unité d'imposition) et la période d'imposition retenue. Voir H. EL KTINI, *Les dépenses fiscales au Maroc : contribution à la rationalisation du système des incitations fiscales*, op. cit., p. 163.

²⁰ P. THEOUA-N'DRI, « Financement des budgets et pratique des dépenses fiscales dans l'espace UEMOA : réflexion sur un couple contesté », op. cit., p. 4.



peut recouvrir toute sorte de marchandises²¹ à savoir les déductions, les exonérations, les réductions de taux d'impôt, les crédits d'impôt, les exemptions et les régimes spéciaux, etc.

Les Etats membres de l'UEMOA, comme le reste du monde, sont confrontés depuis 2020 à la crise sanitaire qui a impacté leur économie. Ces derniers ne se sont pas totalement remis de cette crise que la guerre Russo-Ukrainienne est survenue en 2021 et a bouleversé certaines prévisions. En effet, alors que l'on anticipait sur un retour à la normale des principales variables économiques mondiales en 2022-2023 après la crise sanitaire de COVID-19, la guerre Russo-Ukrainienne vient provoquer les chocs économiques et financiers²² et réduit cet espoir. Les Etats membres de l'UEMOA reçoivent alors un nouveau coup provoqué par cette guerre. Cette dernière a entraîné la hausse des cours du pétrole, ce qui a engendré les déséquilibres commerciaux ainsi que l'augmentation des prix des produits de première nécessité²³. Pour faire face à ces crises, les Etats sont amenés à activer le levier fiscal dans son aspect négatif²⁴ en accordant des subventions fiscales ou en réduisant les impôts et taxes dans la perspective de rendre les prix raisonnables sur le marché intérieur. En Côte d'Ivoire par exemple, les postes de dépenses fiscales les plus élevées concernent la TVA et les droits de douane estimés respectivement à 234,6 milliards (59%) et 74,7 milliards (18,8%) en 2021²⁵. Au Niger en termes de poids, les dépenses fiscales relatives à la TVA ont été les plus onéreuses avec 39,61% des aides fiscales totales recensées, suivies de celles qui affectent les droits de douane qui représentent 18,18%²⁶.

Si le recours aux dépenses fiscales n'est ni une nouveauté dans son principe²⁷ ni une surprise par son ampleur²⁸, la crise économique et sociale provoquée par la pandémie et la guerre en

²¹ L'expression est empruntée des Conclusions du commissaire du gouvernement M. TRICOT sur l'arrêt du Conseil d'Etat français « Institution Notre Dame du Kreisker » du 29 janvier 1954.

²² OCDE, « Guerre en Ukraine : conséquences économiques et sociales et implication pour les politiques publiques », *Perspectives économiques de l'OCDE*, 2022, p. 3.

²³ A. A. SELASSIE et P. KOVACS, « L'Afrique face à un nouveau choc alors que la guerre provoque une hausse des prix des denrées alimentaires et des combustibles », disponible sur <https://www.imf.org/fr/Blogs/Articles/2022/04/28/blog-africa-faces-new-shock-as-war-raises-food-fuel-costs>, publié le 28 avril 2022, consulté le 30 octobre 2022.

²⁴ Il faut le comprendre dans le sens de dépenses fiscales avec les réductions des impositions de toute nature.

²⁵ Loi de finances n° 2021-899 du 21/12/2021 portant budget de l'Etat pour l'année 2022. Annexe 12 : rapport sur les exonérations fiscales et douanières pour l'année 2021 et projections 2022. <https://budget.gouv.ci/doc/loi/ANNEXE%2012%20-%20PROJET%20RAPPORT%20D'EVALUATION%20DES%20DEPENSES%20FISCALES%202021.pdf>

²⁶ Comité national chargé d'évaluation des dépenses fiscales, *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales de l'exercice 2021*, août 2022, p. 19.

²⁷ Cour des comptes, *Rapport annuel sur le résultat et la gestion du budget de l'Etat 2018*, rapport 2019, p. 96 à 108.

²⁸ G. ORSONI, *L'interventionnisme fiscal*, Paris, PUF, 1995, n° 257.



Ukraine a justifié une fois encore l'activation des mesures fiscales dérogatoires²⁹. Il en résulte que les dépenses fiscales constituent aujourd'hui un enjeu³⁰ de finances publiques surtout dans un contexte de crise financière mondiale au-delà de l'enjeu démocratique. L'interventionnisme fiscal³¹ permet à l'Etat d'assurer la normalisation de la situation de crise en utilisant les dépenses fiscales comme instrument de politique économique et sociale.

Dans ce prolongement, il convient de se demander dans quelle mesure les dépenses fiscales peuvent-elles constituer un instrument de riposte et de résilience dans un contexte de crise ?

Les dépenses fiscales sont un instrument de soutien aux entreprises et aux ménages. Par conséquent, elles peuvent jouer un rôle stratégique en période de crise où les subventions directes sont plus difficiles à accorder compte tenu des ressources limitées des Etats. Néanmoins, leur utilisation doit demeurer rigoureuse même en période de crise en les rationalisant. Il est aussi nécessaire d'évaluer les dépenses fiscales adoptées dans ce contexte et d'en assurer un contrôle strict afin d'éviter que les personnes non visées n'en bénéficient frauduleusement avec pour conséquence une aggravation de la situation financière des Etats.

Ces mesures, ayant un effet de soutien, légitiment les dépenses fiscales et constituent en réalité le pilier sans lequel le dispositif des dépenses fiscales pourrait s'effondrer³². Lesdites mesures peuvent alors être horizontales ou verticales. Dans le premier cas, elles sont liées à une situation de fait et ont généralement pour objectif d'aider une catégorie de contribuables. Dans le second cas, elles ont un objectif incitatif³³. Cette justification ne doit pas faire oublier qu'elles impactent les recettes de l'Etat et qu'elles doivent être mieux gouvernées. Cette maîtrise passe par une gouvernance accrue des dépenses fiscales à travers leur évaluation systématique.

La réflexion sur les dépenses fiscales dans un contexte de crise est alors intéressante. Sur le plan théorique, il s'agit de renouveler le débat sur la légitimité des dépenses fiscales, mais dans

²⁹ *Idem*

³⁰ I. ADOYI, B. BANQUE, A. OURO-ADOI, « Les enjeux des dépenses fiscales dans les Etats de l'UEMOA », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, n° 4, 2021, p. 526 ; C. WENDLING, C. MALEPLATE, G.-H. LION, « La dépense fiscale en France : un enjeu crucial pour nos finances publiques », *La Revue du Trésor*, n° 10, 2008, p. 752.

³¹ G. ORSONI, *L'interventionnisme fiscal*, Paris, PUF, 1995, 320 p ; M. OUMAROU, « L'interventionnisme par les dépenses fiscales en droit public financier camerounais », *International Multilingual Journal of Science and Technology (IMJST)*, vol. 5, July -2020, pp. 1241-1253 ; I. M. TAHA, *L'interventionnisme fiscal : impôt et investissement direct étranger dans les pays en développement : Le cas de l'Egypte*, Thèse, Université de Grenoble, 2012, 450 p.

³² J.-R. PELLAS, « La fiscalité, levier d'action du service public du développement économique », *RFFP*, n° 152, 2020, p. 67.

³³ Le remboursement anticipé des créances fiscales, les mesures fiscales d'incitation à l'investissement et l'étalement de l'impôt, voire sa modulation.



un contexte de crise, en particularité dans l'espace UEMOA. En effet, si de nombreuses études ont été consacrées sur les dépenses fiscales dans le monde sous divers angles³⁴, force est de constater que les études portant sur les dépenses fiscales dans un contexte de crise sont quasiment inexistantes. La présente étude apporte la lumière sur cet aspect et vient combler ce vide. Dans cette dynamique, et sur le plan doctrinal, l'opinion des auteurs qui préconisent la suppression pure et simple des dépenses fiscales n'est pas à notre sens soutenable. Celle des auteurs qui préconisent leur utilisation parcimonieuse³⁵ nous paraît plus défendable. En effet, il est indiscutable que le contexte de crise est particulièrement adapté à leur utilisation et justifie leur activation par les pouvoirs publics. Sur le plan pratique, la réflexion permet d'apprécier l'utilisation concrète des dépenses fiscales par les gouvernements en période de crise et d'envisager les mesures de gouvernance adaptées afin d'éviter que le recours aux dépenses fiscales dans cette période ne compromette durablement la situation financière des Etats. Ainsi, si les dépenses fiscales sont justifiées dans la crise (I) elles doivent être gouvernées face à la crise (II).

I- LES DEPENSES FISCALES JUSTIFIEES DANS LA CRISE

Les dépenses fiscales sont un moyen de financement des politiques publiques. En effet, les Etats font appel aux dépenses fiscales dans le but d'atteindre des objectifs économiques et sociaux³⁶.

³⁴ F. BARQUE, « La rationalisation du coût des dépenses fiscales, ou la difficile appréhension de l'interventionnisme fiscal par le droit budgétaire », *Revue de droit fiscal*, n° 40, oct. 2010, étude 513, pp. 27-36. ; H. EL KTINI, *Les dépenses fiscales au Maroc : contribution à la rationalisation du système des incitations fiscales*, Thèse de doctorat en droit public, Université de Grenoble Alpes, 2020 ; E. CALDEIRA, A.-M. GEOURJON, « De l'évaluation du coût à la rationalisation des dépenses fiscales dans les pays en développement », *Ferdi, Note brève B207*, juin 2020, 4 p. ; Y. ZOK À MOUBEKE, *De la dépense fiscale au processus de rationalisation par le concept de « dépense fiscale » : expérience française et perception au Cameroun*, Thèse de doctorat en droit fiscal, Université Paris 1, 2014, 557 p. ; S. KABIL, *Dépense fiscale et incitation à l'investissement au Maroc*, Thèse d'Etat en sciences économiques, Université Paris X-Nanterre, 1997, 457 p. ; S. M. OUEDRAOGO, « 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)*, L'Harmattan Sénégal, 2021, pp. 139- 154 ; P. THÉOUA-N'DRI, « Financement des budgets et pratique des dépenses fiscales dans l'espace UEMOA : Réflexion sur un couple contesté », P. THEOUA-N'DRI, « Financement des budgets et pratique des dépenses fiscales dans l'espace UEMOA : réflexion sur un couple contesté », *Afrilex*, décembre 2021, p. 4 <http://afrilex.u-bordeaux.fr/financement-des-budgets-et-pratique-des-depenses-fiscales-dans-lespace-uemoa-reflexion-sur-un-couple-conteste/>; B. GUIRÉ, *Fiscalité et promotion de l'investissement privé dans les Etats membres de l'UEMOA : le cas du Burkina Faso*, Thèse, Université Aix Marseille 3, 2011.

³⁵ M. LAURÉ, *Traité de politique fiscale*, Paris, PUF, 1956, p. 323. A. ROSA, *Solidarité et impôt. Recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Paris, Dalloz, 2015, p. 274 ; I. ADOYI, *La performance des dépenses fiscales*, Thèse, Université de Poitiers, 2020, p. 420.

³⁶ H. EL KTINI, *Les dépenses fiscales au Maroc : contribution à la rationalisation du système des incitations fiscales*, Thèse, Université de Grenoble Alpes, 2016, p. 268.



Ainsi, l'engouement généralisé pour le recours aux dépenses fiscales donne à penser que leur rôle dans l'incitation au développement économique et social est devenu incontournable³⁷.

Les dépenses fiscales permettent en effet de soutenir l'économie, et d'assurer la solidarité en permettant aux consommateurs de rester calmes au cœur de la crise³⁸, donc d'être résilients. Ainsi, les dépenses fiscales sont doublement justifiées en période de crise d'une part par leur fonction assumée (A) et d'autre part par leurs effets escomptés (B).

A- La justification par les fonctions assumées des dépenses fiscales

Les dépenses fiscales assurent deux fonctions essentielles à savoir la fonction de régulation économique et celle de redistribution³⁹. Les dépenses fiscales se trouvent être un moyen privilégié de l'interventionnisme économique de la puissance publique⁴⁰. De plus, au nom de la solidarité, les dépenses fiscales sont utilisées pour corriger les imperfections de l'allocation des ressources. En période de crise, l'on note que l'Etat est toujours sollicité pour apporter son soutien aussi bien à l'économie (1) qu'aux couches vulnérables (2)

1- La fonction de soutien à l'économie

La pratique de l'interventionnisme économique par le truchement des dépenses fiscales est une réalité dans l'espace UEMOA. L'on dénombre beaucoup de mesures fiscales prises en faveur de l'investissement direct étranger (IDE), de l'encouragement du secteur privé, de l'amélioration des conditions de vie des ménages, *etc.*⁴¹. En période de crise, les dépenses fiscales sont utilisées comme un des moyens privilégiés de soutien à l'économie et de préservation de l'économie.

A titre illustratif, pour lutter contre l'inflation, la dépense fiscale a été utilisée comme mesure d'appoint ou de dernier recours, dans les périodes où celle-ci était forte⁴². Dans l'espace

³⁷ Elles se substituent, à ce titre, aux modes classiques de financement directs même si elles occasionnent inéluctablement un manque à gagner pour le Trésor.

³⁸ H. MINTZBERG, C. BOILY, « Pour rester calme au cœur de la crise », *Gestion*, vol. 45, 2020/2, pp. 22-25.

³⁹ Les dépenses fiscales rejettent la fonction d'allocation des ressources qui est une fonction originelle de l'impôt. Voir Ph. BEZES, A. SINÉ, « Introduction », in Philippe BEZES, Alexandre SINÉ (dir.), *Gouverner par les finances publiques*, Paris : Sciences po, les Presses, 2011, p. 66.

⁴⁰ P.-M. GAUDEMET, « Un mode d'interventionnisme économique : les dépenses fiscales », in Mélanges Georges PEQUIGNOT, *L'interventionnisme économique de la puissance publique*, Montpellier, CERAM, 1984, p. 338.

⁴¹ L'importance des dépenses fiscales des institutions privées témoigne de la volonté du Gouvernement de promouvoir le secteur privé d'une part, et d'améliorer les conditions de vie de la population à travers l'allègement de la charge fiscale et l'exonération des œuvres sociales. Voir le *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales au Bénin*, septembre 2018, p. 13.

⁴² G. ORSONI, « L'interventionnisme fiscal : aspects théoriques. Brèves remarques sur l'utilisation de l'instrument fiscal », p. 6. <https://docplayer.fr/14868018-L-interventionnisme-fiscal-aspects-theoriques-breves-remarques-sur-l-utilisation-de-l-instrument-fiscal.html>. Consulté le 20 octobre 2022, 17 pages.



UEMOA, le taux d'inflation annuel moyen aurait atteint 3,5 % en 2021 contre 2,1% en 2020⁴³. La Côte d'Ivoire se trouve en tête avec plus de 3,9% suivi du Niger avec plus de 3,8%⁴⁴. Cette hausse de l'inflation s'explique essentiellement par le renchérissement des prix des produits alimentaires en raison principalement des crises sanitaire et sécuritaire. Dans un tel contexte, l'on convient volontiers que les Etats puissent recourir aux dépenses fiscales pour soutenir les entreprises. Il s'agit par exemple au Togo essentiellement de l'exonération des droits et taxes au cordon douanier sur les matériels agricoles et ceux entrant dans la lutte contre la COVID-19⁴⁵. Il en est de même au Sénégal où il est admis en franchise des droits et taxes à l'importation sur les matériels et équipements sanitaires destinés à la lutte contre la pandémie de COVID-19⁴⁶. Ce régime fiscal dérogatoire permet ainsi de venir en aide aux entreprises en difficulté.

Le développement économique est l'un des objectifs assignés aux dépenses fiscales. Dans un contexte de crise, cet objectif est plus présent compte tenu de l'impact de la crise sur les activités économiques. Pendant la crise sanitaire, certains secteurs ont été particulièrement affectés. Le secteur des services est le plus touché par la crise sanitaire avec l'arrêt quasi total des activités de tourisme (100%), d'hôtellerie (95%), de restauration (95%) et d'agences de voyages (95%)⁴⁷. Le chiffre d'affaires de ce secteur devrait baisser de plus de 50% avec pour conséquence la fermeture de certaines entreprises. Il y a lieu de noter que si dans la plupart des cas, des emplois ont été maintenus, il y a eu des suppressions d'emplois par le licenciement de personnels dits non essentiels⁴⁸ dans une proportion de moins de 25%⁴⁹. Dans un tel contexte, les dépenses fiscales ont joué le rôle de bouclier pour limiter les difficultés découlant des règles de confinement ou des enjeux de la guerre en Ukraine.

Tout un pan de l'action de l'Etat pendant la crise va relever alors du régime dérogatoire du droit fiscal et l'Etat va mobiliser sa facette de protecteur⁵⁰, « afin d'éviter une explosion des

⁴³ UEMOA, *Rapport annuel 2021 sur le fonctionnement et l'évolution de l'union*, décembre 2021, p. 25.

⁴⁴ Le taux d'inflation le plus bas est constaté au Bénin avec +1,7%. Voir UEMOA, *Rapport annuel 2021 sur le fonctionnement et l'évolution de l'union*, Décembre 2021, p. 25.

⁴⁵ Article 4 de l'ordonnance n° 2020-005 portant loi de finances rectificative pour la gestion 2020 et relative aux mesures d'accompagnement d'ordre fiscal et douanier liées à la pandémie du coronavirus (COVID-19)

⁴⁶ Ordonnance n° 003-2020 relative à l'admission en franchise des droits et taxes à l'importation de matériels et équipements sanitaires destinés à la lutte contre la pandémie du COVID-19.

⁴⁷ CCR, *Impact de la pandémie du COVID-19 sur le secteur privé de l'UEMOA*, Rapport COVID-19, mai 2020, p. 21.

⁴⁸ Toutefois certains secteurs comme l'hôtellerie, les agences de voyage et de tourisme, etc. ont dû recourir aux chômeurs partiels/chômeurs techniques pour certaines catégories d'employés en réduisant leur effectif salarié dans les proportions de 25% à 50%. Voir CCR, *Impacte de la pandémie du COVID-19 sur le secteur privé de l'UEMOA*, Rapport Covid-19, mai 2020, p. 21.

⁴⁹ Idem, p. 23.

⁵⁰ F. MARTUCCI, « La politique de la concurrence face à la crise de la COVID-19 : faire vivre et ne plus laisser mourir », *RTDE*, 2020, p. 551.



défaillances d'entreprises et son cortège de licenciements »⁵¹. Ainsi, on peut noter qu'en Côte d'Ivoire, le secteur des services a bénéficié des dépenses fiscales d'un coût estimé à 96,6 milliards (23,4%), le secteur du commerce d'un montant de 44,8 milliards de FCFA (11,3%)⁵². Ces dépenses fiscales sont composées essentiellement des exonérations en matière de TVA et droits de douane, exonérations d'impôts accordées aux PMI-PME⁵³. Au Sénégal, les dépenses fiscales allouées aux entreprises se chiffrent à 205,38 milliards en 2020, soit 24,27% en valeur relative⁵⁴. On observe une hausse de 61,38 milliards au regard des données de l'année 2019⁵⁵. Les dépenses fiscales assument également au-delà d'une fonction de relance économique, un véritable rôle d'instrument au service de la redistribution sociale⁵⁶.

2- La fonction de redistribution sociale

La dépense fiscale peut également remplir une fonction de redistribution en allégeant la charge fiscale théorique de certains contribuables⁵⁷. L'impact de la crise sur le revenu des ménages justifie un recours au système fiscal dérogatoire notamment les dépenses fiscales redistributives. En effet, afin de soutenir les ménages et assurer la consommation en période de crise, l'on a assisté à l'exonération de certains produits alimentaires de la TVA⁵⁸.

La crise sanitaire par exemple a entraîné la vie chère en raison des tensions observées sur les cours de certains produits alimentaires importés⁵⁹ aggravées par la persistance de la hausse des cours mondiaux du pétrole brute⁶⁰ qui pourrait être répercutée sur les prix domestiques. Pour faire face à cette crise et en l'absence de marges de manœuvre budgétaires, les Etats ont pris des mesures fiscales dérogatoires pour atténuer la hausse des prix⁶¹. Il s'agit par exemple de la

⁵¹ D. JOUVE, « Les aides publiques de soutien à l'économie en contexte de crise », *Gestion & Finances Publiques*, n° 1, 2022/1, p. 93.

⁵² Voir loi de finances n° 2021-899 du 21/12/2021 portant budget de l'Etat pour l'année 2022, Annexe 12 : rapport sur les exonérations fiscales et douanières pour l'année 2021 et projection 2022, p. 48.

⁵³ Il en est de même des adhérents des Centres de Gestion Agréés et les CGA eux-mêmes. Voir loi de finances n° 2021-899 du 21/12/2021 portant budget de l'Etat pour l'année 2022, Annexe 12 : rapport sur les exonérations fiscales et douanières pour l'année 2021 et projection 2022,

⁵⁴ Ministère des finances et du budget, *Rapport d'évaluation budgétaire des dépenses fiscales*, Sénégal, Edition 2020, p. 33.

⁵⁵ *Idem*.

⁵⁶ A. MATRAY, « Les niches fiscales : entre lobbying réussi et instrument de politique économique », *Regards croisés sur l'économie*, n° 1, 2007/1, p. 87.

⁵⁷ Exonération d'impôt de diverses prestations sociales type allocation logement etc.

⁵⁸ Ouestaf, Covid-19 : des mesures fiscales qui pourraient faire mal, 17-12-2020, <https://www.ouestaf.com/covid-19-des-mesures-fiscales-qui-pourraient-faire-mal/>

⁵⁹ Il s'agit notamment du blé, du sucre et des huiles.

⁶⁰ Il convient à cet égard de noter que les prix des carburants ont déjà été revus à la hausse en avril 2022 en Côte d'Ivoire (+9,4% pour le super) et en mai 2022 au Burkina (+16,3% pour le super) et au Togo (+5,0% pour le super et +9,1% pour le gasoil. Voir BCEAO, *Rapport sur la politique monétaire dans l'UMOA*, juin 2022, p. 68.

⁶¹ En France par exemple des mesures ont été prises notamment le crédit d'impôt en faveur des bailleurs pour abandon de loyer, l'exonération des heures supplémentaires.



suppression du droit de douane appliqué sur le blé ainsi que de la TVA sur la farine de blé et le riz au Sénégal⁶² ; la prise en charge de la tranche sociale des factures d'eau et d'électricité par le gouvernement togolais pendant la période de confinement⁶³, l'exonération de la TVA sur les factures d'eau et d'électricité des mois d'avril, mai et juin au Mali⁶⁴.

L'idée qui sous-tend ces aides fiscales est la solidarité envers les couches vulnérables. La crise conduit en effet à instituer une solidarité financière sous la forme de dépenses fiscales. La solidarité s'opérant grâce à l'impôt permet de bénéficier « *d'une certaine protection contre les risques communs et à l'égard des besoins essentiels de la vie* »⁶⁵. Ainsi, l'impôt, de même que les dépenses fiscales, constitue un instrument de solidarité et comme l'a si bien dit Vincent Dussart, « *l'existence des niches fiscales est parfois justifiée par la solidarité* »⁶⁶. La solidarité de l'impôt se manifeste donc sous plusieurs formes, permettant ainsi d'assurer à chacun des moyens convenables d'existence, d'opérer une redistribution et de réduire les inégalités. Les dépenses fiscales sont alors au cœur de la solidarité nationale et permettent d'assurer une redistribution en faveur des ménages.

Même s'il est parfois difficile de cibler strictement la dépense fiscale redistributive sur les seuls contribuables nécessaires dans la mesure où les contribuables qui ne sont pas nécessaires parviennent parfois à bénéficier de ces mécanismes, les dépenses fiscales sont justifiées dans une crise pour soutenir les couches vulnérables.

Ce soutien de la Nation à certains contribuables ne doit pas être vu comme une redistribution, mais comme une nécessité permettant à certaines catégories socioprofessionnelles de faire face à la crise en leur faisant jouir d'une fiscalité dérogatoire. Les dépenses fiscales se justifient ainsi par leurs effets escomptés.

B- La justification par les effets escomptés des dépenses fiscales

Les dépenses fiscales peuvent affecter positivement l'économie et la vie des contribuables de deux manières. D'abord, les dépenses fiscales peuvent inciter les agents à travailler davantage, à investir ou à embaucher. Ensuite, les dépenses fiscales parce qu'elles engendrent une baisse

⁶² BCEAO, *Rapport sur la politique monétaire dans l'UMOA*, juin 2022, p. 68. Bas de page 9.

⁶³ <http://matinlibre.com/togo/2021/08/21/togo-covid-19-tranche-sociale-des-factures-deau-et-deelectricite-daout-2021-frais-de-scolairete-dans-les-colleges-et-lycees-a-la-charge-de-letat/>

⁶⁴ <https://www.ouestaf.com/covid-19-des-mesures-fiscales-qui-pourraient-faire-mal/>

⁶⁵ L. PHILIP (dir.), *Dictionnaire encyclopédique des finances publiques*, Paris, Economica, 1991, p. 1434.

⁶⁶ V. DUSSART, « Fiscalité et solidarité », in M. HECQUARD-THERON, (dir.), *Solidarité(s) : perspectives juridiques*, Paris, LGDJ, 2009, p. 243.



d'impôts vont conduire à une hausse de la consommation, qui va elle-même engendrer des revenus supplémentaires pour les vendeurs et donc des embauches, de l'investissement.

Dans un contexte marqué par l'incertitude, les dépenses fiscales peuvent constituer un instrument de politique de soutien au développement de l'économie et de ses acteurs. Elles peuvent dans cette dynamique avoir un réel impact sur l'économie. Ainsi, les dépenses fiscales sont doublement justifiées tant par leurs effets sur l'économie (1), que par leurs effets sur les ménages (2).

1- Les effets escomptés sur l'économie

La crise, quelle qu'elle soit, a probablement une incidence sur l'activité des entreprises et certaines choisissent soit l'option de fermeture, soit celle du licenciement d'une partie des employés. La crise sanitaire par exemple a fait basculer certains pays en Afrique dans une conjoncture économique incertaine. Elle s'est amplifiée par l'effet *domino* des mesures de confinement mises en place pour contenir la propagation du virus, par la baisse des cours des matières premières et par le ralentissement de l'activité économique des principaux partenaires commerciaux de ces pays⁶⁷.

Les dépenses fiscales contribuent alors à préserver l'économie puisqu'il s'agit de soutenir les entreprises qui rencontrent des difficultés particulières afin de ne pas disparaître et maintenir les emplois. En effet, « *la dépense fiscale pourrait apparaître comme un outil complémentaire pour soutenir les secteurs d'activité ébranlés et pour relancer l'activité économique* »⁶⁸. La mise en place d'une batterie de mesures fiscales de soutien au profit des entreprises pendant la crise devrait réduire la pression sur ces entreprises. En effet, les perturbations économiques occasionnées par la crise ont des impacts sur le fonctionnement des entreprises notamment leur trésorerie et leur solvabilité⁶⁹. Les mesures fiscales dérogatoires visent à atténuer la charge fiscale de beaucoup d'entreprises et leur permettent de ne pas "mettre la clé sous le paillason". Associer à d'autres aides notamment budgétaires et sociales, elles contribuent à maintenir les emplois, car elles permettent aux entreprises de limiter les licenciements.

⁶⁷ Selon le PNUD, 26 pays africains ont décrété l'état d'urgence et 45 ont mis en place une forme ou une autre d'interdiction de voyager, tandis que 46 pays ont fermé leurs frontières. <https://blog.secteur-prive-developpement.fr/2022/04/12/face-a-la-crise-des-solutions-innovantes-pour-relancer-le-secteur-prive-en-afrique/>

⁶⁸ I ADOYI, *La performance des dépenses fiscales*, op. cit., p. 420.

⁶⁹ C. MONKAM & J.-M. TAMNOU DJIPEU, « Le droit du travail camerounais à l'épreuve du Covid-19 », *LE NEMRO Revue Trimestrielle de Droit Economique*, Dossier spécial « Covid-19 et le droit », Partie 2, Juillet-septembre 2020, p. 180.



Il y a lieu de noter que toutes les entreprises, en dépit de leur taille et de leur domaine d'activité⁷⁰, ont été confrontées à des difficultés résultant de la fermeture progressive des différentes frontières. En outre, les mesures prises par les pouvoirs publics en termes d'isolement, de confinement et de couvre-feu⁷¹ ont considérablement affecté le marché du travail⁷². Si les grandes entreprises se sont appuyées sur les technologies pour atténuer les conséquences de la crise, les petites et moyennes entreprises ont été pénalisées par manque de culture numérique⁷³ pour mettre en place le travail à distance⁷⁴. La crise impose alors que des actions concrètes de soutien économique et de protection des emplois soient prises.

Ainsi, les dépenses fiscales peuvent s'avérer nécessaires dans la préservation de l'économie et dans le maintien des emplois⁷⁵. Au Sénégal, pour répondre efficacement à la pandémie de la COVID-19, l'Etat a mis en place un programme de résilience économique et sociale⁷⁶. Ce programme portait sur la sauvegarde de la stabilité macroéconomique et financière pour soutenir le secteur privé et maintenir les emplois, à travers notamment des mesures fiscales et douanières destinées à renforcer la trésorerie des entreprises et à promouvoir l'investissement⁷⁷.

L'on sait par exemple que les conséquences économiques et financières de la COVID-19 ont été de plusieurs ordres et variaient significativement selon l'activité. En effet, au regard de son caractère inédit, singulier et planétaire, la crise de COVID-19 a éprouvé durement les entreprises, la quasi-totalité des secteurs économiques et leurs organisations professionnelles⁷⁸.

⁷⁰ Comme le transport, la restauration et l'hébergement

⁷¹ Au Togo, face à la progression du Coronavirus, l'état d'urgence sanitaire est déclaré le 1^{er} avril 2020 et le lendemain le couvre-feu a été instauré de 20 heures à 6 heures sur toute l'étendue du territoire national. <https://preventepidemics.org/stories/utiliser-les-progres-juridiques-pour-ralentir-la-covid-19-au-togo/>. Voir aussi K. DJOLAR et A. GUÉZÉRÉ, « Les frontières du Togo par temps de COVID-19 : entre affirmation de l'autorité de l'Etat et développement d'une économie de la fermeture », *Revue en ligne de géographie politique et de géopolitique*, n° 44, 2021-02, <https://journals.openedition.org/espacepolitique/10177>.

⁷² G. TCHOUASSI, S. F. TEMFACK, Ch. Ch. KAMGA KAMGA, « Les métiers offerts et demandes au Cameroun en contexte de Covid-19 », *LE NEMRO Revue Trimestrielle de Droit Economique*, Dossier spécial « Covid-19 et le droit », Partie 2 Juillet-septembre 2020, p. 120.

⁷³ Ch. ODOOM, « Face à la crise, des solutions innovantes pour relancer le secteur privé en Afrique », *Secteur privé & développement*, 12 avril 2022, <https://blog.secteur-prive-developpement.fr/2022/04/12/face-a-la-crise-des-solutions-innovantes-pour-relancer-le-secteur-prive-en-afrique/?output=pdf>

⁷⁴ M. A. MOUTHIEU NJANDEU, « COVID-19 et exécution du travail », *LE NEMRO Revue Trimestrielle de Droit Economique*, Avril/Juin 2020, pp. 134-146 ; A.-D. WANDJI KAMGA, « Covid-19 et recours au télétravail », *LE NEMRO Revue Trimestrielle de Droit Economique*, Dossier spécial « Covid-19 et le droit », Partie 2, Juillet-septembre 2020, pp. 150-167.

⁷⁵ J. KOM, « La protection de l'emploi à l'épreuve de la crise sanitaire : cas Covid-19 », *LE NEMRO, Revue Trimestrielle de Droit Economique*, Avril/Juin 2020, p. 132.

⁷⁶ L'ordonnance n°002-2020 du 23 avril 2020 du Président de la République a défini des mesures fiscales en soutien aux entreprises dans le cadre de la pandémie du Covid-19.

⁷⁷ Ministère des finances et du budget, *Rapport d'évaluation budgétaire des dépenses fiscales*, Sénégal, Edition 2020, p. 12.

⁷⁸ Chambre Consulaire régionale-UEMOA, *Impact de la pandémie du COVID-19 sur le secteur privé de l'UEMOA*, Rapport COVID-19, mai, 2020, p. 20.



L'on peut constater que le secteur des services semble être celui où l'impact négatif de la crise de COVID-19 a été le plus marqué. Ce secteur est suivi respectivement par le commerce, l'industrie, l'artisanat et l'agriculture dans les proportions de 71%, 62%, 56% et 48%⁷⁹. Le financement de cette crise devrait normalement dépendre pour l'essentiel des revenus tirés de l'impôt. Or, les défauts structurels du système fiscal ne permettent pas de recouvrer rapidement les taxes et dans l'incapacité de recourir éternellement à la dette, il faut alors activer les dépenses fiscales.

Cet interventionnisme fiscal ne serait pas alors « *ce démon redoutable* »⁸⁰, mais un ange protecteur qui peut aussi avoir des effets positifs escomptés sur les ménages.

2- Les effets escomptés sur les ménages

La dépense fiscale est un choix politique par rapport aux autres objectifs de l'impôt que sont le financement, aux moindres pertes, de bien-être de la production de biens et de services publics et la redistribution⁸¹. En effet, dans la dynamique de réduction des inégalités et pour permettre aux citoyens de faire face au coût de la vie chère, l'Etat peut accorder des aides fiscales redistributives aux personnes modestes ou d'une manière générale à tous les contribuables. Les effets induits par ces dépenses fiscales même s'il est difficile de les quantifier, peuvent s'observer à divers niveaux. Pour les dépenses fiscales redistributives, les effets directs peuvent s'apprécier à la lumière de leur impact sur les bénéficiaires initiaux c'est-à-dire les contribuables dont la charge fiscale est allégée ou sur les bénéficiaires secondaires qui ressentent les effets des allègements.

Ainsi, les dépenses fiscales peuvent permettre aux contribuables d'être résilients face à la crise. Le programme sénégalais en est une parfaite illustration. En effet, le gouvernement du Sénégal a de manière inclusive mis en place un programme de résilience économique et social (PRES) pour soulager les ménages les plus affectés et les entreprises directement touchées. Les exonérations accordées aux ménages résultent principalement du secteur de l'eau, de l'électricité et des denrées de première nécessité visant essentiellement les couches les plus vulnérables⁸². L'effet recherché est d'augmenter le pouvoir d'achat des ménages en leur

⁷⁹ *Idem.*

⁸⁰ M. LAURÉ, *Science fiscale*, Paris, PUF, 1993, p. 37.

⁸¹ Ministère des finances et du budget, *Rapport d'évaluation budgétaire des dépenses fiscales*, Sénégal, Edition 2020, p. 39.

⁸² Ministère des finances et du budget, *Rapport d'évaluation budgétaire des dépenses fiscales*, Sénégal, Edition 2020, p. 38.



permettant de faire face aux coûts de la vie chère. C'est aussi l'objectif visé par les mesures dérogatoires au Niger⁸³ notamment soutenir le pouvoir d'achat⁸⁴ et garantir la sécurité alimentaire⁸⁵.

La finalité de ces mesures de soutien est de permettre aux ménages d'être résilients face à la crise. En effet, l'on peut constater que le cœur du programme sénégalais reste la résilience. Cette notion qui rencontre aujourd'hui un succès considérable⁸⁶, consiste en la capacité d'un individu ou d'un groupe à surmonter un traumatisme et/ou de continuer à se construire dans un environnement défavorable⁸⁷. La résilience est souvent reliée à la vulnérabilité, notion qui met l'accent sur une fragilité, « un état de moindre résistance aux agressions »⁸⁸. Face à la crise sanitaire, l'on a constaté que la mobilisation collective a permis de pallier les déficits en masques, en gel, *etc.*, témoignant de la réactivité et de la créativité de pratiques solidaires, qualifiées de résilientes⁸⁹. Ainsi en période de crise, les dépenses fiscales peuvent mieux faire en soulageant un tant soit peu les ménages.

Ces allègements fiscaux qui sont des dépenses fiscales proprement dites⁹⁰ non seulement encouragent les contribuables à adopter des comportements qui correspondent à des objectifs d'intérêt général, mais aussi, permettent de faire face à la crise. Les dépenses fiscales étant strictement limitées aux encouragements fiscaux, trouvent leur justification dans la résilience des contribuables. Ainsi, l'on peut dire que les dépenses fiscales sont des instruments de politique publique destinés à encourager directement ou indirectement certains contribuables à adopter des comportements d'intérêt général afin de permettre d'être résilient face à une crise.

La crise a montré le rôle protecteur de l'Etat qui s'est notamment affirmé par le rôle redistributif des dépenses fiscales. En effet, pour l'exonération de la TVA sur les factures d'eau et d'électricité, il faut noter que l'impact a été positif dans la mesure où on peut relever qu'au

⁸³ Comité national chargé de l'évaluation des dépenses fiscales, *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales de l'exercice 2021*, août 2022, p. 22

⁸⁴ Soutenir le pouvoir d'achat : visant à atténuer le niveau des prix au profit des ménages, représente 4,87% des mesures dérogatoires.

⁸⁵ Garantir la sécurité alimentaire : représente 4,55% des mesures dérogatoires.

⁸⁶ La résilience est un concept d'origine physique, transféré en sciences sociales, notamment en psychologie et en économie, après un détour par l'écologie. Lors de ces transferts entre les sciences, le concept se diversifie et devient polysémique. Voir A. DAUPHINE, D. PROVITOLLO, « La résilience : un concept pour la gestion des risques », *Annales de géographie*, n° 654, 2007/2, pp. 115 à 125.

⁸⁷ S. TISSERON, *La résilience*, Paris, PUF, 2018, p. 5.

⁸⁸ M. ANAUT, « Trauma, vulnérabilité et résilience en protection de l'enfance », *Connexions*, n° 77, 2002, p. 105.

⁸⁹ A. DIETRICH, J. RIBEROT, « Gérer la résilience en contexte extrême : le cas de la brigade de sapeurs-pompiers de Paris », *Question(s) de management*, n° 35, 2021/5, p. 53.

⁹⁰ I. ADOYI, *La performance des dépenses fiscales*, *op. cit.*, p. 389.



Togo 78 000 citoyens ont bénéficié de la gratuité de la tranche sociale de l'eau⁹¹. En Côte d'Ivoire le gouvernement a décidé de prendre en charge les factures d'électricité et d'eau de plus d'un million de ménages vulnérables pour les mois d'avril et mai 2020⁹². Au Sénégal, les ménages sont les premiers bénéficiaires des exonérations avec 381,46 milliards en valeur absolue, soit 45,08% en valeur relative. Elles ont connu une faible hausse de seulement 6,35% comparée à l'année 2019. Cette hausse s'explique logiquement par le contexte de la pandémie de la COVID-19 eu égard aux mesures de résilience⁹³.

Le rôle que jouent les dépenses fiscales en période de crise est considérable. L'existence des dépenses n'est pas une situation anormale puisqu'elles sont justifiées pleinement en période de crise. En effet, elles permettent tout d'abord de préserver l'économie et soutenir les ménages. Elles permettent ensuite de réduire le choc de la crise en empêchant dans certains cas le recours systématique à l'endettement⁹⁴. Cependant, la crise ne doit pas faire oublier les enjeux des dépenses fiscales pour le Trésor public. C'est la raison pour laquelle les dépenses fiscales, même si elles sont justifiées dans la crise, doivent demeurer gouvernables face à la crise.

II- LES DEPENSES FISCALES GOUVERNABLES FACE A LA CRISE

Le recours aux dépenses fiscales en période de crise est une fois encore un signe que celles-ci sont un instrument de politique publique utile et nécessaire. Cependant, même adoptées dans un contexte de crise, elles doivent être gouvernées afin de limiter leur impact budgétaire et d'éviter qu'elles compromettent durablement la situation financière des personnes publiques.

Néanmoins, cette gouvernance doit être adaptée pour tenir compte de ce contexte particulier dans lequel ces mesures ont été adoptées. Ainsi, la gouvernance suppose de mettre en place non seulement un pilotage adapté (A), mais aussi une évaluation-contrôle circonstanciée (B).

A- La gouvernance par un pilotage adapté

⁹¹ <https://www.togofirst.com/fr/social/2406-5792-covid-19-les-mesures-sociales-dans-le-secteur-de-l-eau-ont-fait-pres-de-80-mille-beneficiaires>

⁹² <https://apanews.net/fr/news/covid-19-le-gouvernement-ivoirien-prend-en-charge-les-factures-delectricite-et-deau-des-pauvres>.

⁹³ Ministère des finances et du budget, *Rapport d'évaluation budgétaire des dépenses fiscales*, Sénégal, Edition 2020, p. 33.

⁹⁴ Le recours à l'endettement peut entraîner l'amenuisement des capacités budgétaires des Etats. Voir E. TONI, T. A. C. ADAHI, « Les finances publiques au service de la lutte contre la Covid-19 en Afrique de l'ouest », *Gestion & Finances Publiques*, n° 6, 2020/6, p. 109.



Les dépenses fiscales ne sont plus aujourd'hui une question purement fiscale dans la mesure où elles sont devenues un enjeu budgétaire crucial⁹⁵ pour l'avenir des finances publiques des Etats membres de l'UEMOA. Pour limiter leur impact budgétaire⁹⁶, et d'autres effets pervers⁹⁷ qu'elles produisent, la lutte a été engagée contre ces dépenses à travers de multiples dispositifs notamment leur encadrement institutionnel et leur rationalisation. Ces exigences de gouvernance de pilotage doivent être appliquées aux dépenses fiscales qui sont adoptées en période de crise. Mais en aménageant les règles de leur encadrement institutionnel (1) et en mettant en place une rationalisation appropriée (2).

1- Le pilotage par un encadrement institutionnel aménagé

Le meilleur pilotage des dépenses fiscales est nécessaire afin d'éviter la création anarchique des dépenses fiscales en assurant la transparence. Le pilotage par l'exécutif notamment par les ministères, doit s'inscrire dans la politique fiscale du gouvernement et impliquer le parlement.

Les ministères responsables des politiques publiques auxquelles concourent les dépenses fiscales doivent être responsables de ces dernières afin de les piloter. Des règles sont posées même si les actes suivent lentement. L'UEMOA a prévu une structure de coordination qui devrait impliquer plusieurs administrations s'occupant des questions économiques et financières de même que des structures privées à savoir les entreprises⁹⁸. En Côte d'Ivoire, c'est le Comité national d'évaluation des dépenses fiscales qui est mis en place. Par contre, l'on note qu'au Bénin et au Togo, c'est une Unité de politique fiscale qui est mise en place. Au Bénin, l'Unité de politique fiscale est une structure rattachée à la Direction des impôts⁹⁹ tandis qu'au Togo cette Unité est directement rattachée au ministère de l'économie et des finances¹⁰⁰.

⁹⁵ D. MIGAUD, G. CARREZ, J.-P. BRARD et al., *Rapport d'information sur les niches fiscales*, Assemblée nationale, 2008, Rapport d'information n° 946, p. 9.

⁹⁶ M. PUCCI, B. TINEL, « Réductions d'impôts et dette publique en France », *Revue de l'OFCE*, vol. 116, n° 1, mai 2011, pp. 125-148 ; E. DIARRA, « Les politiques fiscales en France », *RFFP*, n° 129, 2015, p. 249.

⁹⁷ Atteinte au principe d'égalité devant l'impôt, l'augmentation de la fraude fiscale etc.

⁹⁸ Aux termes de l'article 10 de la décision n° 08/2015/CM/UEMOA instituant les modalités d'évaluation des dépenses fiscales dans les Etats membres, la structure chargée de conduire les travaux d'évaluation des dépenses fiscales doit être « créée à l'intérieur du comité national de suivi de la transition fiscale prévue par la décision n° 35/CM/UEMOA du 17 décembre 2009 ».

⁹⁹ Voir l'article 7 de l'arrêté n° 3005/MEF/DC/SGM/DGI/SP/378SGG17 du 29 septembre 2017 portant attributions, organisation et fonctionnement de la Direction générale des impôts.

¹⁰⁰ Voir l'article 1^{er} alinéa 2 de l'arrêté n° 088/MEF/CAB du 20 mars 2020 portant attributions, organisation et fonctionnement de l'unité de politique fiscale.



L'Unité de politique fiscale au Togo est chargée par exemple de définir la politique des exonérations fiscales nationales et internationales et examiner les demandes de dérogations¹⁰¹.

Cependant, l'on peut constater que ces structures de coordination sont mises en sommeil en période de crise dans la définition de la politique fiscale. En effet, l'urgence a pu justifier que certaines répartitions de compétence en matière de création des dépenses fiscales ne soient pas respectées. Ainsi, en période de crise c'est le gouvernement qui intervient sans forcément consulter la structure de coordination. L'on note alors que pendant la crise, l'encadrement institutionnel normal fait place à un encadrement institutionnel de crise.

De plus, quel que soit le contexte le pilotage des dépenses fiscales ne peut se faire dans l'espace UEMOA sans impliquer le parlement. En effet, le droit communautaire a revalorisé les pouvoirs budgétaires du parlement¹⁰² et l'on ne peut plus parler des questions financières sans que le dépositaire final n'y soit associé. Cette implication est justifiée par la compétence fiscale du parlement. En effet, il existe un lien consubstantiel entre le parlement et l'impôt. Quelles que soient les crises du parlementarisme¹⁰³, le parlement reste la pierre angulaire de la démocratie représentative en écho aux prérogatives essentielles que la tradition démocratique lui reconnaît à savoir le consentement de l'impôt¹⁰⁴.

Le pouvoir fiscal du parlement en matière de dépenses fiscales repose sur les principes de consentement de l'impôt et celui de la légalité de l'impôt¹⁰⁵. La constitution donne compétence à la loi de déterminer l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures¹⁰⁶. Or, l'on constate que les dépenses fiscales sont dérogatoires aux règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature.

¹⁰¹ Voir les articles 5 et 6 de l'arrêté n° 088/MEF/CAB du 20 mars 2020 portant attributions, organisation et fonctionnement de l'unité de politique fiscale au Togo.

¹⁰² D. OUÉDRAOGO, « Vers un renouveau de la loi de règlement dans les pays membres de l'UEMOA ? », *Revue juridique et politique des Etats francophones*, n° 3, 69^e année, juillet-septembre 2015, p. 300. F. ROBERT, « La rénovation des pouvoirs du parlement », *RFFP*, n° 76, 2001, p. 80.

¹⁰³ R. M. JENNAR, « Le parlement : une institution en crise », *Courrier hebdomadaire du CRISP*, n° 1013-1014, 1983/28, pp. 2-66. Certains auteurs pensent que s'il y a la crise du parlement « *ce n'est pas une crise affectant l'existence du Parlement lui-même, mais plutôt une crise d'adolescence de la démocratie représentative* » : voir E. M. KINI, « L'aporie métaphorique « du déclin du parlement » dans les démocraties africaines, cas du Bénin et du Togo », *Afrilex*, 2021, 26 p.

¹⁰⁴ Le consentement de l'impôt doit être distingué du consentement à l'impôt. Le consentement de l'impôt suppose que la levée du prélèvement soit explicitement acceptée par ceux sur qui en retombe la charge ou par leurs représentants. Le principe du consentement de l'impôt serait alors à l'origine de l'Etat parlementaire. Voir M. BOUVIER, M.-Ch. ESCLASSAN, J.-P. LASSALE, *Finances publiques*, Paris, LGDJ, 10^e éd., 2010, p. 715. Ch. PIERRET, « Le parlement et la fiscalité », *Revue Pouvoirs*, n° 23, 1982, p. 2 ; V. DUSSART, Le parlement et l'impôt, Pouvoirs, n° 151, 2014/4, pp. 57-69.

¹⁰⁵ Le principe de légalité de l'impôt est indissociable du consentement de l'impôt. Voir M. BOUVIER, M.-Ch. ESCLASSAN, J.-P. LASSALE, *Finances publiques*, op. cit., p. 719.

¹⁰⁶ Voir l'article 84 alinéa 1, 9^e tiret de la Constitution togolaise de 1992.



Il s'en suit logiquement que l'organe qui est compétent pour fixer les règles fiscales devrait être le même pour déterminer les règles fiscales dérogatoires. Ainsi, comme l'a souligné le conseil des impôts en France, « *si l'assujettissement à un impôt doit résulter de la loi, le fait d'y être soustrait ne peut résulter que d'un texte de même niveau* »¹⁰⁷. Il appartient alors au parlement et non au gouvernement¹⁰⁸ de déterminer les dépenses fiscales¹⁰⁹. Au sein des Etats membres de l'UEMOA, cette exigence est en partie respectée puisque certaines dépenses fiscales sont créées par divers textes législatifs à savoir le code des investissements¹¹⁰, le code minier, les lois sur les zones franches, *etc.* Mais en période de crise, il existe un risque de contournement du parlement pour créer la dépense fiscale. Ainsi, il peut arriver que les autorités titulaires du pouvoir réglementaire octroient des avantages fiscaux dans des textes réglementaires ou dans des conventions particulières. C'est le constat des mesures fiscales de sortie de crise contenues dans les ordonnances¹¹¹. Même si l'on peut avancer l'argument de l'habilitation législative pour intervenir dans la crise, il importe dans tous les cas d'informer le parlement pour un débat parlementaire renforcé¹¹².

Cette implication du parlement permet de mieux rationaliser les dépenses fiscales.

2- Le pilotage par une rationalisation appropriée

La rationalisation de la gestion budgétaire a gagné le continent africain¹¹³ en permettant d'associer des objectifs aux dépenses publiques afin d'optimiser le rendement de l'impôt¹¹⁴. Les dépenses fiscales sont aussi concernées par la rationalisation. Et comme l'a si bien dit

¹⁰⁷ Conseil des impôts, *La fiscalité dérogatoire. Pour un réexamen des dépenses fiscales : 21e rapport au président de la République*, septembre 2003, p. 57.

¹⁰⁸ Dans une décision en date du 23 novembre 1936, le Conseil d'Etat avait jugé que « ni le principe de la liberté du commerce et de l'industrie ni celui de l'égalité devant l'impôt ne font pas obstacle à ce que le président de la République [...] prévoie un traitement fiscal différent pour les contribuables ayant la qualité de citoyens ou de sujets français et pour les contribuables d'origine étrangère résidant dans les colonies françaises » : CE, 23 novembre 1936, Abdoulhousen et autres. Dans une autre décision du 27 mars 2000, Fédération nationale de l'industrie hôtelière, le CE avait déclaré illégales les décisions ministérielles des 23 mars 1942 et 19 mars 1943 sur lesquelles était fondée l'exonération de TVA sur les cantines. « Cependant, il n'a pas motivé son jugement par l'impossibilité pour une norme de ce niveau de créer un avantage fiscal, mais par une incompatibilité entre cette décision et la loi fiscale, à la lumière de la sixième directive qui assujettit explicitement les opérations des cantines à la TVA. ».

¹⁰⁹ I. ADOYI, *La performance des dépenses fiscales*, *op. cit.*, p. 75.

¹¹⁰ La loi n° 2019-005 portant code des investissements au Togo, la loi n° 038-2018/AN du 30 octobre 2018 portant code des investissements au Burkina-Faso ; Loi n° 2020-02 du 20 mars 2020 portant code des investissements en République du Bénin etc.

¹¹¹ Des fois c'est par communiqué du gouvernement que sont annoncées les mesures fiscales incitatives.

¹¹² Le débat permet de faire participer les parlementaires à la détermination des orientations fiscales, mais dans une large mesure leur permet de s'exprimer sur le choix des politiques publiques.

¹¹³ TANO (F.), « La rationalisation de la gestion budgétaire en Afrique : l'exemple de la Côte d'Ivoire », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 98, juin 2007, p.47.

¹¹⁴ N. MEDE, *Finances publiques. Espace UEMOA/UMOA*, L'Harmattan Sénégal, 2016, p. 140.



François Barque, « *trop longtemps appréhendées de façon superficielle, les niches fiscales sont, désormais, concernées par un processus de rationalisation qui revêt logiquement deux dimensions.* »¹¹⁵. La rationalisation des dépenses fiscales devient alors un enjeu fondamental dans l'espace UEMOA.

L'argument de la crise ne doit pas être un prétexte pour contourner l'obligation de rationaliser les aides fiscales. Cette rationalisation permet d'éviter une concurrence fiscale vers le bas engendrant des pertes de recettes importantes et conduisant à une législation fiscale complexe et non maîtrisée¹¹⁶. Cette rationalisation en période de crise ne doit pas porter sur l'encadrement du recours aux dépenses fiscales, mais doit plutôt mettre en place une stratégie dynamique de gestion des dépenses fiscales.

L'un des enjeux de la rationalisation des dépenses fiscales est tout d'abord de bien calibrer la dépense fiscale en utilisant la forme la plus appropriée, en retenant des modalités notamment les taux et les plafonds les plus adaptés afin de permettre qu'elles bénéficient aux personnes nécessiteuses et de limiter inutilement leur coût budgétaire. Or, on peut constater qu'en période de crise, les aides fiscales sont accordées à l'aveuglette sans tenir compte de l'effet escompté. A titre d'illustration, les aides fiscales en période de la COVID-19 ont concerné les produits et les matériels de lutte contre la pandémie à travers les taux réduits de la TVA et des droits de douane. Il y a aussi les produits de première nécessité qui ont bénéficié des réductions sans savoir si tous les contribuables en ont besoin. En ce qui concerne les aides fiscales aux entreprises, on n'a pas fait une distinction entre les grandes entreprises et les PME et PMI dans l'octroi des aides fiscales. On peut regretter qu'il n'y a pas eu un ciblage approprié en tenant compte de la situation financière des entreprises afin d'éviter l'effet d'aubaine¹¹⁷. En effet, en période de crise, les conditions adoptées entraînent parfois un champ d'application vaste et un mauvais ciblage des dépenses fiscales, ce qui peut favoriser des effets d'aubaine¹¹⁸. Ce risque d'effet d'aubaine des dépenses fiscales est plus élevé dans la mesure où leur ciblage est plus difficile et que des personnes non nécessiteuses chercheraient à en profiter. En période de crise, les

¹¹⁵ F. BARQUE, « La rationalisation du coût des dépenses fiscales ou la difficile appréhension de l'interventionnisme fiscal par le droit budgétaire », *Revue de droit fiscal* n° 40, octobre 2010, p. 2.

¹¹⁶ J.-F. BRUN et G. CHAMBAS, *Guide méthodologique d'évaluation des dépenses fiscales en Afrique de l'ouest. Rapport intermédiaire II*, version 18 août 2021, p. 32.

¹¹⁷ Comme pour toutes les politiques incitatives, les subventions octroyées par des dépenses fiscales sont exposées au risque de l'effet d'aubaine : on désigne par là une situation où un avantage fiscal qui a pour but de modifier des comportements est octroyé à des agents économiques qui adoptent de toute façon le comportement qui veut être encouragé. Ce sera le cas d'une aide à l'investissement ou d'une prime à l'emploi octroyée à une entreprise qui a de toute façon investi ou engagé. L'effet d'aubaine réduit l'efficacité de la subvention. Voir Ch. VALENDUC, « Les dépenses fiscales », *Reflète et perspectives de la vie économique*, vol. XLIII, n° 1, 2004, p. 99.

¹¹⁸ I. ADOYI, *La performance des dépenses fiscales*, *op. cit.*, p. 450.



dépenses fiscales couvrent plusieurs domaines et il existe un risque qu'un contribuable puisse cumuler plusieurs exonérations tant qu'il remplit les conditions alors même qu'il ne devrait pas en être ainsi ou qu'il n'en a pas besoin. La rationalisation permet dans cette dynamique non seulement d'assurer l'équité fiscale, mais aussi de réduire le coût total des dépenses fiscales.

Cependant, malgré l'urgence des interventions fiscales, il est nécessaire de faire l'effort de ciblage afin de limiter les effets d'aubaine. Il faut noter aussi que ce n'est pas parce qu'on est en crise qu'on peut totalement exonérer certaines activités ou accorder n'importe quelle aide fiscale.

Le pilotage stratégique avec la mise en œuvre d'une politique de rationalisation doit viser à réduire le coût et le nombre des dépenses fiscales qui deviennent sans utilité pour le système fiscal¹¹⁹. Ainsi, tout processus de rationalisation des dépenses fiscales doit reposer essentiellement sur leur évaluation¹²⁰.

B- La gouvernance par une évaluation-contrôle circonstanciée

L'évaluation est une démarche fondamentale qui fait désormais partie des thèmes obligés de toute réflexion sur la gouvernance de l'Etat. En effet, l'inscription des dépenses publiques dans la logique de performance au sein des Etats de l'UEMOA nécessite l'évaluation des politiques publiques. La dépense fiscale constituant un instrument de politique publique, elle doit faire l'objet d'évaluation systématique. Cependant, en période de crise, l'évaluation doit être adoucie (1) pour tenir compte du contexte. A l'inverse, le contrôle fiscal qui vise à s'assurer que les personnes qui ont bénéficié de ces dépenses fiscales remplissent les conditions et à les retirer le cas contraire, doit demeurer normal (2) afin de retirer l'avantage induit pour les personnes qui ne devraient pas en profiter.

1- La gouvernance par une évaluation adoucie

L'évaluation de l'action publique est une exigence qui est associée depuis toujours à l'exigence démocratique de transparence, de qualité de service public, de reddition de compte pour les pouvoirs publics et de performance des politiques fiscales. Ces raisons militent en faveur d'une

¹¹⁹ 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. 221.

¹²⁰ P. THÉOUA-N'DRI, « Financement des budgets et pratique des dépenses fiscales dans l'espace UEMOA : Réflexion sur un couple contesté », *op. cit.*, p. 21.



installation durable de l'évaluation dans les pratiques¹²¹. Au sein des Etats de l'UEMOA, la culture de l'évaluation est entrée timidement dans les habitudes.

C'est à la faveur de la directive n° 01/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 portant code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA qu'il est fait obligation aux Etats d'évaluer leurs dépenses fiscales. Aux termes de cette directive, la nature et le coût budgétaire des dépenses fiscales doivent faire l'objet d'une présentation détaillée annexée au budget¹²². A la différence du Bénin et du Sénégal qui ont engagé l'évaluation de leurs dépenses fiscales depuis 2008, les autres Etats membres leur ont emboîté le pas à partir de 2011. En l'état actuel, tous les pays de l'UEMOA sauf la Guinée-Bissau ont produit des rapports sur l'évaluation des dépenses fiscales. Afin d'harmoniser la pratique de l'évaluation, le conseil des ministres a pris la décision n° 08/2015/CM/UEMOA du 02 juillet 2015, instituant les modalités d'évaluation des dépenses fiscales dans les Etats membres de l'UEMOA. Si des efforts sont faits en matière d'évaluation *ex ante*, il faut observer que l'évaluation *ex post* doit être de mise en période de crise.

L'évaluation *ex ante*, faite à partir de la méthode de la perte initiale des recettes, consiste à déterminer les coûts directs des dépenses fiscales avant le début de l'exercice budgétaire sur la base des prévisions. La méthode préconisée dans l'espace UEMOA est celle de la « perte de recettes » ou du « manque à gagner » qui brille par sa simplicité¹²³. Cette méthode « *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* »¹²⁴. L'usage de cette méthode inspirée de celle utilisée dans les pays de l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE) recèle des limites dans la mesure où elle ne met pas l'accent sur l'impact des effets budgétaires et économiques engendrés par les mesures dérogatoires elles-mêmes. L'on peut constater qu'aucune estimation n'est faite lorsque les mesures étaient prises alors même qu'on peut estimer le nombre d'entreprises bénéficiaires. En effet, une mesure incitative peut induire des changements de

¹²¹ D. MIGAUD, « Les cinq défis de l'évaluation », *Revue française d'administration publique*, n° 148, 2013/4, p. 850 ; A. FOUQUET, « L'évaluation des politiques publiques : état(s) de l'art et controverses », *Revue française d'administration publique*, n° 148, 2013/4, p. 837.

¹²² Voir le 4.9 La nature et le coût budgétaire des exonérations et dérogations fiscales ainsi que les prêts, avances et garanties font l'objet d'une présentation détaillée à l'occasion de l'adoption du budget annuel.

¹²³ Ministère des finances et du budget, *Rapport d'évaluation budgétaire des dépenses fiscales*, Sénégal, édition 2020, p. 21.

¹²⁴ P. THÉOUA-N'DRI, « Financement des budgets et pratique des dépenses fiscales dans l'espace UEMOA : Réflexion sur un couple contesté », *op. cit.*, p. 21.



comportement auprès du contribuable ou avoir des effets inattendus pouvant affecter les recettes ou les bonifier¹²⁵.

Malgré les limites de la méthode utilisée, l'évaluation des dépenses fiscales dans l'espace UEMOA est une réalité si l'on prend en compte les mesures recensées et celles évaluées. Au Niger, les mesures relatives aux exonérations totales sont passées de 185 en 2020 à 190 en 2021, soit une augmentation de 5 mesures. Les exonérations totales représentent la plus importante part avec 61,69% de l'ensemble des mesures d'incitation, suivies des facilités de trésorerie avec 23,7%¹²⁶. En Côte d'Ivoire, le Comité Nationale d'Evaluation des Dépenses Fiscales élabore régulièrement le rapport d'évaluation des dépenses fiscales. Au titre de l'année 2021, les travaux d'identification ont permis de recenser 383 dispositions dérogatoires constitutives des dépenses fiscales. Au total, 287 mesures ont été réellement évaluées, soit un taux d'évaluation de 74,9%. Au Sénégal, 339 mesures ont été recensées en 2020 et seulement 269 sont évaluées, soit 79 % en valeur relative¹²⁷.

L'évaluation *ex post* permet de procéder à l'étude de la performance des dépenses fiscales en déterminant « *leurs coûts, leurs effets et les processus qui les produisent, d'analyser leurs résultats, de vérifier la correspondance entre les résultats, les objectifs affichés et les moyens mis en œuvre* »¹²⁸. Si cette évaluation fait défaut dans l'espace UEMOA, elle est nécessaire en période de crise pour apprécier la performance des mesures fiscales accordées en période de crise. L'efficacité permettra par exemple de mesurer l'atteinte des objectifs poursuivis par les pouvoirs publics en accordant les aides fiscales en période de crise. L'efficience pour sa part permettra de tirer des leçons sur les mesures fiscales dérogatoires les plus pertinentes et les plus adaptées en période de crise.

L'évaluation *ex post* peut être utilisée en période de crise pour mesurer les effets des dépenses fiscales. En effet, « *une évaluation bien menée doit notamment permettre de répondre à deux questions essentielles : le dispositif évalué a-t-il amélioré la situation de ses bénéficiaires ? Le dispositif a-t-il eu des effets sur la collectivité dans son ensemble, au-delà de la population des*

¹²⁵ Ministère des finances et du budget, *Rapport d'évaluation budgétaire des dépenses fiscales*, Sénégal, édition 2020, p. 21.

¹²⁶ Comité National Chargé de l'évaluation des Dépenses Fiscales, *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales de l'exercice 2021*, Niger, août 2022, p. 20.

¹²⁷ Ministère des finances et du budget, *Rapport d'évaluation budgétaire des dépenses fiscales*, Sénégal, édition 2020, p. 26.

¹²⁸ I ADOYI, *La performance des dépenses fiscales*, *op. cit.*, p. 147.



*bénéficiaires ? »*¹²⁹. Cette évaluation qui met l'accent sur le coût et les effets des dépenses fiscales permettrait d'assurer la transparence budgétaire¹³⁰ et conduirait dans cette dynamique à mieux apprécier l'opportunité des dépenses fiscales de sortie de crise par rapport aux dépenses directes. Ainsi, l'évaluation consiste à « *reconnaitre et mesurer ses effets propres* », rechercher « *si les moyens mis en œuvre permettent de produire les effets attendus et d'atteindre les objectifs fixés* », et « *former un jugement sur sa valeur* »¹³¹. Pour Bernard Perret, « *évaluer c'est soumettre à l'épreuve des faits non seulement les objectifs d'une action, mais aussi les hypothèses et préjugés qui la fondent et les stratégies d'action de ceux qui sont chargés de la mettre en œuvre* »¹³². L'évaluation a ainsi « *pour objectif d'optimiser une politique en analysant les écarts entre, d'une part, les éléments qui en sont attendus pour répondre aux besoins de la société et, d'autre part, les résultats qui ont été obtenus* »¹³³. Il s'agit de l'évaluation qualitative qui 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* »¹³⁴.

Quelles que soient les difficultés, « *l'évaluation doit être améliorée pour être la plus exhaustive possible* »¹³⁵. Il faut alors combler les lacunes de l'évaluation actuelle en mettant l'accent sur un contrôle normal.

2- La gouvernance par un contrôle normal

La gouvernance des dépenses fiscales pose véritablement le problème de leur contrôle fiscal¹³⁶. En théorie, les dépenses fiscales constituent un champ fertile du contrôle fiscal compte tenu du nombre important des dispositifs existants, du nombre pléthorique des contribuables bénéficiaires, et surtout de leur complexité qui les expose à des utilisations irrégulières par les

¹²⁹ M. FERRACCI, É. WASMER, *État moderne, État efficace : évaluer les dépenses publiques pour sauvegarder le modèle français*, 2011, Paris, Odile Jacob, 2012, p. 9.

¹³⁰ L'exigence de transparence des dépenses fiscales reste une préoccupation originelle. En effet, avec l'avènement des dépenses fiscales, la préoccupation des auteurs, des experts et des gouvernants était d'assurer la transparence. Il fallait les identifier, les quantifier afin de déterminer leur impact sur le budget de l'Etat.

¹³¹ Guide pratique, *Evaluer la qualité et la performance publiques*, La documentation Française, 2006, p. 38.

¹³² B. PERRET, « 3. L'évaluation des politiques publiques », *Regards croisés sur l'économie*, n° 18, 2016/1, p. 47.

¹³³ A. FOUQUET, « L'évaluation des politiques publiques : état(s) de l'art et controverses », *Revue française d'administration publique*, n° 148, 2013/4, p. 840.

¹³⁴ P. THÉOUA-N'DRI, « Financement des budgets et pratique des dépenses fiscales dans l'espace UEMOA : Réflexion sur un couple contesté », *op. cit.*, p. 21.

¹³⁵ P. THÉOUA-N'DRI, « Financement des budgets et pratique des dépenses fiscales dans l'espace UEMOA : Réflexion sur un couple contesté », *op. cit.*, p. 21.

¹³⁶ Le contrôle fiscal vise trois objectifs : un objectif budgétaire (recouvrement des impôts éludés), un objectif répressif (sanction des fraudes), et un objectif dissuasif (l'incitation au civisme fiscal par crainte des sanctions).



bénéficiaires¹³⁷. Ainsi, le contrôle fiscal des dépenses fiscales reste nécessaire afin d'éviter des fraudes et surtout en période de crise, des avantages fiscaux injustifiés.

Il faut noter que pour faire face à la crise, les Etats ont mis l'accent sur la TVA et les droits de douane. Ainsi, en Côte d'Ivoire, la structure des exonérations par nature d'impôts et taxes évaluées en 2020 met en évidence, tout comme celle de 2019, la prépondérance de la TVA, qui s'établit à 232,8 milliards (65,6% des exonérations fiscales et douanières). Les droits de douane (DD) viennent en deuxième position, avec un coût de 50,1 milliards, soit 14,1 % du coût global¹³⁸. Si l'on prend les exonérations de TVA sur les produits de première nécessité, on peut constater que ces exonérations peuvent avoir des effets défavorables en termes d'équité. En effet, il peut arriver que les consommateurs les mieux nantis bénéficient plus des exonérations tandis que les consommateurs les plus pauvres bénéficient le moins de ces exonérations¹³⁹. Le contrôle fiscal devrait permettre dans cette situation de s'assurer que ceux qui bénéficient des aides fiscales remplissent les conditions. En effet, il faut opérer un « *contrôle des conditions de bénéfices des dépenses fiscales* »¹⁴⁰ pour s'assurer que les bénéficiaires remplissent les conditions pour prétendre au bénéfice de l'aide fiscale¹⁴¹. Les dépenses fiscales redistributives illustrent à merveille ce type de contrôle puisqu'elles sont soumises à des conditions, mais n'exigent aucun engagement des bénéficiaires.

Le contrôle fiscal permet aussi de lutter contre la fraude fiscale¹⁴². En effet, le contrôle fiscal doit être orienté vers la fraude fiscale compte tenu des enjeux financiers liés aux avantages significatifs accordés aux contribuables. L'on peut constater une hausse des dépenses fiscales dans certains pays. En Côte d'Ivoire, les exonérations fiscales et douanières sont estimées à 397,4 milliards pour l'année 2021. Ce montant global est en hausse de 42,6 milliards (+12,0%)

¹³⁷ I ADOYI, *La performance des dépenses fiscales*, op. cit., p. 336.

¹³⁸ Rapport sur l'évaluation des dépenses fiscales

¹³⁹ Au Mali par exemple, il ressort des analyses que le groupe des plus pauvres ne bénéficie que de 10,3% des manques à gagner sur le riz et 14,3% des manques à gagner sur les céréales. Voir J.-F. BRUN, G. CHAMBAS, J. TAPSOBA, *Projet de guide méthodologique d'évaluation des dépenses fiscales en Afrique de l'ouest*, PATE, Version du 18 août 2021, p. 16.

¹⁴⁰ I. ADOYI, *La performance des dépenses fiscales*, op. cit., p. 337.

¹⁴¹ Il faut distinguer les conditions des engagements. Les engagements sont les obligations mises à la charge des contribuables qui en bénéficient effectivement.

¹⁴² La fraude fiscale procède d'un antifiscalisme individuel dans la mesure où elle exprime le refus de l'impôt d'une personne physique ou morale sans que celle-ci n'ait d'autre objectif que de limiter le montant du sacrifice que lui demande l'Etat. Voir P. PINTEAUX, « De l'optimisation à l'évasion fiscale internationale », *Economie & Management*, n° 162, janvier 2017, pp. 48-54 ; L. ARBELET, « Fraude fiscale et sociale : l'omerta », *Dalloz Actualité*, 4 avril 2019.



par rapport au montant définitif de l'année 2020¹⁴³. En prenant en compte la fiscalité intérieure, le montant des exonérations est passé de 142,8 milliards de FCFA à 151,5 milliards de FCFA (+6,7%)¹⁴⁴. Cette hausse s'explique principalement par une augmentation des avantages accordés en matière de TVA (+19,7 milliards de FCFA) amoindrie par la baisse de 12,7 milliards de FCFA en matière d'impôts sur les bénéfiques. Au Sénégal conformément au Programme de résilience économique et sociale, les ménages sont les premiers bénéficiaires des exonérations avec 381,46 milliards en valeur absolue, soit 45,08% en valeur relative. Elles ont connu une faible hausse de seulement 6,35% comparée à l'année 2019¹⁴⁵. Cette hausse s'explique naturellement par le contexte de la pandémie Covid-19 eu égard aux mesures de résilience. Il faut mettre l'accent sur le contrôle pour s'assurer que les bénéficiaires n'ont pas adopté des stratégies pour bénéficier indûment des aides fiscales.

Dans la mesure où le contrôle fiscal repose désormais principalement sur des enjeux financiers, c'est en fonction de la valeur du gain fiscal qu'elles procurent à chaque contribuable bénéficiaire que les dépenses fiscales sont contrôlées. Celles qui rapportent des gains fiscaux importants à leurs bénéficiaires sont susceptibles d'être plus contrôlées. Le droit fiscal étant d'interprétation stricte en vertu du principe de la légalité, « *les dispositions réservant un avantage fiscal à une catégorie de contribuables doivent être interprétées strictement [...], compte tenu de leur caractère dérogatoire* »¹⁴⁶.

S'il est certes difficile d'effectuer le contrôle fiscal des dépenses fiscales en raison de la complexité et du manque de données¹⁴⁷, ce contrôle est nécessaire afin d'assurer un rendement budgétaire optimal par le recouvrement efficace des recettes fiscales. De plus, dans un contexte

¹⁴³ S'agissant de l'année 2020, les résultats indiquent que les exonérations fiscales et douanières s'établissent définitivement à 354,8 milliards de FCFA contre 381,7 milliards de FCFA en 2019, soit une baisse de 26,9 milliards de FCFA (-7,0%). Voir le rapport sur l'évaluation des dépenses fiscales en Côte d'Ivoire, p. viii.

¹⁴⁴ Rapport sur l'évaluation des dépenses fiscales en Côte d'Ivoire, p. 28.

¹⁴⁵ Ministère des finances et du budget, Rapport d'évaluation budgétaire des dépenses fiscales, Edition 2020, p. 33.

¹⁴⁶ CE, 27 juillet 2009, n° 312165, Mme Dubosque.

¹⁴⁷ En effet, les données utilisées dans l'évaluation proviennent principalement des informations saisies automatiquement à partir des déclarations et formulaires de taxes produits par les contribuables et/ou les mandataires. Les administrations financières aident aussi à la collecte des données sur les mesures dérogatoires. Au Sénégal, les données sur les mesures dérogatoires quant à elles, sont issues des administrations financières et statistiques (DGID, DGD DGCPT et ANSD). Certaines dépenses fiscales d'application moins générale, résultent de toutes les formes de supports par lesquelles l'information pourrait être identifiée. Ce sont par exemple : les déclarations fiscales, chèques Trésor, avis de crédit, lettres réponses aux demandes d'avantages fiscaux, bases de données fiscales, bases de données statistiques issues d'administrations non fiscales, etc. voir le rapport sur l'évaluation des dépenses fiscales, p. 22.



de crise, le contrôle fiscal des dépenses fiscales doit être orienté vers la recherche de la performance, car le contrôle aléatoire des dépenses fiscales limite leur performance.

Tous les moyens doivent être mobilisés pour assurer un contrôle normal afin d'éviter d'avoir des « dépenses fiscales hasardeuses »¹⁴⁸. En effet, cette évaluation-contrôle doit pouvoir permettre d'élaguer les dépenses fiscales inutiles. Ainsi dans un contexte de crise, « les dépenses fiscales « inutiles » doivent céder la place aux dépenses fiscales « utiles ». »¹⁴⁹.

CONCLUSION

Les dépenses fiscales constituent un mode d'intervention économique et traduisent un choix des pouvoirs publics dans la panoplie des instruments dont ils disposent pour satisfaire les politiques publiques. Mais des voix s'élèvent pour réclamer leur suppression arguant qu'elles violeraient le principe d'égalité¹⁵⁰ et qu'elles seraient trop coûteuses et néfastes aux finances publiques qui subissent déjà de plein fouet la crise de la dette¹⁵¹.

Si *a priori* ces contestations sont fondées, il faut faire observer que les dépenses fiscales sont justifiées en période de crise. Elles permettent de venir en aide aux entreprises et aux couches défavorisées de la population. Par ces dépenses fiscales, les pouvoirs publics accompagnent la relance de l'économie en maintenant non seulement les emplois, mais également en assurant la résilience des citoyens. Cette solidarité fiscale revitalise la démocratie et la confiance du citoyen envers les gouvernants.

Cependant, l'importance de leur volume financier¹⁵² nécessite de les maîtriser par une gouvernance accrue. L'amélioration de la gouvernance des dépenses fiscales doit passer par une évaluation systématique et un pilotage plus affirmé. En effet, la création et l'extension des dépenses fiscales ne sont applicables que pour une durée limitée fixée par le texte créateur. Mais comme l'on ne connaît la fin d'une crise, il convient de procéder régulièrement à leur

¹⁴⁸ S. M. OUÉDRAOGO, « Les politiques fiscales dans un contexte de crise budgétaire : le cas des États membres de l'UEMOA », *op. cit.*, p. 144.

¹⁴⁹ P. THÉOUA-N'DRI, « Financement des budgets et pratique des dépenses fiscales dans l'espace UEMOA : Réflexion sur un couple contesté », *op. cit.*, p. 29.

¹⁵⁰ Le principe d'égalité devant l'impôt empêche de constituer deux groupes en accordant une dépense fiscale à l'un et pas au second.

¹⁵¹ M. PUCCI, B. TINEL, « Réductions d'impôts et dette publique en France », *Revue de l'OFCE*, vol. 116, n° 1, mai 2011, pp. 125-148 ; E. DIARRA, « Les politiques fiscales en France », *RFFP*, n° 129, 2015, p. 249.

¹⁵² En Côte d'Ivoire Le coût des exonérations fiscales et douanières en 2021 se chiffre à 397,4 milliards. Il progresse de 42,7 milliards (+12,0%) par rapport au montant définitif de l'année 2020 qui s'établit à 354,8 milliards. Voir le rapport du Comité d'évaluation des dépenses fiscales de 2021.



évaluation afin d'éviter l'effet d'aubaine¹⁵³. Cette gouvernance ne peut se faire sans associer le parlement puisque le gouvernement a besoin de l'onction du parlement pour faire passer son programme.

Cette gouvernance coordonnée des dépenses fiscales en période de crise et au-delà permet de lutter contre les comportements frauduleux. En effet, il y a une certaine permissivité à l'égard de la fraude fiscale. Ainsi, les bénéficiaires voudront continuer par bénéficier par exemple des allègements fiscaux même si les objectifs pour lesquels ces allègements sont accordés sont déjà atteints.

Fort heureusement, il est possible de recourir à l'intelligence artificielle qui peut aider à lutter contre l'évasion fiscale¹⁵⁴. Il est constant qu'aujourd'hui les finances publiques entrent dans l'ère du numérique¹⁵⁵. Les systèmes numériques permettent aux administrations fiscales d'accéder facilement aux informations, abaissent le coût de la collecte des impôts et aident à élargir l'assiette fiscale. Mais la problématique du « numérique et l'impôt en Afrique de l'Ouest » reste un autre chantier à explorer¹⁵⁶.

¹⁵³ Les dépenses fiscales sont encore dénoncées dans la mesure où « elles engendrent des effets pervers et des effets d'aubaine ». Voir E. PICHET, « La doctrine budgétaire et fiscale actuelle : contraintes, mise en œuvre et conséquences », *Droit fiscal*, n° 46, 2012, p. 513.

¹⁵⁴ F. PERROTIN, « Comment Bercy utilise l'intelligence artificielle pour cibler ses contrôles fiscaux », *Actu-juridique.fr*, 19 octobre 2022, <https://www.actu-juridique.fr/fiscalite/fiscal-finances/comment-bercy-utilise-lintelligence-artificielle-pour-cibler-ses-contrôles-fiscaux/>; R. SLAMA, « L'intelligence artificielle en fiscalité, entre mythe et réalité », *Cyberjustice*, 29 mai 2022, <https://www.cyberjustice.ca/2022/05/29/lintelligence-artificielle-en-fiscalite-entre-mythe-et-realite/>; R. MARTEL et L. LATULIPPE, « Utilisation de l'intelligence artificielle en fiscalité : Etat de situation selon la littérature », *Regard CFFP*, n° R2021-01, Université de Sherbrooke, Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques, 2021, 24 p.

¹⁵⁵ S. GUPTA, et autres, « Les finances publiques entrent dans l'ère du numérique », *Finances & Développement*, mars 2018, pp. 12-15.

¹⁵⁶ ATAF, *Innovation et numérisation : exploitation optimale des technologies pour améliorer les systèmes fiscaux*, Conférence internationale de l'ATAF sur la fiscalité en Afrique (ICTA), 2019.