



LA TRANSPARENCE DES DEPENSES FISCALES DANS LES ETATS D'AFRIQUE NOIRE FRANCOPHONE : LES CAS DU BENIN, DU CAMEROUN ET DU NIGER

par

Dr. Oumarou MOHAMADOU

Ph.D en Droit public

*Chargé de Cours à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques
Université de Ngaoundéré (Cameroun).*

RESUME :

La frontière entre bonne gouvernance et performance économique et sociale dans les États du Bénin, du Cameroun et du Niger, est de plus en plus étroite de nos jours. La transparence qui consiste à faire connaître, en temps opportun et de façon ponctuelle, l'ensemble des informations budgétaires est l'un des éléments primordiaux d'une bonne gouvernance. Dès lors, il est question dans ce travail de voir si la transparence des dépenses fiscales est effective dans les États sous étude. Cela dit, par une méthode juridique ayant mis l'accent sur le positivisme sociologique et associée à la comparaison, il est à constater que cette effectivité de la transparence est mitigée. L'on assiste à une proclamation formelle de cette exigence de transparence dans l'ordre juridique des États de référence à cette étude, tant par sa consécration que par la communication détaillée des informations sur les dépenses fiscales. Mais, cette exigence présente un encadrement matériel mitigé. L'on remarque d'une part, une rationalisation inopérante et d'autre part, une régulation incertaine des dépenses fiscales dans les États sous étude.

Mots Clés : Transparence, dépenses fiscales, budget, évaluation, impôt.

ABSTRACT :

The line between good governance and economic and social performance in the countries of Benin, Cameroon, and Niger is increasingly blurred. Transparency, which involves the timely and consistent disclosure of all budgetary information, is a fundamental element of good governance. Therefore, this study examines whether transparency in tax expenditures is effective in the countries under consideration. However, using a legal methodology that emphasizes sociological positivism and combines this approach with comparative analysis, it is observed that the effectiveness of this transparency is mixed. While the legal framework of these countries has been formally proclaimed, both through its formal enshrining and the detailed communication of information on tax expenditures, this requirement is not adequately implemented. On the one hand, there is ineffective rationalization, and on the other hand, uncertain regulation of tax expenditures in the countries under study.

Keywords: Transparency, tax expenditures, budget, evaluation, taxation.



Introduction

La fiscalité est un élément clé de la politique budgétaire. Son intégration à cette politique est un choix stratégique majeur visant à harmoniser les recettes fiscales et les dépenses publiques, pour orienter l'économie et assurer la soutenabilité des finances publiques. Elle est aussi un instrument à la disposition de l'État pour choisir un mode de financement adéquat afin d'assurer la réalisation de ses obligations et de ses différents objectifs financiers, économiques et sociaux¹. C'est d'ailleurs dans ce sens que le professeur Nicaise MEDE a affirmé que : « *la question fiscale est donc la question de l'augmentation des revenus fiscaux, de l'accroissement des recettes tirées de l'impôt. L'optimisation fiscale, c'est cela* »². Cette affirmation qui est d'ailleurs reprise par le professeur Yakouba OUEDRAOGO dans sa contribution sur la mobilisation des recettes fiscales³, pointe du doigt l'une des problématiques actuelles dans la gestion des finances publiques des États d'Afrique noire francophone à savoir la transparence des dépenses fiscales.

La question de l'utilisation de l'impôt dans un but économique et social et l'institutionnalisation des mesures fiscales dérogatoires ont fini par revêtir une importance qui justifie leur traduction théorique, puis leur concrétisation dans les annexes budgétaires⁴. Dans cette perspective, les recettes générées par la mise en œuvre de la politique fiscale constituent la principale source de financement des États modernes⁵. En plus d'assurer aux États les recettes nécessaires à leur fonctionnement et à l'offre de services publics, l'un des principaux objectifs de la politique fiscale consiste à répartir équitablement le fardeau fiscal entre les contribuables. Au fil des années, la politique fiscale a dépassé la simple mission de collecte des recettes en vue de financer les activités gouvernementales. Les gouvernements lui confèrent dorénavant des objectifs d'ordre économique et social⁶. C'est dans le même ordre d'idée que de nombreuses dérogations continuent à marquer le système fiscal des États d'Afrique noire francophone sous forme d'exonérations, de régimes suspensifs, de réductions d'impôts, d'abattements, de crédit d'impôts ou de taux préférentiels⁷. Ces dérogations représentent un enjeu budgétaire important. Elles sont appelées « *dépenses fiscales* »⁸ parce que leur impact sur le budget de l'Etat est comparable à celui des dépenses réelles.

En réalité, les dépenses fiscales dans les différents États africains de référence à cette étude posent le problème de transparence budgétaire, car une subvention directe est inscrite au

¹ Luc GODBOUT, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale : le rôle des dépenses fiscales. Etude comparée Canada, Etats Unis, France*, Paris, Economica, 2006, p. 10.

² Nicaise MEDE, « Les financements innovants ou les défis de financement du PSE », in Abdou Aziz Daba KEBE et Lamine KOTE (dir.), *La mobilisation des ressources publiques dans le contexte du Plan Sénégal Emergent (PSE)*, Dakar, L'Harmattan-Sénégal, 2021, p. 161.

³ Yakouba OUEDRAOGO, « Performance et mobilisation des recettes fiscales : réflexions sur le rendement fiscal dans l'espace UEMOA », in Gérard-Martin PEKASSA NDAM (dir.), *Variations autour de la performance dans l'Etat. Mélanges en l'honneur du Professeur Nicaise MEDE*, Vol. 2, Dakar, L'Harmattan-Sénégal, 2024, p. 93.

⁴ Gilbert ORSONI, *L'interventionnisme fiscal*, Paris, PUF, 1995, p. 13.

⁵ Michel TALY, *Les coulisses de la politique fiscale*, Paris, PUF, 2016, 273 p.

⁶ Bernard CASTAGNEDE, *La politique fiscale*, Paris, PUF, Que sais-je ?, 2008, p. 3.

⁷ Thierry OBRIST et Trésor-Gauthier M. KALONJI (dir.), *Droit fiscal en Afrique subsaharienne francophone*, Bruxelles, Bruylant, 2022, pp. 7 et s.

⁸ Marie-Christine LEPETIT, « Les dépenses fiscales », in Michel BOUVIER (dir.), *Innovations, créations et transformations en Finances publiques*, Paris, LGDJ, 2006, pp. 44-51.



budget de l'Etat et son montant maximum est déterminé⁹. A l'inverse, une dépense fiscale n'est pas directement inscrite au budget. Elle se traduit par des renoncations aux recettes fiscales qui ne peuvent être identifiées directement. Le montant de l'effort consenti par les pouvoirs publics dépend aussi du comportement du contribuable et sa quotité n'est pas plafonnée¹⁰. La situation de la transparence des dépenses fiscales a connu quelques avancées considérables dans les États de l'Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA) et de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale (CEMAC) sur le plan formel, malgré la survivance de quelques imperfections sur le plan matériel. Cela se justifie d'abord, par le renforcement de la mise en œuvre du nouveau cadre harmonisé des finances publiques des États de ces espaces communautaires UEMOA et de la CEMAC, avec comme paradigme le budget programme en tant que mode de gestion basé sur la logique de la performance et de transparence¹¹. Ensuite, les normes communautaires sur la transparence dans la gestion des finances publiques des États membres de la CEMAC et de l'UEMOA exigent le chiffrage et la divulgation des décisions financières ayant une incidence sur le budget de l'État. Il en est de même, de l'évaluation de l'impact financier desdites décisions qui doivent impérativement faire partie intégrante des documents budgétaires à annexer au projet de loi de finances¹². Enfin, il faut relever les défis liés à la mobilisation optimale des ressources intérieures pour le financement endogène et durable des programmes de développement, étant donné que les dépenses fiscales affectent l'effort de mobilisation des recettes. De plus, la mise en œuvre des programmes de transition fiscale des États membres de l'UEMOA et de la CEMAC ont conduit à s'interroger sur la pertinence des exonérations fiscales et douanières dans ces États¹³.

Dérivant du mot latin « *transparere* » qui signifie aller au-delà du paraître, la notion de transparence est diversement appréciée et se rapproche de celle de la sincérité¹⁴. D'ailleurs, la doctrine considère que la sincérité est le prolongement sublimé de la transparence¹⁵. De surcroît,

⁹ Ibouraim ADOYI, *La performance des dépenses fiscales*, Thèse de Doctorat en Droit public, Université de Poitiers, 2020, p. 20.

¹⁰ Christian VALENDUC, « Les dépenses fiscales », *Reflets et Perspectives de la vie économique*, Tome XLIII, 2014/1, p. 98.

¹¹ Nicaise MEDE, « La nouvelle gestion budgétaire : l'expérience des budgets de programme au Bénin », *Afrilex* n°4, décembre 2004, pp. 56-86. Voir également. Nicaise MEDE « L'Afrique noire francophone saisie par la fièvre de la performance financière », *RFFP*, n°135, 2016, p. 349.

¹² Cf. Directive n°06/11-UEAC-190-CM-22 relative au Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques des Etats de la CEMAC, Section I paragraphe VIII et la Directive n°01/2009/UEMOA portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA, Section I paragraphe XIX. Les dépenses fiscales ont représenté certaines années jusqu'à 40% des recettes fiscales et 6% du PIB. Voir dans ce sens. Pélagie THEOUA-N'DRI, « Financement des budgets et pratique des dépenses fiscales dans l'espace UEMOA : Réflexion sur un couple contesté », *Afrilex*, décembre 2024, pp. 2-29.

¹³ C'est d'ailleurs ce qui ressort du dernier rapport de l'indice mondial de transparence des dépenses fiscales qui classe le Bénin 8^{ème} et le Cameroun 25^{ème} dans le monde. En Afrique francophone, le Cameroun, qui est 5^{ème}, est devancé par le Bénin qui occupe le 1^{er} rang du classement sur le continent, suivi par le Niger, la Tunisie et le Maroc. Dans la CEMAC, le Cameroun arrive en tête devant le Gabon, la République Centrafricaine (RCA), le Tchad, le Congo et la Guinée équatoriale avec un score de 57 sur 100. Ce score est obtenu grâce à une note de 14,7/20 pour la mise en place d'un cadre institutionnel garantissant transparence et responsabilité ; 12,2/20 pour les données sur les recettes fiscales perdues et leurs évaluations ; 11,6/20 pour la qualité des informations relatives à la méthodologie des rapports ; 10/20 pour la mise à disposition publique des rapports fiscaux et 8,5/20 pour la précision des informations sur les entreprises cibles

¹⁴ Alain Georges BESSALA, « Le principe de sincérité en droit public financier camerounais », *RASJ*, numéro spécial, 2014, pp. 213-264.

¹⁵ Jean-François JOYE, « La sincérité, premier principe financier », *RFFP*, n°111, mars 2010, pp. 17-25.



ce sont les exigences de transparence qui ont conduit à l'introduction de la notion de sincérité dans la LOLF française de 2001¹⁶. Les institutions financières internationales comme le Fonds Monétaire International (FMI) ; la Banque Mondiale et l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) ; ont leur perception de la notion de transparence. Pour la première institution, la transparence consiste à faire connaître ouvertement au public, les activités passées, présentes et futures de l'Etat, ainsi que les structures et les fonctions des organes gouvernementaux qui déterminent la politique et les résultats du système¹⁷. La posture de la seconde se rattache partiellement à la précédente en ramenant la transparence à sa seule dimension fonctionnelle, c'est-à-dire l'accessibilité des documents de la gestion¹⁸. Pour la troisième, la transparence consiste à « *faire pleinement connaître en temps opportun et de façon systématique l'ensemble des informations budgétaires* »¹⁹. En matière comptable, la transparence suppose la clarté, la lisibilité et la cohérence des informations comptables aussi bien sur le plan qualitatif que quantitatif.

Bien que reconnue dans de nombreux systèmes juridiques, la transparence n'a pas ses origines en droit²⁰. C'est dire que le droit ne la définit pas concrètement²¹. D'ailleurs la notion de publicité lui a longtemps été préférée²². La publicité apparaît comme une notion plus exigeante que celle de la transparence puisque la première présuppose la seconde. Néanmoins, la transparence, qui est d'ailleurs l'antonyme du secret, bénéficie d'une acception plus étendue que celle de publicité. Il convient de relever qu'en droit public financier, la transparence budgétaire est un principe, voire une règle. En tant que tel, celle-ci se caractérise par sa généralité. Saisie comme une règle, elle est perceptible par sa fundamentalité et son obligatorité, ou par les critères des règles financières applicables aux budgets et aux opérations financières publiques²³. Il existe des notions voisines au concept de transparence comme l'image fidèle qui est utilisée en matière comptable et du droit OHADA. Il en est de même de la traçabilité qui se rattache aux documents et informations financières ainsi que de la lisibilité pour ne citer que celles-ci.

Selon le Vocabulaire juridique, le terme « *dépenses* » renvoie à l'action de déboursier. C'est un terme générique désignant toute sortie d'argent affectée à la réalisation d'une opération quelconque²⁴. Dans cette définition, il est fait allusion aux dépenses de l'Etat et des autres

¹⁶ Carine DELON DESMOULIN, « La sincérité en droit budgétaire de l'Union européenne : la recherche de la vérité budgétaire », *RFFP*, n°111, mars 2010, pp. 75-83.

¹⁷ Dominique BOULEY, « Les standards internationaux de la bonne gouvernance selon le Fonds Monétaire International », in Michel BOUVIER (dir.), *La bonne gouvernance des finances publiques dans le monde. Actes de la IV^{ème} Université de printemps de finances publiques*, Paris, LGDJ, 2009, pp. 15-22.

¹⁸ Luc GODBOUT, Siankoloute SAMBOU, « La transparence des finances publiques : des pratiques internationales mise en avant au Québec et au Canada », *RFFP*, n°140, novembre 2017, pp. 145-156.

¹⁹ OCDE, *La transparence budgétaire : les meilleures pratiques de l'OCDE*, Paris, éditions OCDE, 2002, p. 7.

²⁰ Elvis Flavien SAWADOGO, « La constitutionnalisation de la transparence dans les Etats africains francophones », *RADC*, n°1, décembre 2024, pp. 1-28.

²¹ Jennifer MARCHAND, « Réflexion sur le principe de transparence », *RDP*, n°3, 1^{er} mai 2014, p. 677.

²² Bernard Junior OWONA OMGBA, *La publicité des actes juridiques en droit camerounais : recherches sur l'accès au droit au Cameroun*, Thèse de Doctorat/Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II, 2019, p. 12.

²³ Hilaire AKEREKORO, « Variations autour des exceptions au principe de transparence budgétaire dans les espaces de l'UEMOA et de la CEMAC », in Magloire ONDOA et Patrick Edgard ABANE ENGOLO (dir.), *L'exception en droit. Mélanges en l'honneur de Joseph OWONA*, Paris, L'Harmattan, 2021, p. 210.

²⁴ Gérard CORNU (dir), *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 2024, 15^{ème} édition, p. 329.



entités publiques qu'on appelle très souvent « *dépenses publiques* »²⁵. À cela, il y'a une autre forme de dépenses qui existe dans le langage financier public qu'on appelle « *dépenses fiscales* »²⁶. Pour sa part, Stanley SURREY définit les dépenses fiscales comme étant « *un programme étatique d'aide financière qui est offert par des dispositions fiscales plutôt que par des dépenses budgétaires directes* »²⁷.

D'autres expressions traduisent cette réalité fiscale, comme « *subvention fiscale* » ou « *aide fiscale* », « *niche fiscale* », qui ont le mérite de faire apparaître la comparabilité des effets des instruments de politique publique, qu'ils prennent la forme d'un régime fiscal dérogatoire ou d'une aide directe²⁸. La norme communautaire qui encadre les aides d'État dont bénéficient les entreprises traite ainsi de la même façon les aides d'origine fiscale et budgétaire²⁹. Plus généralement, la question se pose de l'efficacité de telles « *subventions fiscales* » compte tenu des multiples objectifs, le plus souvent implicites, qu'elles poursuivent³⁰.

Au fil des années, la définition du concept de dépense fiscale a évolué. Dans les pays membres de l'OCDE, les dépenses fiscales sont définies comme « *un transfert de ressources publiques, réalisé en réduisant des obligations par rapport à un système fiscal de référence, plutôt qu'en procédant à des dépenses directes* »³¹. Oxymore introduit en France à la fin des années 1970, à la suite des travaux du Conseil des impôts, le concept de dépense fiscale, « *apparaît à la fois comme le symétrique de l'expression dépenses budgétaires et comme le négatif de l'expression recettes fiscales* »³². Cette notion permet de souligner que les dispositions fiscales dérogatoires représentent un manque à gagner pour la collectivité, même si ce coût est, comme on le verra, moins visible et peu connu que celui des autres dépenses publiques. L'expression « *dépense fiscale* » selon Gilbert ORSONI, ne doit cependant pas conduire à considérer que l'ensemble des flux économiques (revenus, épargne, valeur ajoutée, etc.) constituent par nature une matière taxable et que toute exemption peut être présentée comme une moindre recette pour la collectivité³³.

Dans la législation des États sous étude, il faut d'emblée relever qu'il n'existe pas de définition textuelle bien établie de cette notion. Cependant, le législateur camerounais pour sa part, a fait allusion à cette notion dans la logique de la rationalisation de l'emploi des dérogations fiscales. C'est ce qui ressort de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques en son article 7 qui dispose que : « *La nature et le coût budgétaire des exonérations et dérogations fiscales font l'objet d'une présentation*

²⁵ Pélagie THEOUA-N'DRI, « Financement des budgets et pratique des dépenses fiscales dans l'espace UEMOA : Réflexion sur un couple contesté », *op.cit.*, pp. 2-29.

²⁶ Gilbert ORSONI, « Les dépenses fiscales », in Loïc PHILIP (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, tome 1, Paris, Economica, 1991, p. 605.

²⁷ Stanley SURREY, *Pathways to tax reform- the concept of tax expenditures*, Harvard University Press, 1973, p. 417.

²⁸ Richard EVINA OBAM, *La politique fiscale au Cameroun : étude sur l'exercice de la compétence fiscale des Etats depuis les années 1980*, Thèse de Doctorat en Droit, Université Aix-Marseille, 2006, p. 322.

²⁹ BEGNI BAGAGNA, *L'harmonisation des politiques fiscales en zone CEMAC : esquisse de théorie de droit fiscal communautaire*, Thèse Doctorat/Ph.D en Droit Public, Université de Douala, 2012, pp. 246 et s.

³⁰ Conseil des impôts français, *La fiscalité dérogatoire – pour un réexamen des dépenses fiscales*, 21^{ème} rapport au Président de la République, Paris, 2003, p. 6.

³¹ OCDE, *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE*, Paris, éditions OCDE, 2010, p. 14.

³² Conseil des impôts français, *La fiscalité dérogatoire – pour un réexamen des dépenses fiscales*, *op.cit.*, p. 5.

³³ Gilbert ORSONI, « L'évolution de la dépense fiscale », *GFP*, n°11, novembre 2011, pp. 838-841.



détaillée à l'occasion de chaque budget annuel ». De plus, cette loi précise qu'« une annexe aux lois de finances présente des informations relatives à ces exonérations et dérogations ».

Malgré cela, les dépenses fiscales ont été définies par les différents travaux des administrations et les textes des États sous étude qu'il faut examiner séparément. Le cas du Bénin s'est basé sur la Décision n°08/2015/CM/UEMOA du 02 juillet 2015 portant institution des modalités d'évaluation des dépenses fiscales dans les États membres de l'UEMOA. La dépense fiscale est donc définie comme un transfert de ressources publiques résultant d'une réduction des obligations fiscales relativement à un système fiscal de référence, plutôt qu'une dépense directe³⁴. Cette notion est appréhendée au Bénin comme une disposition législative ou réglementaire dont la mise en œuvre engendre la renonciation volontaire de recettes par l'État, et donc pour les contribuables, un allègement de leur charge fiscale par rapport à ce qui résulterait de l'application des principes généraux du système fiscal³⁵. Pour le Niger, la dépense fiscale correspond à l'absence de recettes découlant de la renonciation à appliquer les règles générales du système fiscal à une personne physique ou morale, une opération ou une situation particulière pour des motifs sociaux et économiques³⁶. Quant au Cameroun, elles sont définies comme « des mesures particulières dérogeant au système fiscal de référence (SFR) qui occasionnent des pertes de recettes pour l'État, dans le but de susciter un comportement économique particulier de la part des contribuables, ou de subventionner certains groupes sociaux »³⁷. La notion de dépenses fiscales dans les États sous étude renvoie donc à des dérogations à la norme fiscale qui entraînent un effet équivalent à celui des dépenses budgétaires. L'État en fait généralement usage pour promouvoir une opération, une activité ou un comportement, en un mot à des fins d'incitation³⁸.

De tout ce qui précède, force est de relever que la transparence des dépenses fiscales est un sujet qui prend de l'ampleur dans les États africains en voie de développement en général et dans ceux qui relèvent du champ géographique de cette étude en particulier, avec l'évolution des fonctions de l'impôt³⁹. Elle est un phénomène universel, complexe et fortement médiatisé partout dans le monde. Face à la pratique de ce principe, on s'interroge sur la question de savoir : **la transparence des dépenses fiscales est-elle effective dans l'ordre juridique des États sous étude ?** Selon le sociologue et juriste Jean CARBONNIER, l'effectivité du droit désigne la mesure dans laquelle une règle juridique est réellement appliquée et respectée dans la vie sociale, au-delà de sa simple existence formelle⁴⁰. Cet auteur invite d'ailleurs à mesurer l'écart entre la loi écrite et la réalité sociale. Pour lui, le non-respect d'une loi ne la détruit pas

³⁴ MEF-Bénin, *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales*, Document annexe Projet de loi de finances du Bénin, exercice 2024, décembre 2023, p. 11. Voir aussi. Décision n°08/2015/CM/UEMOA du 02 juillet 2015 portant institution des modalités d'évaluation des dépenses fiscales dans les États membres de l'UEMOA.

³⁵ *Idem*.

³⁶ MEF (DGI) Niger, *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales exercice 2023*, Niamey, Septembre 2024, p. 8.

³⁷ MINFI (DGI-DGD) Cameroun, *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales, exercice 2024*, Yaoundé, Septembre 2025, p. 13.

³⁸ Diane MANDENG, « Dépenses fiscales et Covid-19 au Cameroun », *RAFiP*, n° 10, 2nd semestre 2021, pp. 279-305.

³⁹ Elvis Flavien SAWADOGO, « La fonction budgétaire de l'impôt en débat », *RAFiP*, n° 15, 1^{er} semestre 2024, pp. 9-40.

⁴⁰ Lire. Jean CARBONNIER, « Effectivité et ineffectivité de la règle de droit », Paris, PUF, année sociologique, Vol.1, 1958, pp. 4-17.



juridiquement, car une règle inefficace ou peu appliquée reste une règle de droit à part entière tant qu'elle n'est pas officiellement abrogée⁴¹. L'auteur précise aussi que pour les lois qui consacrent les libertés ou des facultés, l'effectivité ne se mesure pas par obligation de les pratiquer constamment, mais par la simple existence de la liberté et du pouvoir de choisir de les utiliser ou non. Pour répondre à la question posée plus haut, il est possible d'affirmer que la transparence des dépenses fiscales dans les États de référence à cette étude présente une effectivité mitigée.

La timidité de la doctrine sur la question de la transparence des dépenses fiscales donne à la présente étude un intérêt certain en ceci qu'elle se propose modestement d'analyser la façon dont les États d'Afrique noire francophone développent des mécanismes qui encadrent juridiquement cette transparence. L'intérêt revendiqué dans cette thématique se situe aussi dans une perspective alors très recherchée de la rationalisation des dépenses fiscales et l'élargissement des domaines de choix en matière des finances publiques en général et la politique fiscale en particulier. Il faut autant souligner l'opportunité qu'elle offre de questionner la pertinence des orientations de la politique fiscale de l'État en matière de dépenses fiscales et l'appréciation de l'efficacité des choix opérés pour sa mise en œuvre⁴². L'originalité de ce travail réside encore dans le fait qu'il constitue une source précieuse d'informations sur la manière dont l'État éclaire les citoyens sur le coût budgétaire des dérogations fiscales qu'il a consentie aux contribuables. Cela permet aussi de poser un diagnostic sur les mesures prises par les États qui font l'objet de cette étude pour assurer la gestion des dépenses fiscales dans ce contexte marqué par la relance économique, l'adhésion à la Zone de libre-échange continentale africaine (ZLECAf) et des multiples défis sanitaires et sécuritaires⁴³.

L'étude de la transparence des dépenses fiscales nécessite une approche méthodologique qui emprunte une pluralité d'écoles de pensée. Comme le précise Madeleine GRAWITZ, la méthode est un moyen de parvenir à un aspect de la vérité, de répondre plus particulièrement à la question « *comment* »⁴⁴. Il sera fait recours à cet effet à la méthode juridique en mettant une emphase sur le positivisme sociologique⁴⁵. Celle-ci est normative en ce qu'« *elle consiste à exposer et à analyser les textes de loi et divers documents relatifs à la matière traitée en recherchant sans cesse le droit posé applicable au cas d'espèce* »⁴⁶. Il sera associé à cette méthode, l'approche comparative afin de mieux analyser la réalité de la

⁴¹ *Idem*.

⁴² Jean-Marie MONNIER, « La politique fiscale : objectifs et contraintes », *Centre d'économie de la Sorbonne UMR du CNRS*, Université Paris I-Panthéon Sorbonne, 2012, p. 3.

⁴³ Gérard-Martin PEKASSA NDAM, Patrick NGANGUE NEMALEU, « Les Finances publiques camerounaises à l'épreuve de la crise sanitaire à coronavirus », *LE NEMRO, Revue Trimestrielle de Droit Economique*, octobre-décembre 2020, pp. 49-74 ; Paul Francis OHANDJA, « OHADA, ZLECAF et harmonisation globale du droit des affaires en Afrique : la nécessité d'une approche pluraliste », *Revue Sénégalaise de Droit*, n°38, 2024, pp. 61-87.

⁴⁴ Pour des développements sur les différentes méthodes proposées en sociologie pour atteindre l'explication, voir Madeleine GRAWITZ, *Méthodes des Sciences Sociales*, Paris, Dalloz, 2001, 11^{ème} édition, pp. 419-443.

⁴⁵ Le positivisme sociologique est une approche de la sociologie initiée par Auguste COMTE, qui affirme que la société doit être étudiée selon la méthode scientifique, en se basant sur l'observation empirique des faits pour découvrir les lois universelles qui régissent le comportement humain et l'évolution sociale. Il vise à établir une « *physique sociale* », où la connaissance des lois de la société permettrait de la réorganiser et d'instaurer un nouvel ordre politico-social.

⁴⁶ Kikete Kekumba OMOMBO, *L'autonomie politique et constitutionnelle du Zaïre, essai de solution d'inadéquation institutionnelle*, Thèse de doctorat d'Etat, Paris, Sorbonne, 1980, p. 11.



transparence des dépenses fiscales dans les États de référence à cette étude. L'examen de la transparence des dépenses fiscales suscite un double constat qu'il convient d'élucider. D'une part, il y'a une proclamation formelle de l'obligation de transparence (I) et d'autre part, une relativisation matérielle de cette obligation de transparence dans les États sous étude (II).

I. La proclamation formelle de la transparence dans la gestion des dépenses fiscales

L'exigence de transparence dans la gestion des dépenses fiscales, c'est-à-dire la publication et l'accessibilité de l'information essentielle sur les dérogations fiscales, est régulièrement placée au cœur de la bonne gouvernance économique⁴⁷. Cette transparence est devenue incontournable aussi bien au niveau national pour le suivi des politiques publiques, qu'au niveau international pour l'attraction des nouveaux investissements et la coopération multilatérale⁴⁸. La transparence dans la gestion des finances publiques est proclamée dans les États sous étude, tant sur le plan de la collecte des ressources que des dépenses⁴⁹. En ce qui concerne la collecte des ressources qui retient d'ailleurs toute l'attention ici, il faut clarifier d'une part, sa consécration (A) et, d'autre part, sa communication (B).

A. La consécration avérée de l'obligation de transparence des dépenses fiscales

L'obligation de transparence est en voie de dépassement sous l'effet conjugué de l'émergence de la démocratie financière, du droit communautaire et du redéploiement de l'office du juge financier⁵⁰. Cette évolution requalifie les contours de l'obligation légale de transparence dans la gestion des dépenses fiscales d'une part (1), et l'obligation institutionnelle du suivi de cette exigence dans l'ordre juridique interne des États de référence à cette étude (2).

1. L'obligation légale de promotion de la transparence établie

Dans le cadre communautaire, l'ancrage normatif de la transparence des finances publiques en général et les dépenses fiscales en particulier dans les États sous étude, est faite à travers divers actes juridiques supranationaux⁵¹. Les législateurs communautaires ont opté pour l'encadrement juridique de l'exigence de transparence des dépenses fiscales par des directives⁵². Celles-ci procèdent par codification à un encadrement communautaire de l'exigence de cette transparence⁵³. Ces normes fixent des objectifs et indiquent le délai dans lequel ils doivent être transcrits dans le droit national des États tout en laissant à ceux-ci le choix de la forme et des moyens d'effectuer cette transcription.

⁴⁷ Dakor DA, « La recherche de la transparence dans les réformes en finances publiques au Burkina Faso », *Afrilex* n°02, juin 2012, pp. 1-17.

⁴⁸ BEGNI BAGAGNA, « Le principe de transparence dans les finances publiques des Etats membres de la CEMAC », *RAFiP*, n°2, 2017, pp. 200 et s.

⁴⁹ Samuel OBAKER BALINAN, « Le pouvoir budgétaire du gouvernement dans les Etats de l'UEMOA et de la CEMAC », *RAFiP*, n°12, 2nd semestre 2022, pp. 192-226.

⁵⁰ Janvier FERMOSE, « L'office du juge fiscal camerounais », *RAFiP*, n°10, 2nd semestre, 2021, pp. 222-250.

⁵¹ Nicaise MEDE (dir), *Constitutions et documents financiers. Espace UMOA/UEMOA*, Vol. 1, Dakar, L'Harmattan-Sénégal, 2018, pp. 37 et s.

⁵² Yakouba OUEDRAOGO, « Coordination, harmonisation et uniformisation des règles budgétaires et fiscales dans l'UE et dans l'UEMOA », in Nicaise MEDE, Marc DEBENE (dir), *Finances publiques entre globalisation et dynamiques locales. Mélanges en l'honneur de Eloi DIARRA et Salifou YONABA*, Dakar, L'Harmattan-Sénégal, 2021, pp. 178-199.

⁵³ André AKONO OLINGA, « La codification de la transparence et de la bonne gouvernance dans les finances publiques des Etats de la CEMAC », *Annales africaines*, Nouvelle Série, Volume 1 (2^{ème} partie), n°18, avril 2023, pp. 37-78.



La communautarisation de la transparence des dépenses fiscales dans les États membres de l'UEMOA et de la CEMAC⁵⁴, implique l'obligation d'informer le public de façon régulière et exhaustive sur le coût budgétaire des mesures fiscales dérogatoires⁵⁵. Cela doit porter sur le passé, le présent et l'avenir et doit couvrir l'ensemble des activités budgétaires⁵⁶. De plus, la publication dans les délais appropriés d'informations sur les dépenses fiscales est définie comme une obligation légale et un calendrier de diffusion des informations sur l'ensemble des finances publiques est annoncé au seuil de chaque mois. Cela emporte aussi la publication sur le site internet des informations sur les dérogations fiscales dès qu'elles sont disponibles par les institutions compétentes⁵⁷. Les législateurs nationaux des États de référence à cette étude, ont procédé à la réception de ces exigences dans l'ordre juridique interne. Cela s'est effectué à travers l'édiction des normes de transposition de la directive communautaire portant Code de transparence, en vue de son internalisation dans leurs droits publics internes.

À la différence de certains États qui ont transposé cette exigence par une mesure législative⁵⁸, le Bénin a plutôt opté pour la voie réglementaire⁵⁹. Le décret de 2015 portant Code de transparence des finances publiques transpose intégralement en République du Bénin, six ans après l'institution du Code de transparence harmonisé dans l'UEMOA, les dispositions relatives à la présentation détaillée de la nature et le coût budgétaire des exonérations et dérogations fiscales. Il en va de même des prêts, avances et garanties dans le budget de l'État, l'obligation légale de l'administration publique d'informer le public sur les dérogations fiscales dans un délai requis, suivant un calendrier de diffusion bien défini. À cela, s'ajoute la publication des informations dans un site web par les institutions dès leur disponibilité ainsi que la protection des administrations financières qui sont chargées de veiller aux respects des droits des contribuables et à l'information du public à périodicité définie⁶⁰.

En République du Niger, le Code de transparence dans la gestion des finances publiques intègre dans la législation nationale les mesures communautaires relatives à l'information large, régulière et approfondie sur la fiscalité et ses évolutions au bénéfice des contribuables, la nature et le coût budgétaire des exonérations et dérogations fiscales⁶¹. Ce cas est perceptible en matière des prêts, avances et garanties qui doivent faire l'objet d'une présentation détaillée à l'occasion de l'adoption du budget annuel et l'information régulière du public sur les grandes étapes de la procédure budgétaire et fiscale. Il convient de relever que leurs enjeux économiques, sociaux et financiers sont organisés dans un souci de pédagogie et d'objectivité. La presse, les partenaires sociaux et d'une façon générale tous les acteurs de la société civile sont encouragés

⁵⁴ Aïme Ondongo SAGESSE, « La communautarisation de la politique budgétaire en zone CEMAC », *Cahiers africains de droit international*, 2021, pp. 41-58.

⁵⁵ Section VII paragraphe I de la Directive n°06/11-UEAC-190-190-CM-22 relative au Code de transparence et de bonne gouvernance dans les États de la CEMAC. Voir aussi au niveau de la directive concernée de l'UEMOA.

⁵⁶ Section VII Paragraphe II de la Directive précitée.

⁵⁷ Section VII Paragraphes III et VI de la Directive précitée.

⁵⁸ Il s'agit des États membres de l'UEMOA comme le Niger, le Sénégal, le Togo et le Burkina Faso.

⁵⁹ Nicaïse MEDE (dir), *Constitutions et documents financiers. Espace UMOA/UEMOA*, op.cit., pp. 42 et s.

⁶⁰ Voir. Articles 34, 44, 45, 48 et 55 du Décret n°2015-035 du 29 janvier 2015 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques en République du Bénin.

⁶¹ Cf. Annexe loi n°2014-07 du 16 avril 2014 portant adoption du Code de transparence dans la gestion des finances publiques au sein de l'UEMOA en République du Niger.



à participer à la diffusion des informations ainsi qu'au débat public sur la gouvernance et la gestion des finances publiques⁶².

Quant à la République du Cameroun, l'abrogation de la loi n°2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'État par la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques, consacre la présentation détaillée de la nature et du coût des exonérations et dérogations fiscales lors de l'adoption du budget de l'État⁶³. Cela est identique en ce qui concerne l'édiction d'un Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques par la loi n°2018/11 du 11 juillet 2018, qui a conduit à la normalisation de la transparence des dépenses fiscales au Cameroun⁶⁴. Le Code de transparence introduit de manière officielle et légale, les principes de transparence et de bonne gouvernance indispensables à une bonne gestion des finances publiques susceptible d'assurer la stabilité économique et une croissance durable. Ces principes, en ce qui concerne les dépenses fiscales, emportent l'obligation de production et de diffusion régulière d'une information exhaustive et fiable sur les activités passées, présentes et futures des administrations financières afin de contribuer à la prise de décisions en matière de politique fiscale⁶⁵. Il faut d'emblée relever que, c'est avec les réformes législatives intervenues le 11 juillet 2018 que l'évaluation de la dépense fiscale et la publication régulière du rapport de circonstance s'institutionnalisent au Cameroun⁶⁶. L'initiative de cette opération qui est mise en œuvre depuis l'exercice 2015, vise à se conformer à l'exigence de l'article 7 de la loi précitée, qui prescrit au gouvernement d'annexer au projet de loi de finances, le montant des dépenses fiscales pour chaque exercice budgétaire⁶⁷. Il convient à présent d'évaluer la contribution des diverses institutions à la promotion de la transparence des dépenses fiscales en Afrique.

2. La contribution institutionnelle à la promotion de la transparence enclenchée

Le dispositif de transparence des dépenses fiscales est encadré par plusieurs institutions qui œuvrent avec les États à la promotion de cet idéal aussi bien à l'international qu'à l'interne⁶⁸. Dans le premier cas, parmi ces institutions de référence, figurent en bonne place l'OCDE, le FMI, la Fondation pour les Etudes et Recherches sur le Développement International (FERDI) le Centre de Rencontre et d'Etudes des Dirigeants des Administrations fiscales (CREDAF) pour ne citer que celles-ci, qui sont d'ailleurs des acteurs incontournables dans ce processus de transparence budgétaire des dépenses fiscales en Afrique noire francophone. A l'interne, les États sous étude œuvrent également à la promotion de cet idéal de transparence, en suivant scrupuleusement les directives formulées par les institutions internationales précitées, et les institutions sous régionales notamment l'UEMOA et la CEMAC.

⁶² *Idem*.

⁶³ Articles 9 et 7 alinéas 1 et 2 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

⁶⁴ Articles 47 à 50 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques au Cameroun.

⁶⁵ Bernard CASTAGNEDE, *La politique fiscale*, op.cit., p. 11.

⁶⁶ Émilie CALDEIRA, Anne-Marie GEURJON, « De l'évaluation du coût à la rationalisation des dépenses fiscales dans les pays en développement », *Note brève*, n°207, FERDI, juin 2020, pp. 2-4.

⁶⁷ Article 7 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques au Cameroun.

⁶⁸ BEGNI BAGAGNA, « Réflexion sur le contrôle international des finances publiques : le cas des Etats d'Afrique subsaharienne francophone », *RAFiP*, n°7, 1^{er} semestre 2020, pp. 37-79.



Pour sa part, l'OCDE a réalisé plusieurs études comparatives sur le niveau, la composition et la qualité des rapports sur les dépenses fiscales en ce qui concerne les pays membres de cette Organisation. Elle a proposé une comparaison des méthodes de définition et d'évaluation des rapports sur les dépenses fiscales de vingt-deux (22) de ses pays membres⁶⁹. Pour ce qui est du FMI, cette institution a contribué à la fixation des règles fondamentales de transparence. D'un point de vue de l'accès à l'information, la première règle fondamentale consiste d'abord à rendre public l'information sur les dépenses fiscales. L'analyse de l'OCDE se limite à la transparence budgétaire de l'administration centrale, alors que le FMI aborde la question de la transparence sous l'angle plus large des finances publiques de l'ensemble des administrations publiques intégrant notamment les dépenses fiscales. Ainsi, le FMI mentionne que la nature et les conséquences budgétaires des dépenses fiscales doivent faire partie de la documentation budgétaire⁷⁰. Pour que cette règle fondamentale de transparence puisse fonctionner, le FMI mentionne que les documents budgétaires doivent indiquer l'objectif de politique publique de chaque avantage fiscal accordé, sa durée et ses bénéficiaires et lorsque cela est possible, le coût des principales dépenses fiscales doit également être mentionné⁷¹. Pour le FMI, l'obligation légale de publier ces informations constitue également une règle fondamentale de transparence des finances publiques⁷².

En ce qui concerne la FERDI et le CREDAF, ils accompagnent les États dans la mise en œuvre des bonnes pratiques conduisant à la transparence des dépenses fiscales aussi bien sur le plan structurel que sur le plan fonctionnel. De ce fait, la FERDI, qui a été créée en 2003, approfondit les réflexions sur la rationalisation des dépenses fiscales par la création d'une Unité de Politique Fiscale (UPF) dans les États en développement afin de garantir une transparence fiscale⁷³. Quant au CREDAF, il a élaboré un Guide méthodologique qui retrace les mécanismes d'évaluation des dépenses fiscales ainsi que les expériences des États africains en la matière y compris la formulation des pistes de solution en vue de pérenniser cette évaluation⁷⁴. Au final, les travaux du CREDAF participent au suivi de la transparence.

A l'interne, dans les États membres de l'UEMOA en général, selon l'article 10 de la décision n°08/2015/CM/UEMOA instituant les modalités d'évaluation des dépenses fiscales au sein de l'UEMOA, la structure chargée de conduire les travaux de l'évaluation doit être « *créée à l'intérieur du Comité national de suivi de la transition fiscale prévu par la décision n°35/CM/UEMOA du 17 décembre 2009* »⁷⁵. Cette recommandation n'est pas respectée dans les États relevant du cadre géographique de cette étude. En pratique, les évaluations des coûts des dépenses fiscales sont réalisées dans la plupart des pays par un Comité national d'évaluation des dépenses fiscales composé des services de la Direction Générale des Impôts (DGI), la

⁶⁹ Lanre KASSIM, Mario MANSOUR, « Les rapports sur les dépenses fiscales des pays en développement : une évaluation », *Revue de l'Economie et de Développement*, Vol. 26, février 2018, p. 118.

⁷⁰ Luc GODBOUT, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale*, op.cit., p. 153.

⁷¹ *Ibid.*, p. 153.

⁷² FMI (Département des Finances publiques), *Code révisé de bonnes pratiques en matière de transparence des finances publiques*, Washington, 2007, p. 4.

⁷³ Anne-Marie GEOURJON (dir.), *L'évaluation des dépenses fiscales : des principes à la pratique*, Guide méthodologique, FERDI, 2018, 72 p.

⁷⁴ CREDAF, *Évaluation des dépenses fiscales*, Guide Méthodologique, édition 2015, 65 p.

⁷⁵ Article 10 de la Décision n°08/2015/CM/UEMOA instituant les modalités d'évaluation des dépenses fiscales dans les pays membres de l'UEMOA.



Direction Générale des Douanes (DGD), la Direction Générale du Trésor et de la Coopération Financière et Monétaire (DGTCFM) ainsi que l'Institut National de la Statistique (INS) pour ne citer que ceux-ci⁷⁶.

Parmi les États relevant du cadre géographique de cette étude, si l'on prend le cas du Cameroun, l'on se rendra compte que le projet « *dépenses fiscales* » a été créé pour la première fois par Décision du MINFI n°5341/MINFI/DGI du 01 décembre 2015, et a pour principale mission la production du rapport portant évaluation des dépenses fiscales à annexer au cours de chaque exercice budgétaire au projet de loi de finances destiné au parlement⁷⁷. Ce projet est *in extenso* piloté par un Comité mixte d'évaluation des dépenses fiscales et financé par le budget du Ministère des Finances (MINFI). Il implique prioritairement les services de la Direction Générale des Impôts ainsi que ceux de la Direction Générale des Douanes⁷⁸. Il est à souligner que le MINFI présente annuellement un rapport sur l'estimation budgétaire et l'évaluation de l'impact socio-économique de la dépense fiscale au titre d'un exercice. A cet effet, le Cameroun s'est doté d'un Comité *ad hoc* interministériel en charge de la question⁷⁹. Dans la pratique, c'est avec la supervision du MINFI que les chefs de division de la législation de la DGI et de la DGD coordonnent le projet et s'assurent de recenser les mesures dérogatoires constitutives de dépenses fiscales ainsi que le choix de la méthode d'évaluation. Ils bénéficient de l'appui technique de l'INS qui s'assure du suivi des données statistiques et du Ministère de l'Economie de la Planification et de l'Aménagement du territoire (MINEPAT) pour les questions économiques⁸⁰. Ces différentes institutions communiquent les informations relatives à la transparence des dépenses fiscales.

B. L'exigence de communication des informations sur les dérogations fiscales

La transparence n'est pas restée au stade de simple déclaration d'intention politique. Aussi, les textes juridiques qui la portent ne se contentent pas seulement de l'évoquer. Il est vrai que, contrairement aux autres principes budgétaires, la transparence n'est pas encore suffisamment systématisée⁸¹. Néanmoins, la lecture combinée des différents textes permet de relever des éléments de précision sur son contenu, ses implications et les obligations qu'elle induit pour les autorités en charge du processus budgétaire. Sa matérialisation passe par l'évaluation (1) et la publication qui sont d'ailleurs des indicateurs de promotion de ce principe en matière des dépenses fiscales des États sous étude (2).

1. L'évaluation régulière en amont des dérogations fiscales accordées

L'évaluation des dépenses fiscales a été introduite en République fédérale d'Allemagne en 1966, puis aux États-Unis en 1968, lorsque le Trésor américain publia le premier budget des dépenses fiscales. Cette pratique s'est ensuite développée avec plus ou moins de rigueur à l'ensemble des pays membres de l'OCDE, puis au reste du monde et surtout en Afrique.

⁷⁶ Ibouraim ADOYI, Bakaftine BANQUE, Abdelganiou OURO-ADOI, « Les enjeux des dépenses fiscales dans les Etats de l'UEMOA », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, avril 2021, p. 528.

⁷⁷ Décision MINFI n°5341/MINFI/DGI du 01 décembre 2015 sur le projet des dépenses fiscales au Cameroun.

⁷⁸ MINFI (DGI-DGD) Cameroun, *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales*, Yaoundé, novembre 2024, édition 2023, p. 9.

⁷⁹ *Idem.*, édition 2022, p. 8.

⁸⁰ *Ibid.*, p. 9.

⁸¹ Jean-Baptiste JACOB, « Le concept de transparence en Droit public financier », *RFFP*, n°156, 2021, p. 141.



Dans les États du Bénin et du Niger, l'évaluation a pour fondements juridiques la Directive n°01/2009/CM/UEMOA du 27 mars 2009 portant Code de transparence dans la gestion des finances publiques, la Décision n°08/2015/CM/UEMOA instituant les modalités d'évaluation des dépenses fiscales dans les pays membres de l'UEMOA et la Décision n°02/2019 portant Plan d'actions pour la mobilisation optimale des recettes fiscales. A l'instar de la plupart des pays africains, l'évaluation des dépenses fiscales est quasi récente dans les États sous étude, membres de l'UEMOA. Le Bénin a été le premier État membre à engager l'évaluation des dépenses fiscales en 2008⁸². Cette situation s'est étendue au fil des années dans les autres États membres à l'instar du Niger qui l'a débuté en 2017⁸³. Les États qui ont engagé plus tôt l'évaluation comme le Bénin ont acquis et développé des expériences en la matière et participent de ce fait au processus de transparence des dépenses fiscales tant revendiqué en Afrique noire francophone par le FMI et l'OCDE.

Au Bénin, les prévisions des dépenses fiscales s'établiraient à 162,64 milliards FCFA en 2022 toutes choses étant égales par ailleurs, en lien avec la suppression des mesures conjoncturelles prises par le gouvernement, de l'enregistrement gratis des actes de Conventions de vente de parcelles antérieures à 2020, de la réduction d'impôt accordée aux grandes entreprises nouvellement créées et de l'exonération sur les ventes et prestations réalisées par l'État⁸⁴. Il faut y ajouter que les prévisions des dépenses fiscales s'établiraient à 165,25 milliards FCFA, 142,82 milliards FCFA, 135,19 milliards FCFA, respectivement en 2023, 2024, et 2025 en lien avec d'une part, la suppression des mesures d'exonération de la TVA sur un certain nombre de produits notamment l'importation des motocyclettes à quatre temps, l'importation du riz, la première tranche d'eau et d'électricité, intervenues en 2022, et d'autre part, la mise en œuvre de la nouvelle stratégie de rationalisation des dépenses fiscales qui a été élaborée en 2023⁸⁵.

Au Niger, le gouvernement s'est engagé dans un processus d'évaluation des dépenses fiscales depuis 2017 en vue d'assurer une transparence financière effective du budget général et une meilleure rationalisation dans l'allocation des ressources. L'estimation des dépenses fiscales constitue un acte de bonne gouvernance des finances publiques puisqu'elle permet de connaître les informations budgétaires nécessaires pour un débat constructif sur la politique de l'État dans ce sens⁸⁶. Pour l'exercice 2023, le montant des dépenses fiscales dans ce pays a connu une progression significative s'élevant à 135,1 milliards FCFA contre 102,6 milliards FCFA en 2022 à l'exception des cas de l'Impôt sur les Bénéfices (ISB) et du Droit d'Accises (DA). De même, le coût budgétaire des dépenses fiscales relatives à la TVA, les Droits de Douanes et l'IRCM a connu une forte progression passant de 160,050 milliards FCFA à 354,203 milliards FCFA⁸⁷. Les dépenses fiscales au titre de l'exercice 2023 se chiffrent globalement à 404,838 milliards FCFA contre 177,996 milliards FCFA en 2022, soit une hausse de 226,842

⁸² Émilie CALDEIRA, Anne-Marie GEORJON, « De l'évaluation du coût à la rationalisation des dépenses fiscales dans les pays en développement », *op.cit.*, p. 2.

⁸³ MEF (DGI) Niger, *Rapport d'évaluation des effets socio-économiques des dépenses fiscales exercice 2023*, Niamey, Septembre 2024, p. 6.

⁸⁴ MEF-Bénin, *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales*, *op.cit.*, p. 9.

⁸⁵ *Ibid.*, p. 8.

⁸⁶ MEF (DGI) Niger, *Rapport d'évaluation des effets socio-économiques des dépenses fiscales, exercice 2023*, *op.cit.*, p. 13.

⁸⁷ *Ibid.*, p. 32.



milliards FCFA (127,4%)⁸⁸. Ce résultat s'explique essentiellement par l'augmentation du nombre de mesures recensées et évaluées ainsi que par l'amélioration de la qualité de la collecte des données, une plus grande implication des acteurs concernés et l'introduction du droit d'enregistrement dans le périmètre d'évaluation des dépenses fiscales en République du Niger.

Au Cameroun, le fondement juridique de l'évaluation des dépenses fiscales est la Directive n°06/11-UEAC-190-190-CM-22 relative au Code de transparence et de bonne gouvernance dans les États membres de la CEMAC. En réalité, l'évaluation des dépenses fiscales dans ce pays présente effectivement des avancées méthodologiques et structurelles comparables à celles observées au Bénin et au Niger. Ces trois États sous étude, cherchent à rationaliser leurs exonérations fiscales pour accroître la mobilisation des recettes internes. Le premier projet « *dépenses fiscales* » créé par l'État du Cameroun par Décision n°5341/MINFI/DGI du 1^{er} décembre 2015, avait pour principale mission la production du rapport portant évaluation des dépenses fiscales à annexer au projet de loi de finances destiné au parlement⁸⁹. Lors de l'exercice 2016, le MINFI a effectué une deuxième évaluation des dépenses fiscales en élargissant le périmètre d'évaluation aux impôts indirects et sur les 279 mesures identifiées, 230 ont été évaluées, soit un pourcentage en valeur relative de 82,5%. Sur cette base, le montant global de la dépense fiscale évaluée s'élève à 451 631 866 830 FCFA⁹⁰.

A partir de l'exercice 2018, on assiste à l'extension du périmètre d'évaluation à l'ensemble des impôts de l'État exception faite des impôts locaux avec un effort d'annexer ces rapports au projet de loi de finances de l'année⁹¹. Fort de l'expérience accumulée depuis son premier rapport publié en 2016, le MINFI présente annuellement un rapport sur l'estimation budgétaire et l'évaluation de l'impact socio-économique de la dépense fiscale au titre de chaque exercice budgétaire. Cela dit, l'évaluation du coût des dépenses fiscales est indispensable à l'évaluation d'impact économique et social qui permet d'arbitrer entre le mode de financement des programmes par les subventions budgétaires directes et les avantages fiscaux à octroyer en vue des recommandations de politique fiscale optimale⁹². Or, sans une estimation et une analyse rigoureuse des dépenses fiscales, leur risque de prolifération est certain et elles peuvent paraître comme un moyen de financement illusoire⁹³. Ces évaluations sont désormais divulguées de façon quasi régulière dans les États de référence à cette étude.

2. La divulgation régulière en aval des dépenses fiscales évaluées

La publicité de l'information financière constitue l'une des premières déclinaisons du concept de transparence en droit public financier⁹⁴. Dans la pratique des dépenses fiscales, la

⁸⁸ *Ibid.*, pp. 32 et s.

⁸⁹ Décision MINFI n°5341/MINFI/DGI du 01/10/2015 portant évaluation des dépenses fiscales au Cameroun.

⁹⁰ MINFI (DGI-DGD) Cameroun, *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales, exercice 2016*, Yaoundé, septembre 2017, p. 6.

⁹¹ MINFI (DGI-DGD) Cameroun, *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales, exercice 2018*, Yaoundé, novembre 2019, p. 8.

⁹² A Kaelé Afi Massagan AMEMASSO, « Défis de l'évaluation des dépenses fiscales et nécessité de rationalisation », in Philippe Kokou B. TCHODIE (dir), *Le continent africain à l'épreuve des conventions fiscales, Acte du Dialogue Interprofessionnel sur la Fiscalité*, Dakar, L'Harmattan-Sénégal, 2024, p. 245.

⁹³ Anne-Marie GEURJON, Grégoire ROTA-GRAZIOSI, « L'illusion des dépenses fiscales en Afrique », *FERDI*, note brève B96, 2014, p. 4.

⁹⁴ Jean-Baptiste JACOB, « Le concept de transparence en droit public financier, les déclinaisons du concept », *RFFP*, n°157, 2022, p. 159.



publication d'un rapport sur les dérogations fiscales consenties par l'État aux contribuables et le fait de l'annexer au projet de loi de finances de l'année, constituent des moyens de réalisation de la transparence budgétaire. Celle-ci consiste à faire connaître pleinement, en temps opportun et de façon systématique, l'ensemble des informations budgétaires d'un gouvernement⁹⁵. Un tel acte, permet à la société civile, aux institutions de contrôle et au grand public de participer réellement aux processus budgétaires tout en responsabilisant les gouvernements à l'utilisation des deniers publics⁹⁶.

De plus en plus, des pays réalisent régulièrement l'évaluation de leurs dépenses fiscales. Beaucoup publient un rapport sur le sujet, lequel est d'ailleurs annexé au projet de loi de finances de l'année⁹⁷. Si l'on analyse la situation des États de référence à cette étude, le Bénin est le premier à publier un rapport sur les dépenses fiscales en 2008, suivi du Cameroun en 2015 et du Niger en 2017⁹⁸. L'évaluation et la publication des informations sur les dépenses fiscales ont été officiellement rendues obligatoires dans tous les États membres et le Bénin est en tête dans cet exercice⁹⁹. C'est dire que parmi les trois États sous étude, le Cameroun est en troisième position derrière le Bénin et le Niger sur le terrain de la transparence des dépenses fiscales selon les classifications opérées en 2023 par l'indice mondial de transparence¹⁰⁰.

Il convient de souligner que les rapports sur les dépenses fiscales ont trois (03) fonctions importantes. Tout d'abord, ils mettent en valeur la gestion fiscale du gouvernement en présentant toutes les formes de dépenses fiscales directes ou indirectes grâce aux instruments légaux de droit commun au même niveau de regard dans le processus budgétaire. Ensuite, les rapports permettent une analyse pouvant déterminer les meilleurs outils que le gouvernement pourra utiliser pour atteindre ses objectifs politiques¹⁰¹. En plus, l'analyse des dépenses fiscales n'est pas différente de celle de politiques publiques plus généralement, car elle implique une considération des meilleurs moyens d'atteindre les objectifs d'un gouvernement¹⁰². Enfin, le rapport sur les dépenses fiscales promeut l'analyse des principes politiques faisant ainsi du

⁹⁵ Lanre KASSIM, Mario MANSOUR, « Les rapports sur les dépenses fiscales des pays en développement : une évaluation », *op.cit.*, pp. 113-167.

⁹⁶ Steve Thierry BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises*, Paris, L'Harmattan, 2020, p. 104.

⁹⁷ Parmi les pays hors OCDE, les précurseurs ont été ceux d'Amérique latine à la fin des années 80.

⁹⁸ Le Bénin a publié son premier rapport sur les dépenses fiscales en 2008, bien que les données de l'exercice 2005 ont été intégrées dans celui-ci. Le Maroc aussi a initié l'évaluation au courant de l'exercice 2005. Voir pour cela. MEF-Royaume du Maroc, *Rapport sur les dépenses fiscales*, Projet de LF pour l'année budgétaire 2005, 110 p. Voir également pour le Cameroun (exercice 2015) et le Niger (exercice 2017) ; Lanre KASSIM, Mario MANSOUR, « Les rapports sur les dépenses fiscales des pays en développement : une évaluation », précité.

⁹⁹ Rapport final Commission UEMOA sur l'Atelier d'échange et de partage des expériences en matière d'évaluation des dépenses fiscales, Abidjan, du 08 au 11 octobre 2019, 13 p.

¹⁰⁰ Selon l'indice mondial de la transparence des dépenses fiscales (GTETI), le Bénin est classé 8^{ème} au niveau mondial et 1^{er} en Afrique, suivi du Maroc et du Niger. Dans la sous-région CEMAC, le Cameroun est suivi du Gabon dans ce classement. La publication de la 09^{ème} édition du rapport sur l'estimation de la dépense fiscale au Cameroun s'inscrit en droite ligne de l'exigence de transparence budgétaire consacrée par le régime financier de l'État et autres entités publiques. Voir. MINFI (DGI-DGD) Cameroun, *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales*, Yaoundé, novembre 2024, 9^{ème} édition, p. 8.

¹⁰¹ Bertrand DE QUATREBARBES et Jean-Michel FOURGOUS, *Guide pratique pour évaluer la qualité et la performance publiques*, Paris, la documentation française, 2006, pp. 21-24.

¹⁰² Dieudonné TONGA, *Les politiques fiscales camerounaise et française face au défi de la mondialisation : une analyse comparée de la période 2007-2010*, Mémoire de Master en Droit public des affaires, ENA, Paris, cycle international long, promotion Jean-Jacques ROUSSEAU, 2010-2011, 104 p.



plaidoyer des dépenses fiscales un excellent moyen par lequel les Organisations de la Société Civile (OSC) peuvent réclamer l'équité et l'efficacité du système fiscal¹⁰³.

Lanre KASSIM et Mario MANSOUR ont démontré dans leur contribution sur les dépenses fiscales que le critère d'évaluation des rapports permet de vérifier si des dispositions juridiques sont en place pour chaque dépense fiscale et si l'établissement de rapports est une obligation légale¹⁰⁴. Ce cadre assure la transparence en ce qui concerne la mise en œuvre des dépenses fiscales, la supervision et l'engagement de l'État à rendre compte de leur coût, comme il le fait dans le cadre de son budget des dépenses directes¹⁰⁵. Dans les pays en développement, transparence et responsabilité sont primordiales, compte tenu de la fragmentation du cadre juridique en matière d'élaboration des politiques fiscales. Les règles fiscales, et en particulier les mesures d'encouragement fiscal, figurent dans de nombreuses législations, notamment celles relatives au développement économique, à l'exploitation minière, pétrolière et gazière, à l'industrie, aux investissements et au tourisme. Le rapport sur les dépenses fiscales consolidé est probablement le seul outil capable de présenter avec cohérence et harmonie la manière dont les divers ministères et organismes de l'État dépensent l'argent public¹⁰⁶.

A l'analyse comparative, il existe une similitude remarquable dans les contenus des informations publiées par les États dans les rapports sur les dépenses fiscales. L'accent peut être mis sur la définition des dépenses fiscales, la méthode d'évaluation choisie qui est dans la plupart celle de la perte de recettes, la ventilation des dépenses fiscales par types de dérogations, d'impôts, de secteurs d'activité et parfois par régime d'imposition. L'on peut aussi ajouter, la détermination du Système Fiscal de Référence (SFR) suivant une approche juridique et/ou alternative¹⁰⁷. Il est à souligner que la divulgation des dépenses fiscales dans les États sous étude, reste toujours un processus en cours de maturation et qui est d'ailleurs soutenu par des initiatives comme l'initiative Afrique de l'OCDE¹⁰⁸, qui vise à améliorer la transparence fiscale pour lutter contre l'évasion et les flux financiers illicites. L'amalgame entre les manques à gagner réels et l'estimation des dépenses fiscales peut conduire à une surestimation et entretenir une illusion de recettes potentielles. Pour éviter des abus, un suivi rigoureux des manques à gagner est indispensable pour les États du Bénin, Cameroun et Niger.

De tout ce qui précède, force est de relever que la transparence des dépenses fiscales s'enracine progressivement dans les États de référence à cette étude. Cela est observable d'ailleurs à travers sa consécration normative et institutionnelle. En outre, cette transparence se justifie à travers la matérialisation des mesures consacrées en effectuant une évaluation et une publication des dépenses fiscales. Toutefois, cette transparence demeure perfectible dans chaque Etat relevant du cadre géographique de cette étude.

¹⁰³ Lanre KASSIM, Mario MANSOUR, « Les rapports sur les dépenses fiscales des pays en développement : une évaluation », *op.cit.*, pp. 113-167.

¹⁰⁴ *Ibid.*, p. 117.

¹⁰⁵ Dirk-Jan KRAAN, « Dépenses hors budget et dépenses fiscales », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, Vol 4, n°1, 2004, pp. 143-162.

¹⁰⁶ *Idem.*

¹⁰⁷ Ibouaim ADOYI, Bakaftine BANQUE, Abdelganiou OURO-ADOI, « Les enjeux des dépenses fiscales dans les Etats de l'UEMOA », *op.cit.*, p. 528.

¹⁰⁸ Lancée en 2014, cette initiative de l'OCDE vise à équiper les pays africains pour exploiter les améliorations de la transparence mondiale, combattre l'évasion fiscale et renforcer la gestion des ressources nationales.



II. La relativisation matérielle de l'obligation de transparence

La transparence des dépenses fiscales est essentielle pour garantir une bonne gouvernance, une gestion responsable des fonds publics et une participation démocratique dans le processus budgétaire. L'intégration de la transparence dans la gestion des dépenses fiscales au sein de l'ordre juridique des États sous étude, est un enjeu crucial pour l'amélioration de la gestion des finances publiques¹⁰⁹. Elle permet une meilleure visibilité et lisibilité des dépenses fiscales. En clair, l'intégration de l'obligation de transparence des dépenses fiscales quoiqu'aménagée formellement dans l'ordre juridique communautaire et national des États de référence à cette étude, demeure matériellement relative. Cette relativité se traduit par l'effritement constaté de l'obligation de transparence dans les dépenses fiscales (A) ; qui va de pair avec l'encadrement matériel mitigé des dépenses fiscales dans les États sous étude (B).

A. L'effritement constaté de l'obligation de transparence des dépenses fiscales

L'obligation de transparence fait face à des nombreuses contraintes relatives à une opacité accrue, à un manque de publication d'informations ou à une interprétation restrictive des données relatives aux dépenses fiscales¹¹⁰. L'effritement qui en découle, tire sa source de la complexité des dérogations fiscales qui existent au sein des différents systèmes fiscaux (1), mais également, d'un certain nombre des pesanteurs systémiques inhérentes à ceux-ci (2).

1. La complexité des dérogations fiscales

La complexité du système des dépenses fiscales est avant tout un effet de la complexité du droit et, l'amoncellement des dispositions normatives est au préalable une caractéristique du droit moderne plutôt que des dépenses fiscales¹¹¹. Ce qui est caractéristique du droit en général l'est *a fortiori* du droit fiscal d'autant plus que complexité et instabilité sont intimement liées¹¹². La fiscalité est une construction politique. Créé par le législateur, sous l'impulsion de l'exécutif qui forme un système, les lois fiscales, la jurisprudence, la doctrine administrative, forment un ensemble complexe, en équilibre, sans cesse en mouvement du fait des modifications incessantes des dispositions. Toutefois, elle constitue une sorte d'organisme vivant évoluant au gré des décisions du législateur, elles-mêmes fonction des humeurs de l'opinion publique et de l'évolution idéologique de la société¹¹³.

A l'instar des systèmes fiscaux eux-mêmes, les dépenses fiscales sont quelquefois complexes. Mais, certains de leurs aspects peuvent rendre la complexité de l'ensemble supérieure à celle des différentes parties, aux yeux du public comme dans la réalité. Au fur et à mesure que les dispositions légales, les règlements, les instructions et les formulaires s'accumulent, le degré de compréhension de la fiscalité nécessaire pour s'y retrouver dans le

¹⁰⁹ Pierre ALAKA ALAKA, « Dépenses fiscales et développement économique en Afrique : des pistes exploitables », *Cahier africain de fiscalité et du droit des affaires*, n°46, juin-août, 2005, pp. 5-14.

¹¹⁰ Dakor DA, « La recherche de la transparence dans les réformes en finances publiques au Burkina Faso », *op.cit.*, pp. 1-17.

¹¹¹ Eric PICHET, *Théorie générale des dépenses socio-fiscales*, Paris, Les éditions du Siècle, 2016, p. 98.

¹¹² Dans la querelle de l'autonomie du droit, le Professeur Maurice COZIAN définissait la fiscalité comme un « droit de superposition qui s'appuie nécessairement sur des réalités juridiques qui lui sont extérieures », in Maurice COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, Paris, LexisNexis, 2023, 47^{ème} édition, p. 6.

¹¹³ Pierre ALAKA ALAKA, « Systèmes fiscaux : l'expérience camerounaise des réformes », *Revue Idara*, Vol. 13, n°26, 2003, pp. 75-107.



système peut excéder les capacités de beaucoup de non-initiés. Les dispositions ajoutées marginalement, même si elles s'appliquent à un contribuable en particulier, brouillent sa vision de ce qu'il doit savoir. Dans une simple logique de système, les interactions potentielles des dépenses fiscales supplémentaires peuvent croître géométriquement¹¹⁴.

Pour le contribuable de base, quand la masse des procédures fiscales devient de plus en plus impressionnante, le sentiment d'iniquité d'être tenu à l'écart d'avantages inconnus mais dont il suppose que d'autres bénéficient, peut être démoralisant¹¹⁵. De même, la manipulation d'interactions imprévues des dépenses fiscales est de nature à rendre moins efficiente l'allocation des ressources et à réduire les recettes relativement à ce qui était attendu ou nécessaire, tout en portant atteinte à l'équité réelle et ressentie. Le manque de transparence des dépenses fiscales peut affaiblir l'État.

La complexité des dérogations fiscales, si l'on prend le cas du Bénin, réside dans leur multiplicité et leur diversité, impliquant des exonérations totales, des taux réduits ou des impositions partielles selon le type d'entité et l'activité économique, nécessitant une compréhension approfondie des textes et une veille réglementaire constante pour les entreprises¹¹⁶. Dans le cas camerounais, l'on observe une pluralité des acteurs dont les rôles sont enchevêtrés malgré la création d'un Comité en charge de la question. Parmi ceux-ci, figure le Ministère en charge des Finances avec ses directions des impôts et douanes, l'Agence de Promotion des Investissements (API), l'Agence de Promotion des Petites et Moyennes Entreprises (APME), l'Institut National de la Statistique (INS), le Ministère des Mines et du Développement Technologique pour ne citer que ceux-ci¹¹⁷. Cette pluralité rend le dispositif fiscal dérogatoire complexe et difficile à cerner dans sa mise en œuvre.

Souvent, les données fournies peuvent être incomplètes ou présenter un degré de complexité qui rend leur interprétation difficile pour le public. Par ailleurs, certaines dépenses fiscales peuvent échapper à la divulgation formelle en raison de leur nature discrétionnaire. C'est le cas par exemple des abattements d'impôt sur les sociétés négociés via des conventions particulières pour attirer les investisseurs étrangers voire stimuler une filière¹¹⁸. Ces mécanismes moins visibles, créent ainsi une zone d'ombre autour de véritables impacts budgétaires¹¹⁹. Si l'on prend le cas du Niger, lors d'une enquête, un échantillon de 104 entreprises a été sélectionné en 2024 dont 87 ont répondu, soit un taux de réponse de 83,7%¹²⁰. Le refus de certains responsables à fournir des informations demandées s'explique essentiellement par la crainte de la dissimulation d'un contrôle fiscal lors de cette enquête et ce, malgré la clause de confidentialité qui stipule que : « les informations recueillies au cours de cette enquête sont strictement confidentielles et ne servent qu'à des fins statistiques elles ne

¹¹⁴ OCDE, *Les dépenses fiscales dans les pays de l'OCDE*, op.cit., p. 30.

¹¹⁵ Pierre ALAKA ALAKA, « Le citoyen et le pouvoir fiscal au Cameroun », *Penant*, n°854, 2006, pp. 58-65.

¹¹⁶ MEF-Bénin, *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales*, op.cit., pp. 2 et s.

¹¹⁷ Cf. Rapport MINFI (DGI-DGD), *L'évaluation de la loi n°2013/004 du 18 avril 2013 fixant les incitations à l'investissement privé au Cameroun*, décembre 2017, 43 p.

¹¹⁸ Anne-Marie GEURJON (dir.), *L'évaluation des dépenses fiscales : des principes à la pratique*, op.cit., p. 32.

¹¹⁹ *Ibid.*, p. 33.

¹²⁰ MEF (DGI) Niger, *Rapport d'évaluation des effets socio-économiques des dépenses fiscales exercice 2023*, op.cit., p. 11.



peuvent en aucune manière être divulguées »¹²¹, conformément aux dispositions pertinentes de la loi n°2004-011 régissant les activités de collecte des données statistiques au Niger.

Ce cas peut aussi se produire pour des raisons de défis liés à la souveraineté fiscale. En effet, la mondialisation et la mobilité des capitaux et des personnes posent des défis à la souveraineté fiscale des États d'Afrique noire francophone¹²². De plus, les engagements internationaux des États africains font consentir certains avantages fiscaux qui sont intégrés dans le Système Fiscal de Référence (SFR) sans être évalués et divulgués au public. Dans le cas du Cameroun, il est intégré dans le norme de référence, les engagements internationaux du Cameroun qui impactent sur la TVA. Par ailleurs, les dispositions supranationales intégrées dans le SFR sont celles contenues dans les Conventions internationales, essentiellement détaillées en matière de TVA dans le Code de douanes CEMAC, auquel le Code Général des Impôts (CGI) se réfère, et les Directives de la CEMAC relatives à la TVA¹²³.

Il est également à souligner que la bureaucratisation du processus de transparence peut aussi conduire à une approche de « *cocher les cases* » où les gouvernements se concentrent sur le respect des obligations minimales plutôt que sur une véritable volonté de rendre compte¹²⁴. Cela peut engendrer un sentiment de méfiance parmi les citoyens, qui peuvent percevoir ces efforts comme insuffisants face aux enjeux critiques de la responsabilité fiscale. Tout cela et bien d'autres cas semblables, neutralisent l'obligation de transparence des dépenses fiscales. L'on ajoute à ceci, la lourdeur des procédures d'octroi des dérogations fiscales et la complexité des pièces à fournir qui créent des blocages dans ce processus pour les États sous étude. Il en est de même de certaines pesanteurs d'ordre systémique qui limitent la transparence.

2. La persistance des pesanteurs systémiques limitant la transparence

L'exigence de transparence des dépenses fiscales dans les États sous étude est confrontée à des pesanteurs qualifiées de systémiques. Elles sont diversifiées et entravent le processus d'enracinement de la transparence. Cela peut inclure des méthodes telles que la présentation complexe des données, l'utilisation des dépassements budgétaires planifiés ou l'intégration des dépenses fiscales dans des lignes budgétaires moins visibles. Ce qui rend difficile leur identification. Sur le plan matériel, la pesanteur fait référence à une démarche qui vise à écarter certains éléments des dépenses fiscales du calcul de leur impact total, notamment lorsque ces éléments ne représentent pas une perte de recettes fiscales définitive¹²⁵. En d'autres termes, il s'agit d'une distinction entre les dépenses fiscales qui entraînent une diminution réelle des recettes de l'État et celles qui ne font que reporter l'encaissement de ces recettes à plus tard.

¹²¹ Article 6 de la loi n°2004-011 du 30 mars 2004 portant sur l'organisation de l'activité statistique et créant l'Institut National de la Statistique en République du Niger.

¹²² Lire Aaron LOGMO MBELEK, « La souveraineté fiscale des Etats africains au Sud du Sahara (face aux enjeux du développement) : l'exemple du Cameroun », *Etudes administratives africaines*, 2010, pp. 53-67.

¹²³ Lire Thomas IREH ASSIM, *La TVA en Afrique centrale*, Paris, L'Harmattan, 2012, 599 p ; Nicaise-Magloire NGAVANGA, « Libre propos sur la neutralité de la TVA en droit fiscal camerounais », *RAFiP*, n°1, 1^{er} semestre 2015, pp. 103-117.

¹²⁴ Par bureaucratisation de la transparence, il faut entendre le processus par lequel l'instauration de mécanismes de transparence, censés améliorer la gouvernance et la confiance, se transforme en un ensemble des procédures administratives complexes, opaques et potentiellement contre-productives.

¹²⁵ Un exemple concret est l'exclusion de la TVA sur les intrants et biens d'équipement importés par les entreprises assujetties, car cette TVA est récupérable par la suite.



Certes, l'inventaire des dépenses fiscales permet de pallier partiellement au problème de transparence budgétaire. Annuellement dans les trois États africains étudiés, une liste des dépenses fiscales en vigueur est annexée au projet de loi de finances comme ce fut le cas en France avec autant que possible une indication de leur coût chiffré en pertes de recettes à comportement inchangé. Une des faiblesses de l'inventaire annuel est que ce chiffrage est *ex post* et de ce fait décalé de deux ou trois ans¹²⁶. L'inventaire des États répartit également les dépenses fiscales sur la base d'une classification par objectif qui est la même que celle utilisée pour les dépenses budgétaires mais, cette ventilation ne descend pas jusqu'au niveau du « programme » dans la structure en arbre du budget¹²⁷. Il est à signaler que la transparence budgétaire n'est pas pleinement assurée. Pour qu'elle le soit, il faudrait que l'inventaire soit établie *ex ante* et non *ex post*, et que les dépenses fiscales soient ventilées par programme et ajoutées aux coûts de ceux-ci. On est encore loin du compte et peu d'innovations ont été introduites dans ce sens.

Il ne faut pas omettre de mentionner aussi que le choix du périmètre d'évaluation des dépenses fiscales dans les différents États qui ont fait l'objet de cette étude, est toujours limité. La situation de la fiscalité locale n'est pas prise en compte, alors qu'elle renferme des dépenses fiscales non négligeables qui nécessitent d'être évaluées¹²⁸. De surcroît, la détermination du champ des mesures dérogatoires en matière de fiscalité locale bute sur les limites de l'information disponible. En réalité, les rapports d'évaluation des dépenses fiscales effectués régulièrement dans les États du Bénin, du Cameroun et du Niger, constituent essentiellement les seuls documents d'informations budgétaires, détaillant les pertes de recettes qui découlent des diverses mesures fiscales dérogatoires¹²⁹.

La question se pose sur l'extension de ces informations budgétaires aux charges qui découlent, notamment pour les États, des mesures dérogatoires qui affectent la fiscalité locale¹³⁰. Des telles informations peuvent toutefois apparaître délicates à établir. Certaines dérogations de la fiscalité locale ne constituent pas des charges pour les États sous étude (cas des mécanismes facultatifs non compensés) alors qu'inversement, la plupart des charges de l'État (ou moindres recettes via le mécanisme des prélèvements sur les recettes) liées à la fiscalité locale ont pour vocation de compenser les manques à gagner résultant non pas à proprement parler des mécanismes fiscaux dérogatoires, mais des modifications de la norme

¹²⁶ Ibouraim ADOYI, Bakaftine BANQUE, Abdelganiou OURO-ADOI, « Les enjeux des dépenses fiscales dans les États de l'UEMOA », *op.cit.*, pp. 528 et s.

¹²⁷ A Kaelé Afi Massagan AMEMASSO, « Défis de l'évaluation des dépenses fiscales et nécessité de rationalisation », *op.cit.*, pp. 245 et s. Lire également. Yakouba OUEDRAOGO, « Le chantier de la nouvelle architecture budgétaire dans l'espace UEMOA », in Nicaise MEDE (dir), *Les nouveaux chantiers de finances publiques en Afrique. Mélanges en l'honneur de Michel BOUVIER*, Dakar, L'Harmattan-Sénégal, 2019, pp. 167-179.

¹²⁸ Oumarou MOHAMADOU, *Les dépenses fiscales en droit public financier camerounais*, Thèse de Doctorat/Ph.D en Droit public, Université de Ngaoundéré, 2022, p. 333 ; Pierre ALAKA ALAKA, « Dépenses fiscales et développement économique en Afrique : des pistes exploitables », *op.cit.*, pp. 5-14.

¹²⁹ Cf. MEF-Bénin, *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales*, édition 2020, 208 p ; MEF (DGI) Niger, *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales exercice 2023*, *op.cit.*, p. 22 ; MEF-Bénin, *Projet de loi de finances, gestion 2021*, *op.cit.*, p. 29 ; MINFI (DGI-DGD) Cameroun, *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales*, 9^{ème} édition, novembre 2024, 75 p.

¹³⁰ Marguerite Edwige NGONO, *La décentralisation fiscale en droit public camerounais*, Thèse de Doctorat/Ph.D en Droit public, Université de Yaoundé II, 2021, pp. 355 et s.



fiscale locale (sans caractère incitatif ou ciblé)¹³¹. Il est également à observer, un contrôle *a priori* défaillant et un contrôle *a posteriori* inefficace des dépenses fiscales. De plus, le contrôle juridictionnel des dépenses fiscales dans chaque Etat sous étude est relatif, car c'est le contrôle administratif et parlementaire qui sont fréquemment effectués, mais très insuffisants pour garantir une bonne transparence budgétaire des dépenses fiscales¹³².

L'on assiste par la même occasion, à une minoration du rôle du juge dans la promotion de la transparence des dépenses fiscales. Souvent perçu dans son office comme un simple contrôleur technique de la légalité, plutôt qu'un garant de la sincérité budgétaire globale, le juge qu'il soit financier en général ou fiscal en particulier, subit un partage des compétences ambiguës restreignant l'accès au recours contre l'opacité budgétaire ou fiscale¹³³. De plus, la rareté des sanctions contre les déviations en matière de transparence des dépenses fiscales, tant sur le plan fiscal que pénal, suscite des sérieuses inquiétudes sur le rôle du juge en la matière¹³⁴. L'intelligibilité des données dans les États choisis, constitue tout aussi une limite. L'on observe une documentation fragmentaire fréquent entre pertes de recettes et incitations ciblées. Ce qui entrave ce processus de transparence des dépenses fiscales dans bien des cas. Malgré des progrès de suivi, ces privilèges fiscaux réduisent l'assiette fiscale, la marge budgétaire et le financement des investissements publics, compliquant l'évaluation de leurs coûts-bénéfices¹³⁵. En plus, l'intervention des Organisations de la Société Civile (OSC) en la matière reste faible dans la pratique alors que celles-ci jouent un rôle crucial dans le suivi, l'analyse et l'évaluation des dépenses fiscales afin de garantir l'équité, la transparence et l'efficacité de la politique fiscale¹³⁶. Elles agissent également comme des traducteurs des données complexes, formateurs des citoyens et catalyseurs de la pression publique pour une bonne justice fiscale¹³⁷.

En guise de clarification, les dépenses fiscales peuvent paraître plus indolores que les dépenses directes, car leur estimation lorsqu'elle est considérée, s'avère très délicate. Sans une estimation rigoureuse, le risque de prolifération des dépenses fiscales est certain. Plusieurs de ces dépenses résultent directement de la logique de l'action collective où des petits groupes de pression bien organisés, obtiennent des faveurs fiscales au détriment d'une majorité silencieuse. D'autres dépenses fiscales sont équivalentes à une subvention-prix de certains biens, dont l'équité n'est pas garantie. L'absence d'effort d'évaluation peut être intentionnelle car le manque d'information favorise l'illusion que quelques mesures incitatives ou d'exonérations n'ont pas d'impact budgétaire significatif¹³⁸. La publication des dépenses fiscales vise justement à supprimer cette illusion. Tout cela et bien d'autres cas d'ailleurs, peuvent avoir des

¹³¹ Conseil des Impôts français, *La fiscalité dérogatoire pour un réexamen des dépenses Fiscales*, op.cit., p. 32.

¹³² Daniel Yannick EFANGON, *Le contrôle juridictionnel des finances publiques en Afrique : Regards croisés sur la CEMAC et l'UEMOA*, Yaoundé, L'Harmattan-Cameroun, 2022, pp. 241 et s.

¹³³ Steve Thierry BILOUNGA, « La diction du droit public financier au Cameroun », *RAFiP*, n°1, premier semestre 2015, pp. 41-80.

¹³⁴ Hilaire AKEREKORO et Sèmiou Adéniyi LASSISSI, « L'office du juge administratif en contentieux de l'impôt au Bénin et au Cameroun », *RAFiP*, n°9, 1^{er} semestre 2021, pp. 73-100 ; Janvier FERMOSE, « L'office du juge fiscal camerounais », op.cit., pp. 222-250.

¹³⁵ Pierre ALAKA ALAKA, « Dépenses fiscales et développement économique en Afrique : des pistes exploitables », op.cit., pp. 5-14.

¹³⁶ Pierre JACQUEMOT, Marc RAFFINOT, « La mobilisation fiscale en Afrique », *Revue d'Economie Financière*, n°131, Mars 2018, pp. 243-263.

¹³⁷ *Ibid.*, pp. 243 et s.

¹³⁸ Émilie CALDEIRA, Anne-Marie GEURJON, « L'illusion des dépenses fiscales en Afrique », op.cit., p. 3



conséquences importantes sur la gouvernance et la responsabilité financière¹³⁹. En rendant les dépenses fiscales moins transparentes, il devient plus difficile pour les citoyens, les journalistes et même les décideurs politiques d'évaluer l'impact des politiques fiscales sur l'économie et la société¹⁴⁰. Cela peut également nuire à la capacité des citoyens à engager des débats éclairés sur des priorités budgétaires et à demander des comptes aux responsables politiques.

Au regard des insuffisances que comporte le dispositif relatif à la transparence dans la gestion des dépenses fiscales qu'on a analysé plus haut, il est indispensable de mettre un accent sur l'encadrement matériel de cette obligation. Celui-ci est mitigé dans les pays relevant du champ géographique de cette étude. Cela se justifie par la régulation insuffisante des dépenses fiscales d'une part, et la rationalisation inachevée des dépenses fiscales d'autre part.

B. L'encadrement matériel mitigé de l'obligation de transparence

L'obligation de transparence dans la gestion des dépenses fiscales dans les États sous étude, connaît un encadrement matériel mitigé. En réalité, la prolifération des dépenses fiscales reflète souvent l'influence des groupes de pression ou de Lobbies, nuisant à l'égalité devant l'impôt¹⁴¹. De plus, l'estimation précise du renoncement des recettes fiscales demeure complexe sur le plan méthodologique. Deux facteurs majeurs sous l'angle matériel, justifient l'encadrement mitigé des dépenses fiscales. L'on assiste également à une rationalisation inopérante des dépenses fiscales (1) et une régulation inachevée des dépenses fiscales (2).

1. La rationalisation inopérante des dépenses fiscales

Le processus de rationalisation des dépenses fiscales consiste à améliorer la lisibilité et l'efficacité des exonérations fiscales, des réductions d'impôts et autres avantages fiscaux accordés par l'État. L'objectif est de s'assurer que ces dépenses sont justifiées, efficaces et alignées sur les objectifs de politiques publiques, tout en améliorant la transparence de leur mise en œuvre et de leur suivi¹⁴². Il faut relever que l'exercice d'évaluation des dépenses fiscales est le point de départ d'un processus devant conduire à leur rationalisation. La prise de conscience du risque de fragilisation de l'administration et de hausse des taux standards des impôts qu'elles sont susceptibles d'induire doit inciter à démarrer ce processus débutant par une évaluation du coût budgétaire mais allant dans le sens d'une rationalisation des dépenses fiscales¹⁴³. Il est nécessaire pour cela de mener une réflexion préalable sur la démarche globale de l'exercice et sur sa finalité. L'évaluation du coût budgétaire, parfois considéré comme le cœur de l'analyse, ne constitue en réalité que la première étape de la démarche visant à la rationalisation des dépenses fiscales. La seconde étape étant l'analyse de leur légitimité ; cadre légal adapté,

¹³⁹ Gérard-Martin PEKASSA NDAM, « Réflexion sur la notion de gestionnaire public en droit public financier camerounais », in Gérard-Martin PEKASSA NDAM, Nadine MACHIKOU NDZESOP, Eric Marcel NGANGO YOUNBI (dir.), *Droit et Service public. Mélanges en l'honneur du Professeur Etienne-Charles LEKENE DONFACK*, Vol. 2, Paris, L'Harmattan, 2024, pp. 53-71.

¹⁴⁰ Sylvie NGUECHE, « Le contrôle citoyen des finances publiques en droit camerounais », *RAFiP*, n°8, 2nd semestre 2020, pp. 173-212.

¹⁴¹ Pélagie THEOUA-N'DRI, « Financement des budgets et pratique des dépenses fiscales dans l'espace UEMOA : Réflexion sur un couple contesté », *op.cit.*, pp. 2-29.

¹⁴² Émilie CALDEIRA, Anne-Marie GEORJON, « De l'évaluation du coût à la rationalisation des dépenses fiscales dans les pays en développement », *op.cit.*, pp. 2-4.

¹⁴³ A Kaelé Afi Massagan AMEMASSO, « Défis de l'évaluation des dépenses fiscales et nécessité de rationalisation », *op.cit.*, pp. 245 et s.



objectif défini, mesurable et atteint. Rationnaliser les dépenses fiscales consiste à arbitrer en fonction des objectifs visés. Il s'agit alors de répondre à la question suivante : quelles dépenses fiscales sont-elles justifiées compte tenu de leur coût et de leur bénéfice ? Ainsi, un processus de rationalisation ne peut en aucun cas être envisagé de manière globale. Il ne peut se faire que mesure par mesure.

L'élaboration d'un plan de rationalisation à partir de l'évaluation du coût budgétaire des dépenses fiscales est un préalable indispensable dans ce processus. Pour être en mesure de considérer ou non le maintien d'une dépense fiscale, celle-ci doit « officiellement » exister, donc reposer sur une base légale¹⁴⁴. La première étape consiste à supprimer toute dépense fiscale existante *de facto* qui est pratiquée de manière *ad hoc* ou qui ne repose pas sur un texte juridique¹⁴⁵. La seconde étape consiste à recenser les mesures qui entrent en contradiction ou constitue une mauvaise application de décisions communautaires prises au niveau régional (directive, règlement) et qui doivent être supprimées. Ensuite, devrait être proposée la suppression des dépenses fiscales discrétionnaires, c'est-à-dire celles qui n'ont pas d'objectif clairement défini dans les textes les prévoyant¹⁴⁶.

En fait, les mesures fiscales dérogatoires doivent avoir été motivées précisément en amont de leur proposition, et de leur vote. Leurs objectifs doivent être précisés à nouveau à l'occasion de leur inventaire. Parmi les dépenses fiscales ayant un fondement juridique et dont l'objectif est connu, seules les mesures dont l'impact est mesurable peuvent faire l'objet d'une appréciation suffisante¹⁴⁷. Il est néanmoins possible d'envisager la suppression d'une mesure dont on ne pourrait analyser l'impact mais dont le coût budgétaire serait jugé exorbitant au regard de l'objectif visé. On constate l'inadaptation dans la collecte des données statistiques en fonction des besoins d'analyses d'impact visant à s'assurer de l'atteinte des objectifs définis. Lorsque l'impact est mesuré et qu'il apparaît que l'objectif n'est pas atteint, il se pose la question de la suppression de la dépense fiscale au regard de sa pertinence incertaine. En revanche, si une dépense fiscale aboutit à son objectif, elle peut certes être maintenue. Son remplacement par un autre outil peut également être proposé si ce dernier est jugé plus efficace. Il est tout aussi essentiel de souligner que les données de l'évaluation sont inintelligibles. Bien que des progrès soient notés dans les États sous étude, elles sont généralement peu soumises au débat budgétaire, créant des risques de pertes exorbitantes de recettes fiscales.

En réalité, l'absence d'appropriation et la communication sont les facteurs qui entravent le processus de rationalisation. L'équipe technique d'évaluation est en charge de l'estimation du coût budgétaire et de l'impact des mesures fiscales dérogatoires, ainsi que de la rédaction d'un rapport dans ce sens. Au terme du processus, la structure en charge de la politique fiscale au MINFI (Unité de Politique Fiscale) à laquelle devrait appartenir normalement cette équipe technique, doit pouvoir décider de l'appréciation de l'efficacité de chaque dépense fiscale et

¹⁴⁴ Lire Patrick NGANGUE NEMALEU, *Le principe de légalité de l'impôt en droit fiscal camerounais*, Thèse de Doctorat/Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II, 2019, p. 363 et s.

¹⁴⁵ Samantha HAULOTTE, Christian VALENDUC, « Réduire les dépenses fiscales : une voie de réforme », *Reflets et Perspectives de la vie économique*, LIII, 2014/1, pp. 31-47.

¹⁴⁶ La suppression des dépenses fiscales est une mesure visant à réduire les exonérations et abattements d'impôts pour augmenter les recettes de l'Etat et remplir les objectifs budgétaires.

¹⁴⁷ Zaam HOURIA, Yousfi MAJID, « Les fondements théoriques du concept des dépenses fiscales : cas du Maroc », *Revue Française d'Economie et de Gestion*, Vol. 3, n°3, Mars 2022, pp. 67-85.



d'autres outils éventuels produisant les mêmes effets. Elle n'a pris malheureusement aucune mesure d'élaboration d'un plan de rationalisation visant à éclairer les autorités dans leurs arbitrages ainsi qu'un calendrier de réalisation et des étapes prioritaires¹⁴⁸. Une attention particulière n'est pas accordée à chaque exercice, à l'annulation de toutes les dépenses fiscales qui n'ont pas de fondement juridique, et/ou dont la pertinence n'est pas avérée voire en contradiction avec un texte communautaire.

Chaque réalisation du plan de rationalisation devrait être l'occasion de faire un état des lieux de sorte à inciter à l'amélioration de la collecte et de la traçabilité des données¹⁴⁹. Le Ministre en charge des finances ou du budget ne s'approprie pas encore de l'exercice pour être en mesure de faire les premiers arbitrages et de communiquer correctement sur les résultats. Il lui revient en effet, sur la base des propositions qui lui sont faites, de juger de l'opportunité de les proposer au gouvernement pour un dernier arbitrage politique¹⁵⁰. En tout état de cause, la rationalisation des dépenses fiscales dans les États sous étude, manque de communication large. Il faut certes, communiquer auprès des parlementaires et de la société civile pour faire accepter d'éventuels choix de réduction des dépenses fiscales. Il faut aussi signaler l'absence de maîtrise et de suivi efficace des dépenses fiscales, la faible sensibilisation des ministères techniques et autres organismes de promotion des investissements qui sont sollicités pour obtenir des avantages fiscaux et toutes les structures concernées, qui doivent suivre les dépenses fiscales sur l'importance d'avoir des objectifs précis, quantifiables et mesurables. Au demeurant, la transparence des dépenses fiscales connaît aussi une régulation inachevée.

2. La régulation inachevée des dépenses fiscales

Réguler les dépenses fiscales revient à prendre un ensemble des mesures pour encadrer et contrôler les dispositifs fiscaux dérogatoires qui entraînent une perte de recettes fiscales pour l'État. C'est un processus complexe qui nécessite une approche méthodique et une évaluation rigoureuse. Elle est essentielle pour assurer la bonne gestion des finances publiques, l'efficacité des politiques publiques, et l'équité fiscale.

Dans une dimension institutionnelle, la régulation si l'on prend les cas du Cameroun et du Niger, est entravée par l'absence d'une Unité de Politique Fiscale (UPF) indépendante au sein du MINFI comme c'est déjà le cas au Bénin¹⁵¹, bien que ces États ont toujours chacun un Comité d'évaluation des dépenses fiscales¹⁵², ce manquement institutionnel ne garantit pas une régulation efficace des dépenses fiscales et un suivi de la transparence budgétaire de celles-ci. En outre, l'on observe une minoration du rôle du parlement dans le processus de contrôle des

¹⁴⁸ Émilie CALDEIRA, Anne-Marie GEURJON, « De l'évaluation du coût à la rationalisation des dépenses fiscales dans les pays en développement », *op.cit.*, pp. 2-4.

¹⁴⁹ En particulier, un effort important doit généralement être fait à la Direction Générale des Impôts (DGI) pour modifier les formulaires et les bases de données de sorte à ce qu'elles contiennent les informations indispensables à l'évaluation du coût budgétaire. De plus, les données doivent être enrichies pour élargir le périmètre d'évaluation du coût mais aussi réaliser les mesures d'impact nécessaires. Les ministères techniques qui sont impliqués doivent assurer un suivi des contreparties auxquelles les bénéficiaires des dépenses fiscales se sont engagés et raisonner en termes de réalisations plutôt qu'en termes d'engagements.

¹⁵⁰ Elongo NOMO, *L'arbitrage budgétaire en droit public financier camerounais*, Thèse de Doctorat en Droit public, Université de Yaoundé II, 2019, pp. 51 et s.

¹⁵¹ MEF-Bénin, *Rapport d'évaluation des dépenses fiscales*, *op.cit.*, pp. 2 et s.

¹⁵² Lanre KASSIM, Mario MANSOUR, « Les rapports sur les dépenses fiscales des pays en développement : une évaluation », *op.cit.*, pp. 113-167.



dépenses fiscales dans les États sous étude, car cette institution devrait être un acteur majeur de régulation des dérogations fiscales. En l'état actuel, les administrations fiscale et douanière sont à pied d'œuvre dans l'élaboration des rapports sur les dépenses fiscales pour rendre effectif le contrôle parlementaire¹⁵³. Ceci étant dit, les pouvoirs du parlement en matière de contrôle des dépenses fiscales est limité et ne sont pas identiques à ceux des dépenses directes¹⁵⁴. Le contrôle est donc obligatoire et s'exerce sur le double plan administratif et parlementaire.

Il est également constaté au Bénin, au Cameroun et au Niger, une faible implication de la juridiction financière dans le processus de régulation des dépenses fiscales¹⁵⁵. Cette juridiction qui est tenu d'assister le parlement dans sa mission de contrôle des dépenses fiscales avec une éventualité d'application des sanctions dissuasives est peu investie¹⁵⁶. Dans la pratique, l'on observe en plus, un recours limité à des experts indépendants (corps de contrôle, organismes extérieurs...) qui sont pourtant très utiles dans ce processus¹⁵⁷. Ces manquements ralentissent le dispositif opérationnel de la transparence des dépenses fiscales dans ces États. Il faudra aussi garder à l'esprit que l'évolution du cadre harmonisé de gestion des finances publiques en Afrique noire francophone intègre un contrôle citoyen des finances publiques afin de perfectionner les exigences de transparence budgétaire¹⁵⁸. Cette situation est transposable dans le cas du suivi des dépenses fiscales qui n'est pas encore bien pris en compte. Le rôle des OSC n'est pas véritablement pris en compte dans le suivi de la transparence des dépenses fiscales des différents pays examinés.

Dans une dimension fonctionnelle, cette régulation interpelle les gouvernements des États sous étude sur l'insuffisance d'une intégration du pilotage de la performance dans la mise en œuvre du dispositif des dépenses fiscales comme ce fut le cas dans la gestion des dépenses fiscales en France¹⁵⁹. Il ne faut pas oublier l'inorganisation et la non tenue régulière des conférences fiscales au sein du MINFI. Celles-ci seraient plus largement, l'enceinte de discussion sur les évolutions fiscales que le gouvernement souhaiterait proposer dans le cadre d'élaboration de la loi de finances à venir en conformité avec sa programmation budgétaire. L'intégration relative de la logique de pluriannualité dans la mise en œuvre des dépenses fiscales au Bénin, Cameroun et Niger est également un frein à la performance. Cela devrait limiter l'application des nouvelles dépenses fiscales à trois ans et les classer selon la logique de programmes budgétaires. Si l'on prend le cas du Cameroun, l'on retient que le gouvernement

¹⁵³ Adalbert Séraphin MEKONGO ONDOUA, *Enjeux socio-économiques de la dépense fiscale au Cameroun : cas des grandes entreprises industrielles*, op.cit., p. 120.

¹⁵⁴ Voir Long Christ Papy NKOUAYEP, *Les pouvoirs parlementaires d'autorisation budgétaire en droit camerounais*, Thèse de Doctorat/Ph.D en Droit public, Université de Yaoundé II, 2018, 294 p.

¹⁵⁵ Abdourahmane DIOUKHANE, *Les juridictions financières dans l'UEMOA. La Cour des comptes du Sénégal*, Paris, L'Harmattan, 2016, pp. 149 et s ; Daniel Yannick EFANGON, *La réforme de la juridiction des comptes dans l'espace CEMAC*, Paris, L'Harmattan, 2018, p. 24.

¹⁵⁶ Voir Errol TONI, « La Cour des comptes du Bénin : assistante des pouvoirs publics », *RAFiP*, n°14, 2nd semestre 2023, pp. 51-78 ; Oumarou MOHAMADOU, « La répression de la fraude fiscale en droit camerounais », *RAFiP*, n°15, premier semestre 2024, pp. 309-340 ; Janvier FERMOSE, « Les sanctions fiscales en droit camerounais », *RGCF*, n°4, juillet-août 2023, pp. 347-360.

¹⁵⁷ Gérard-Martin PEKASSA NDAM, « Les établissements publics indépendants : une innovation fondamentale du droit administratif camerounais », *RASJ*, Vol. 2, n°1, 2001, pp. 153-178.

¹⁵⁸ Daniel Yannick EFANGON, *Le contrôle citoyen des finances publiques en Afrique : Réflexion sur les cadres harmonisés de la CEMAC et de l'UEMOA*, Paris, L'Harmattan, 2023, p. 23.

¹⁵⁹ Ibouaraim ADOYI, *La performance des dépenses fiscales*, op.cit., p. 322.



ne fait pas figurer dans l'exposé des motifs du projet de loi de finances de l'année un tableau récapitulatif des dépenses fiscales adoptées dans la précédente loi de finances. La mesure de la performance des dépenses fiscales à moyen terme par prévision des objectifs et des indicateurs de performance comparables à ceux applicables aux dépenses budgétaires n'est pas pratiqué. Cela devrait privilégier dans cette démarche à court terme, les dépenses fiscales les plus coûteuses¹⁶⁰.

La transparence dans la gestion des dépenses fiscales est limitée en amont, par l'inobservation des exigences de soumission de tous les lois, Codes ou textes comportant des avantages fiscaux comme les conventions et cahiers de charges, à l'approbation et la ratification préalable du parlement¹⁶¹. Ces textes ou Conventions devraient impérativement être validés par le Ministère en charge de l'Economie et des Finances (MINEFI) des États sous étude à travers l'Unité de Politique Fiscale, avant l'adoption par le parlement, afin de s'assurer de l'adéquation et l'applicabilité des mesures dérogatoires¹⁶². Dans les cas d'octroi par voie réglementaire des mesures spéciales par le biais d'une procédure d'urgence, on constate que ces mesures ne font pas l'objet dans les meilleurs délais d'une ratification par le parlement¹⁶³. De plus, l'octroi des avantages fiscaux par des textes réglementaires est un handicap à la transparence des dépenses fiscales. Etant donné que la création, la modification et la suppression d'un impôt relèvent du domaine législatif, il est donc important de faire prévaloir le principe de parallélisme de forme et de compétence. Certains États sous étude ont déjà interdit cette pratique¹⁶⁴. Pour le cas du Bénin, cela est mentionné à l'article 1^{er} de la loi n°2021-15 du 23 décembre 2021 portant Code Général des Impôts¹⁶⁵.

Le dispositif d'évaluation des dépenses fiscales dans les différents États sous étude n'adopte pas une évaluation *ex ante* et *ex post*. L'avantage de ces travaux apparaîtra d'autant mieux que les dépenses fiscales seront examinées avec davantage d'attention¹⁶⁶.

En matière d'évaluation *ex ante*, un Etat a mis en place en 2001 un « *cadre de contrôle* » des dépenses fiscales nouvelles, suivant les recommandations de la REKENKAMER, institution supérieure de contrôle néerlandaise¹⁶⁷. Toute mesure fiscale nouvelle est ainsi évaluée à partir d'un questionnaire en six points : la problématique est-elle clairement posée ? L'objectif est-il formulé de façon claire et univoque ? Peut-on démontrer qu'une intervention financière est nécessaire ? Peut-on démontrer qu'une subvention est préférable à une taxe ? Peut-on démontrer pourquoi une subvention fiscale est préférable à une subvention directe ? Les effets de la mesure sont-ils suffisamment probants ? Cette procédure formalisée a d'ores et déjà permis de garantir que des évaluations soient effectivement conduites en amont de l'adoption des mesures. Ce mécanisme d'évaluation *ex ante* des dépenses fiscales n'est pas

¹⁶⁰ *Ibid.*, pp. 253 et s.

¹⁶¹ M Imbeau LOUIS, Staphenurst RICK, *Le contrôle parlementaire des finances publiques dans les pays de la francophonie*, Québec, PUL, 2019, pp. 12 et s.

¹⁶² Conseil des impôts français, *La fiscalité dérogatoire pour un réexamen des dépenses fiscales*, *op.cit.*, p. 122.

¹⁶³ Pour exemple le Ghana a rendu obligatoire la ratification par le parlement des contrats d'investissement après négociation et signature par les ministres concernés.

¹⁶⁴ A Kaelé Afi Massagan AMEMASSO, « Défis de l'évaluation des dépenses fiscales et nécessité de rationalisation », *op.cit.*, p. 245.

¹⁶⁵ Voir. Article 1^{er} de la loi n°2021-15 du 23 décembre 2021 portant CGI du Bénin, édition 2021.

¹⁶⁶ Conseil des impôts français, *La fiscalité dérogatoire pour un réexamen des dépenses fiscales*, *op.cit.*, p. 171.

¹⁶⁷ *Ibid.*, p. 121. Il s'agit des Pays-Bas qui ont mis en place un système de contrôle performant.



implémenté dans le système d'évaluation des pays sous étude afin de consolider davantage la transparence budgétaire de ce processus et améliorer incidemment l'information sur la fiscalité dérogatoire.

Quant à l'évaluation *ex post*, dans les pays développés, les approches ciblées ont connu davantage de succès que les tentatives d'évaluation généralisées. Ainsi, des perspectives avaient été tracées par le *General Audit Office* dès 1994. Constatant la faiblesse de l'évaluation des dépenses fiscales par le Congrès américain, l'Office a préconisé une intégration des dépenses fiscales au sein de l'évaluation annuelle de performance effectuée dans le cadre du *Government Performance and Results Act* de 1993¹⁶⁸. Cependant, ces orientations n'ont encore fait l'objet d'aucune mise en œuvre, en raison de la lourdeur que présenterait une telle généralisation des évaluations. Ces expériences rappellent l'intérêt de développer les études portant sur l'utilité des dépenses fiscales et de faire en sorte qu'elles puissent être conduites dans le pluralisme et la transparence.

Conclusion

Au terme de l'analyse, il a été question d'apprécier le degré d'effectivité de la transparence des dépenses fiscales dans les États d'Afrique noire francophone avec une emphase sur le Bénin, le Cameroun et le Niger. La démonstration a permis de relever que la transparence des dépenses fiscales connaît une effectivité mitigée. D'une part, il est constaté que l'exigence de transparence est formellement proclamée. Cela se traduit par la consécration de l'obligation de transparence tant sur plan légal qu'institutionnel, et l'exigence de communication détaillée des informations sur les dépenses fiscales. Cela s'effectue en amont par l'évaluation régulière des dépenses fiscales accordées et en aval par la divulgation périodique des informations sur les dépenses fiscales évaluées. D'autre part, il ressort de l'analyse, une relativisation matérielle de l'obligation de transparence. Elle se perçoit à travers l'effritement constaté de cette exigence de transparence, en raison de la complexité des dérogations fiscales et la persistance des pesanteurs systémiques limitant cette exigence dans les États sous étude.

L'on se rend compte aussi que l'encadrement matériel est mitigé, car la rationalisation des dépenses fiscales est inopérante et la régulation est inachevée. En tout état de cause, la transparence budgétaire dans la gestion des dépenses fiscales des États d'Afrique noire francophone va de pair avec l'exigence de maîtrise des dépenses fiscales. /-

¹⁶⁸ *Ibid.*, p. 122. Le « *General Audit Office* » est une institution de contrôle mise en place par les Etats Unis en 1994 et qui a inscrit les dépenses fiscales dans la logique de performance.