

# L'Interventionnisme Par Les Dépenses Fiscales En Droit Public Financier Camerounais

**MOHAMADOU OUMAROU**

Doctorant à la Faculté des Sciences Juridiques  
et politiques de l'Université de Ngaoundéré

Bp : 454 Ngaoundéré-Cameroun

Adresse e-mail : [mohamadououmarou28@yahoo.fr](mailto:mohamadououmarou28@yahoo.fr)

**Résumé – L'expression de l'interventionnisme par le biais des dépenses fiscales s'est considérablement développée dans notre système fiscal. En effet, ce mode d'utilisation de l'instrument fiscal dans un but autre que la couverture des charges publiques poursuit une pluralité des finalités à travers les dépenses fiscales. Ceci étant dit, nous avons d'une part, la finalité économique des dépenses fiscales et d'autre part, la finalité socio-politique. Relevons aussi que cette forme d'interventionnisme demeure perfectible en ce sens qu'il dispose des imperfections qui sont susceptibles d'être corrigé pour plus d'efficacité dans son recours dans notre environnement fiscal en proie à la performance.**

**Mots clés - Interventionnisme, dépenses fiscales, droit public financier camerounais**

**Abstract- The expression of interventionism through tax expenditures has grown considerably in our tax system. Indeed, this method of using the fiscal instrument for a purpose other than covering public charges pursues a plurality of purposes through tax expenditures. That being said, we have on the one hand the economic purpose of tax expenditures and on the other hand the socio-political purpose. Note also that this form of interventionism can still be improved in the sense that it has imperfections that are likely to be corrected for more efficiency in its use in our tax environment plagued by performance.**

**Keywords—interventionism, tax expenditure, camerounian financial public law**

## INTRODUCTION

Parmi les politiques fiscales visant à la régulation de l'économie et du social, figure en bonne place l'interventionnisme fiscal. Ce procédé existe depuis que le rôle de l'Etat a évolué de ses simples fonctions régaliennes vers des fonctions providentielles. Phénomène ancien, l'instrumentalisation économique et social de l'impôt a pris de l'ampleur dans notre système fiscal et confère ainsi à l'impôt une fonction autre que la couverture des charges publiques<sup>1</sup>.

En effet, ce que l'on pourrait résumer dans l'idéal de la neutralité de l'impôt, aspect particulier de la neutralité plus générale des finances publiques, caractéristique bien connu des finances publiques classiques<sup>2</sup>. Ces conceptions, dominantes au XIX<sup>ème</sup> siècle et au début du XX<sup>ème</sup> siècle, ont progressivement laissé la place à des visions plus interventionnistes, même si ces dernières sont parfois toujours fortement combattues, du moins tant que l'on demeure au stade des affirmations du principe car, quoi qu'il en soit, des conceptions développées ici ou là, le simple poids de l'impôt et autres prélèvements fait que ceux-ci, de manière générale ou par toute mesure les affectant ne peuvent être sans conséquences, sans impacts sur la vie économique et sociale d'un pays<sup>3</sup>.

Par-delà, ces propos d'une grande évidence, pour ne pas dire d'une grande banalité, force est de constater la prise de conscience des potentialités revêtues par l'utilisation de l'instrument fiscal comme moyen de politique économique et sociale<sup>4</sup>. Il faut souligner que depuis le XX<sup>ème</sup> siècle, cette notion d'interventionnisme fiscal semble recouper celle de dépenses fiscales, concept nouveau dont la création est née selon Jean Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT, du « *souci* » de mesurer le coût des mesures interventionnistes.

Ceci étant dit, Gilbert ORSONI étudie le cadre théorique de l'interventionnisme fiscal en partant de la difficile définition des dépenses fiscales, des mesures fiscales dérogatoires qui demande de fixer une norme de référence par rapport à l'ancienneté, la généralité, la doctrine, l'objectif<sup>5</sup>. A partir du cas français et d'autres exemples comparatifs, il chiffre le manque à gagner en recettes fiscales et analyse l'étendue de la diversité des formes d'intervention par l'impôt tant au niveau des objectifs, des domaines et des techniques concernés<sup>6</sup>.

Pour certains auteurs, une telle intervention n'est pas tolérable: s'il existait une fiscalité normale, que serait la fiscalité régalienne et une métafiscalité qui serait la fiscalité interventionniste (Éric CHAMBAUD)?

En effet, l'Etat ne doit-il pas éviter de perturber l'ordre existant (Henri LAUFENBURGER) ? Dans tous les cas, « *en dehors de toute préoccupation économique ou politique cette méthode est donc susceptible d'être pour le Droit fiscal un facteur de régénération conceptuelle de toute première importance* »<sup>7</sup>. Il est donc permis de s'interroger sur ce qu'est la normalité, ou ce que devrait être la normalité en Droit fiscal en évaluant l'impact des différentes mesures dérogatoires et leur nécessité ou intérêt<sup>8</sup>. Ceci étant dit, quoi qu'elle en procède très largement et qu'elle illustre tout à la fois le phénomène, la notion de dépenses fiscales ne saurait pleinement se confondre avec celle d'interventionnisme fiscal<sup>9</sup>.

Alors que les dépenses fiscales sont synonymes d'allègements d'impôts à finalité économique ou sociale, l'interventionnisme fiscal, défini comme l'utilisation (toutes utilisations) de l'impôt à des fins extérieures à la couverture des charges publiques, pourra prendre aussi bien, dans la même perspective, la forme d'allègements (hypothèses la plus habituelle), que celle d'une imposition accrue, d'une pénalisation de certains contribuables ou de certaines activités<sup>10</sup>. L'interventionnisme par les dépenses fiscales constituera le seul champ de notre investigation.

Ainsi, la multiformité ou bien la multipolarité est très apparente dans les modalités d'exercice de l'interventionnisme par les dépenses fiscales. Que l'on choisisse l'action par « *quantité globale* »<sup>11</sup>, ou que l'on préfère des dispositions de caractère très ponctuel. Que l'on opte prioritairement pour des mesures incitatives ou que l'on se réserve aussi l'arme de la pénalisation<sup>12</sup>. Que l'on préfère tel type d'impôt ou telle technique fiscale ou qu'on les associe dans un ensemble plus ambitieux. Que l'on se contente de la seule perspective économique ou que l'interventionnisme de l'Etat par les dépenses fiscales soit concomitamment à finalité sociale<sup>13</sup>.

Que l'on mette l'accent sur la fiscalité de l'Etat *stricto sensu* ou que l'on ouvre le cas d'expression de l'interventionnisme par les dépenses fiscales dans la fiscalité locale<sup>14</sup>, voire que l'on intègre la dimension des taxes parafiscales, pour la plupart dont l'objet économique est affirmé car, elle vise par exemple l'amélioration du fonctionnement du marché et de la qualité des produits, à l'encouragement des actions collectives de recherche et de développement agricole ou aux actions de recherche et de restructuration industrielle.

De tout ce qui précède, on s'interroge sur la question de savoir qu'est ce qui caractérise l'interventionnisme par les dépenses fiscales en droit public financier camerounais? Il ressort de ce travail un intérêt didactique en ce sens qu'il nous montre but de l'interventionnisme par les dépenses fiscales en droit public financier camerounais ainsi que son efficacité. De plus, ce travail nous fait aussi comprendre que l'Etat peut intervenir dans l'économie et le social sans recourir à la technique des dépenses publiques mais par l'utilisation de l'instrument fiscal.

En effet, si d'un point de vue technique les formes des dépenses fiscales sont diverses, elles le sont pour autant en terme de finalités. L'interventionnisme fiscal par les dépenses fiscales si on privilégiera l'exemple camerounais sans s'interdire quelques possibles comparaisons, est en effet, économique, social, environnemental culturel. Ce qui veut dire qu'il concerne quasiment toutes les politiques publiques. D'autant qu'il peut s'avérer aussi territorial ou catégoriel<sup>15</sup>.

On se contentera dans ce travail de mettre en exergue quelques cas suffisamment démonstratifs car, il est vrai d'une semblable pluralité. Nous allons nous intéresser dans ce travail d'une part, à la pluralité des finalités des dépenses fiscales(I) et d'autre part, mettre en exergue la dimension perfectible des mécanismes de l'interventionnisme par les dépenses fiscales en droit public financier camerounais (II).

## I : LA PLURALITE DES FINALITES DES DEPENSES FISCALES

La multiformité ou bien la multipolarité est très apparente dans les modalités d'exercice de l'interventionnisme par les dépenses fiscales. En effet, si d'un point de vue technique les formes des dépenses fiscales sont diverses, elles le sont pour autant en terme de finalités. Ceci étant dit, nous allons mettre l'accent d'une part sur la finalité économique des dépenses fiscales (A) et d'autre part, la finalité socio-politique des dépenses fiscales (B).

### A : La Finalité économique des dépenses fiscales

C'est d'abord en référence à la finalité économique que s'applique la terminologie des dépenses fiscales. Les dépenses fiscales à caractère social se sont souvent vu qualifier en effet de « *réformisme fiscal* »<sup>16</sup>. Ainsi, la finalité économique des dépenses fiscales renferme d'une part les allégations de politique économique (1), et d'autre part la mise en place des mesures fiscales incitatives (2) qu'il convient d'examiner afin de mieux cerner ses contours.

## 1 : L'allégation de politique économique

Tout système fiscal doit concilier trois impératifs à savoir l'efficacité économique, l'équité et l'applicabilité. En effet, les économies modernes des pays développés et de ceux en voie de développement comme le cas du Cameroun se sont fixés des objectifs économiques et sociaux fondamentaux qui nécessitent des subventions<sup>17</sup>. Or, la fiscalité répercutant inévitablement sur la plupart des aspects de l'activité économique, sa conception requiert un soin tout particulier, de même que son niveau et donc celui des dépenses qui y sont liées. Trois caractéristiques de la fiscalité sont essentielles.

Premièrement dans la mesure où elle influe sur les incitations, elle peut fausser le comportement des consommateurs, producteurs ou travailleurs d'une façon à nuire l'efficacité économique<sup>18</sup>.

Deuxièmement, la répartition de l'incidence de la fiscalité sur la population soulève des problèmes d'équité ou de justice qui jouent un grand rôle même s'il en résulte des pertes d'efficacité économique.

Troisièmement, les aspects pratiques de l'applicabilité de la législation fiscale et les coûts du respect des obligations fiscales sont importants d'autant qu'ils influent sur l'efficacité du système fiscal et son image d'équité auprès du public tout en subissant l'influence.

Ceci étant dit, il convient aussi de souligner que Le financement des dépenses publiques est habituellement considéré comme la principale fonction des prélèvements obligatoires. Avec le développement des fonctions de l'Etat justifié soit par la nécessité de pallier les échecs du marché, soit pour assurer un développement harmonieux du capitalisme industriel et du bien-être social, les dépenses publiques se sont accrues réclamant ainsi une extension du rôle de l'impôt au-delà de sa fonction régalienne<sup>19</sup>. La pratique de l'interventionnisme via l'impôt amène les pouvoirs publics à accorder des aides fiscales. C'est ainsi qu'on assiste d'une part à des subventions par voie fiscale et d'autre part, à une régulation par l'instrument fiscal de l'activité économique.

S'agissant de la subvention par voie fiscale, il faut relever que cette notion désigne un mécanisme de soutien indirect à l'entreprise par l'outil fiscal qui peut servir à doter l'entreprise des valeurs immobilisées ou à financer les activités à long terme (subvention d'investissement)<sup>20</sup>. Elle peut également servir à compenser certains produits d'exploitation (subvention de fonctionnement) ou à équilibrer le résultat social (subvention d'équilibre)<sup>21</sup>.

Il faut d'emblée retenir que l'Etat camerounais accorde une diversité de subvention indirecte par l'instrument fiscal à travers des nombreux régimes fiscaux spécifiques. C'est ainsi que nous avons le régime fiscal des adhérents au CGA<sup>22</sup> qui accompagnent les adhérents avec des facilités fiscales tels que l'abattement de 50% du bénéfice fiscal déclaré dans la limite du minimum de perception et l'abattement de 50% sur la base de calcul du précompte sur achats des distributeurs prévu par le CGI<sup>23</sup>. Nous avons des subventions sectorielles multiples comme le cas des mesures d'accompagnement de la SONARA institué par la LF pour l'exercice 2016<sup>24</sup>. Relevons aussi les subventions fiscales découlant du secteur minier, gazier et autres qui montrent à suffisance la détermination des pouvoirs publics à subventionner les entreprises par l'instrument fiscal<sup>25</sup>.

Pour ce qui est de la régulation par la voie fiscale ce mécanisme permet de contrôler l'équilibre macroéconomique, assurer la croissance et tendre vers le plein emploi, on distingue habituellement les politiques centrées sur la demande, visant au soutien ou à la relance de l'activité économique, des politiques privilégiant l'offre, plus restrictives, favorables à l'épargne et cherchant à améliorer la compétitivité des entreprises camerounaises<sup>26</sup>. tout cela a motivé la mise en place des mesures fiscales incitatives.

## 2 : La mise en place des mesures fiscales incitatives

Afin de rendre plus efficace la politique d'incitation à l'investissement privé et établir une certaine corrélation entre le niveau de dépenses fiscales consenties et celui des nouveaux investissements effectivement réalisés par les entreprises bénéficiaires, en particulier les IDE, un régime incitatif a été mis en place en droite ligne des orientations de la Charte des Investissements<sup>27</sup>, texte fondamental adopté en 2002 afin de fixer le cadre général des investissements au Cameroun. elle a été remplacée par deux importantes lois promulguées en 2013 en vue de l'amélioration de l'attractivité du territoire camerounais<sup>28</sup>.

À la lecture de la loi n°2013/004 du 18 avril 2013 fixant les incitations à l'investissement privé de la République du Cameroun ainsi que l'Arrêté n°331/SG/DGI/DGD du 19 novembre 2013 précisant les modalités de mise en œuvre des avantages fiscaux et douaniers, modifié et complété par l'Arrêté n°331/SG/DGI/DGD du 17 juillet 2014, il existe une distinction non négligeable entre les avantages

fiscaux concédés aux entreprises nouvelles et aux entreprises existantes.

De plus, ces avantages sont perceptibles à la fiscalité de porte comme le cas des exonérations des taxes et droits de douanes sur les équipements et matériels liés au programme d'investissement lors des opérations de dédouanement. Les enlèvements directement les équipements et matériels liés au programme d'investissement lors de l'opération de dédouanement<sup>29</sup>. Elles peuvent aussi concerner la fiscalité interne comme le cas des exonérations des droits d'enregistrement, des baux d'immeubles à usage exclusivement professionnel faisant partie intégrante du programme d'investissement, des droits de mutation sur l'acquisition des immeubles, terrains et bâtiments indispensables à la réalisation du programme d'investissement. L'exonération concerne aussi les droits d'enregistrement des actes de création et d'augmentation du capital y compris la TVA<sup>30</sup>. Il faut aussi souligner que l'octroi de ces avantages s'effectue en phase d'installation et d'exploitation.

En outre, nous avons les mesures fiscales afférentes à la promotion de certains secteurs d'activité bien définies tel que celle liée la création des zones franches industrielles<sup>31</sup> qui a d'ailleurs fait l'objet d'une Ordonnance présidentielle et qui renferme des avantages fiscaux multiples aussi bien à la fiscalité de porte qu'à la fiscalité interne<sup>32</sup>. Relevons aussi le régime de promotion des zones économiques et le régime de réhabilitation des zones économiquement sinistrées<sup>33</sup>.

Toutes ces mesures procurent des avantages fiscaux aux contribuables éligibles à celles-ci. D'autres dépenses fiscales ont des finalités à connotation socio-politique qu'il faut élucider.

## **B- La Finalité Socio-politique des dépenses fiscales**

Selon Gilbert ORSONI, les raisons explicatives de l'interventionnisme à caractère économique trouvent logiquement leur équivalent dans la justification de l'utilisation de l'instrument fiscal dans une perspective sociale<sup>34</sup>. Si on s'intéresse à la finalité socio-politique, des dépenses fiscales, il convient de mettre en exergue sa consistance (1) et sa matérialité (2).

### **1- La consistance des mesures fiscales à but socio-politique**

Les mesures fiscales à but socio-politiques surabondent notre système fiscal et celles-ci ont pour finalité de réduire les inégalités (a) et restaurer une harmonie fiscale (b).

## **a- La réduction des inégalités**

L'Etat fiscal est apparu en Europe autour de la fonction financière, mais il est devenu et est resté interventionniste. La fonction sociale intègre la redistribution des revenus par l'impôt car elle modifie la stratification sociale, mais s'étend aussi aux interventions en faveur ou à l'encontre des groupes sociaux, des comportements et des valeurs sociales. Malgré les politiques néolibérales de limitation des impôts, la fonction sociale de l'impôt reste importante<sup>35</sup>. Ainsi, l'impôt à travers l'interventionnisme fiscal à finalité socio-politique est un instrument de réduction des inégalités. Cette réduction se concrétise par l'édiction des mesures fiscales sur le patrimoine d'une part et l'édiction des mesures fiscales sur la consommation d'autre part.

S'agissant des mesures fiscales liées au patrimoine nous pouvons relever pour le droit d'enregistrement l'application des taux préférentiels qualifiés de proportionnels selon les opérations visées. Ainsi, sont soumis au taux moyen de 5% les actes et mutations d'immeubles ruraux non bâtis; les actes et mutations prévus à l'article 342 du CGI y compris les baux ruraux à usage commercial et non compris les baux ruraux à usage d'habitation; les marchés et commandes publiques de montant inférieur à 5 millions, payés sur le budget de l'Etat, des CTD et des EPA ou sur financement extérieurs<sup>36</sup>. Le taux moyen est ramené à 2% pour les immeubles ruraux non bâtis relevant des zones encadrées par une mercuriale administrative<sup>37</sup>.

De plus, nous avons les taux réduits de 2% sur les actes de mutation prévus à l'article 343 du CGI<sup>38</sup>. Nous avons aussi un taux super réduit de 1% sur les actes de mutation prévus à l'article 344 du CGI<sup>39</sup>. Il faut aussi souligner pour les droits progressifs, le cas de mutation par décès, l'application de l'abattement de l'impôt à la charge du ou des conjoints survivants ou des héritiers en ligne directe (père, mère, fille, petits-fils, ect.) bénéficie d'une réduction de 75% avec un maximum de 30 000 francs pour chaque ayant droit<sup>40</sup>.

Relativement à la taxe foncière sur les propriétés immobilières, nous avons une multitude d'exonérations pour les propriétés appartenant aux établissements hospitaliers, aux organismes confessionnels et associations culturelles ou de bienfaisance déclarées d'utilité publique<sup>41</sup>. Concernant le droit de succession, forme d'imposition des patrimoines lors de leur transmission, ont aussi fait partie traditionnellement des instruments fiscaux

de réduction des inégalités particulièrement au regard de la progressivité des taux qu'ils autorisent<sup>42</sup>.

Quant aux mesures fiscales de consommation, il faut relever qu'il existe dans notre système fiscal des cas liées à la consommation et aux ménages. En effet, ces mesures fiscales touchent prioritairement la TVA qui est un impôt à la consommation<sup>43</sup>. En plus de la réduction des inégalités fiscales, les mesures fiscales à but socio-politique nous avons la restauration d'une harmonie sociale par les prélèvements fiscaux.

### **b- La restauration d'une harmonie fiscale**

Quatre principes ont été développés par Adam SMITH, susceptibles d'être applicables à l'impôt à savoir la justice, la clarté, la commodité et l'économie<sup>44</sup>. Dans notre contexte, la restauration d'une harmonie fiscale se focalise sur la justice fiscale et l'équité fiscale.

S'agissant de la justice fiscale il faut souligner qu'il existe deux conceptions de la justice fiscale qu'il convient de mettre en exergue. D'une part, la dimension horizontale de la justice fiscale, c'est l'aspect trop souvent oublié du débat. On se concentre souvent sur le taux d'imposition, sur la façon dont celui-ci progresse avec le revenu. La question prend par exemple la forme suivante: le taux maximal est de 50% à l'impôt sur le revenu depuis la réforme « Reynders »<sup>45</sup>; ne réintroduirait-on pas un taux plus élevé pour les riches? Avant de répondre, il faudrait se poser une autre question: « 50% de quoi? ». Si les plus riches ont des possibilités de réduire leur revenu imposable, de façon légale ou non, ne faut-il pas s'assurer d'abord que tout le revenu soit soumis à l'impôt et que tous les revenus soient traités de la même manière? C'est là que réside la problématique de l'équité horizontale.

La dimension verticale de la justice fiscale quant à elle, qui est d'ailleurs le critère le plus connu requiert de réduire les écarts de revenus générés par le marché. Il faut donc des taux d'imposition qui croissent avec la « capacité contributive »<sup>46</sup>. C'est le cas de notre impôt sur le revenu: après une tranche à taux zéro, le taux monte assez rapidement vers 40% et plafonne ensuite à 50%. Les droits de succession sont également progressifs en fonction du patrimoine<sup>47</sup>. La même idée présidait à l'instauration de taux réduits de TVA mais il y a une différence importante. Pour le cas de l'impôt sur le revenu et les droits de succession par exemple, c'est mathématique: quand l'augmentation du revenu ou du patrimoine fait passer le seuil d'une tranche du

barème, c'est le nouveau taux, plus élevé, qui s'applique au-delà de ce seuil.

Pour ce qui est de l'équité fiscale, elle consiste à proportionner l'impôt aux capacités contributives de chaque contribuable tout en assurant un niveau de vie minimal décent aux plus mal lotis, de sorte que la cohésion sociale soit mieux assurée dans la société. Il ne s'agit pas d'une problématique confiscatoire, mais de la volonté de réduire une partie des inégalités on aurait pu parler de aussi de « justice sociale », mais ces termes renvoient à des conceptions de la justice souvent très éloignées les unes des autres<sup>48</sup>. L'un des objectifs de la politique fiscale camerounaise est d'ailleurs de construire un système fiscal favorisant une croissance équitable<sup>49</sup>. Ainsi, l'équité ici peut être verticale<sup>50</sup> ou horizontale<sup>51</sup>.

### **2- La matérialité des mesures fiscales à but socio-politique**

L'interventionnisme fiscal à finalité socio-politique a été longtemps pratiqué dans les systèmes fiscaux des pays développés et désormais dans ceux des pays en voie de développement. Au-delà des types d'interventionnisme produits par la conception à un moment donné du rôle de l'Etat, ce sera l'interventionnisme fiscal qui découlera lui-même, dans ses modalités de l'évolution des doctrines et des politiques. En effet, l'impôt est utilisé au plan socio-politique pour contribuer à la réduction des inégalités sinon à des actions de redistribution par le recours à des allègements fiscaux divers. Il faut donc relever que l'interventionnisme à finalité sociale a revêtu à de multiples reprises la forme de dépenses fiscales<sup>52</sup>. On se contentera de citer les décotes, allègements ou exonérations pour les bas revenus<sup>53</sup>.

Ceci étant dit, on observe une diversité d'exonération de TVA à visées sociales qui surabondent notre législation fiscale aussi bien à la fiscalité de porte qu'à la fiscalité interne<sup>54</sup>. Ces mesures fiscales traduisent le souci du législateur de ne pas alourdir le coût de certains biens et services jugés nécessaires ou prioritaires.

Il faut d'emblée relever qu'en droit comparé, certains dispositifs visent à induire une modification des comportements des bénéficiaires, alors que d'autres sans réel caractère incitatif, visent simplement à indemniser certaines situations<sup>55</sup>. Pour illustrer cette diversité de logique d'intervention, prenons l'exemple des quatre dépenses fiscales suivantes: la réduction d'impôt pour frais de scolarité,

le régime du report en arrière des déficits pour le calcul de l'IS, l'exonération des intérêts du livret A et la TVA à taux réduit pour travaux d'amélioration des logements achevés pendant quelques années<sup>56</sup>.

Outre volet social, Il existe dans législation fiscale camerounaise, des facilités fiscales ayant un penchant politique. C'est ainsi que nous rencontrons en matière de TVA des exonérations à caractère politique ou de souveraineté qui sont le plus souvent accordés aux missions diplomatiques et consulaires et aux organisations internationales dans l'exercice de leur fonction au Cameroun. ces avantages fiscaux traduisent une certaines immunités fiscales<sup>57</sup>. Ces avantages prennent la forme d'exonération des impôts et taxes, franchise et autres<sup>58</sup>. Il faut aussi ranger dans la catégorie des facilités fiscales de souveraineté l'exonération à l'IRPP des revenus des immeubles appartenant à l'Etat et les CTD<sup>59</sup>.

Aux vues de tout ce qui précède, force est de constater que l'expression de l'interventionnisme fiscal par le biais des dépenses fiscales poursuivent plusieurs finalités à savoir la finalité économique et la finalité socio-politique. Il convient à présent de questionner les mécanismes de mise en œuvre de cet interventionnisme fiscal afin de jauger leur efficacité.

## II : LA DIMENSION PERFECTIBLE DES MECANISMES D'INTERVENTIONNISME FISCAL

L'interventionnisme fiscal par le biais des dépenses fiscales s'est fortement développé dans notre système fiscal à tel point qu'il s'est posé la question de son efficacité à côté de l'interventionnisme par les dépenses publiques de façon directe. Ceci étant dit, il a été constaté que cette forme d'interventionnisme fiscal connaît des limites **(A)** qu'il convient d'observer afin d'améliorer son recours dans notre système fiscal en quête de performance **(B)**.

### A- Les limites du recours à l'interventionnisme fiscal

Pérenne est l'interrogation manifestement non résolue de l'efficacité des mesures d'interventionnisme fiscal par le biais des dépenses fiscales, ce qui conduit aussi à évoquer en ce qui concerne le Cameroun à la question de l'efficacité des dépenses fiscales d'une part **(1)** et les inconvénients reconnus des dépenses fiscales dans notre système fiscal d'autre part **(2)**.

#### 1- L'efficacité discutée des dépenses fiscales

On s'est toujours interrogé particulièrement en matière économique où l'effet est plus immédiatement attendu, sur l'efficacité des dépenses fiscales; la

véritable question, fut-elle parfois sous-jacente, étant, lorsque l'on souhaite inciter les agents économiques à adopter tel ou tel comportement, ou lorsque l'on désire venir en aide à une activité déterminée, de savoir s'il vaut mieux accorder d'une subvention ou réduire l'imposition<sup>60</sup>.

L'unanimité ne se fait pas autour de la pertinence économique des incitations à l'investissement privé. Pour ses partisans, l'incitation fiscale constitue la panacée universelle. L'histoire économique démontre que des schémas d'industrialisation des pays comme le Japon, la Corée, le Taïwan et le Brésil se sont servis de cette pratique pour atteindre des résultats économiques significatifs. Le recours aux avantages fiscaux pourrait résoudre le problème crucial des capitaux sans que le pays soit obligé d'emprunter et d'alourdir sa dette extérieure, et permet un transfert de technologies. Les pertes fiscales consenties par les pays permettent le financement des projets rentables. Ce dernier postulat ne s'est pas toujours avéré vrai.

Evaluer l'efficacité d'une mesure peut s'avérer souvent difficile à effectuer. Quel est par exemple et comment le situer, l'impact réel d'une disposition fiscale dérogatoire dans la progression de l'investissement ou dans la baisse de l'inflation? D'autant que si cet impact paraît au premier abord évident (un pourcentage d'augmentation de l'investissement), encore faut-il raisonner sur la durée, surtout si la mesure incitative, ce qui était souvent le cas n'avait qu'une durée de vie limitée conduisant les entreprises non à investir si elles n'avaient pas le projet de le faire, mais simplement à anticiper une décision qui serait en tout état de cause intervenue<sup>61</sup>.

Pour ce qui concerne le contexte camerounais, on assiste à une indifférence quant à l'évaluation des mesures incitatives car ces dispositifs ont commencé à se dessiner dans la législation fiscale camerounaise depuis les années 2008 avec la mise en place des régimes tels que le projet structurant, le contrat de partenariat, le code des investissements, les codes sectoriels multiples relatifs au secteur pétrolier, minier, gazier et autres. Ceci étant dit, l'évaluation des dépenses fiscales a réellement commencé en 2016 date à laquelle le MINFI a publié un rapport dans ce sens<sup>62</sup>. Pour ce qui est de la loi sur les incitations fiscales édictée en 2013, une seule évaluation approximative de son caractère incitatif a été effectuée par le MINFI 04 (quatre) ans après son entrée en vigueur c'est-à-dire en 2017 lequel a débouché sur un rapport dans ce sens<sup>63</sup>.

Si dans certains domaines, des nombreuses études, le plus souvent étrangères, ont montré l'efficacité de l'incitation fiscale<sup>64</sup> si certaines mesures

ponctuelles<sup>65</sup> ont eu un impact évident, l'incertitude demeure le plus souvent<sup>66</sup>. Par ailleurs, comme l'illustre le Conseil des impôts français dans son 21<sup>ème</sup> rapport, l'utilité des dépenses fiscales paraît faible dans certains secteurs, ne serait-ce qu'en raison de leur poids marginal comparé à d'autres aides publiques. C'est d'ailleurs le cas par exemple des créations d'entreprises voire à l'effet de la réglementation<sup>67</sup>. Entre autres illustrations, s'agissant de l'épargne, l'effet des dépenses fiscales sur son niveau global n'a jamais été véritablement démontré<sup>68</sup>.

En matière de fiscalité dérogatoire en considération du territoire, l'efficacité n'a guère été démontrée non plus, sauf peut-être pour les zones franches urbaines. Encore que dans ce cas de figure, l'« effet d'aubaine » conduit souvent bien davantage à un déplacement d'activité qu'à un surcroît de celui-ci<sup>69</sup>. En fait, la dépense fiscale doit être nécessaire voire absolument nécessaire. Elle doit être le moyen indispensable et incontournable d'impulsion d'un secteur d'activités dont les autorités estiment qu'il est, en raison de ses externalités positives, important pour dynamiser l'économie nationale<sup>70</sup>. Il convient de souligner que ces mesures fiscales incitatives ont pour but en amont de rendre l'économie camerounaise plus attractive.

Toutefois, on constate qu'en aval, elles produisent très souvent des résultats contraires elles peuvent même favoriser une concurrence fiscale dommageable<sup>71</sup>, voire une évasion fiscale<sup>72</sup> si elles sont mal conduites d'où il est impératif d'effectuer une évaluation critique permanente de leur efficacité. Même si on se réfère sur le plan socio-politique, ces mesures produisent parfois des résultats inéquitables car les plus pauvres bénéficient moins que les ménages riches. Ainsi, ces dispositifs renferment des inconvénients non négligeables qu'il faut clarifier.

## 2- Les inconvénients reconnus de l'interventionnisme fiscal

Plusieurs inconvénients ressortissent de l'interventionnisme par les dépenses fiscales au Cameroun. Par-delà bien entendu des défauts d'efficacité qui en constituent déjà. Ils se résument au travers plusieurs réalités qu'il faut étudier séparément.

Relevons le cas de la relativisation du principe d'égalité devant l'impôt. Toute politique fiscale fondée sur le recours à des dépenses fiscales paraît nécessairement devoir y déroger. Même si bien sûr, le principe d'égalité conduisant à devoir traiter de façon

identique des contribuables se trouvant dans la même situation ou de façon dissemblable des contribuables se trouvant dans des situations différentes, des telles dérogations se verront le plus souvent admises dans note système fiscal.

On peut aussi souligner la complexité de législation fiscale à raison de l'empilement des mesures année après année dans certains domaines et partant l'absence de lisibilité des politiques<sup>73</sup>. A cela, nous avons aussi le risque de dérive budgétaire. La dimension quantitative des dépenses fiscales a déjà été évoquée doc leurs coût pour les finances publiques camerounaises. Phénomène qui est encore susceptible de s'aggraver, tant il peut paraître parfois plus aisé de recourir à des politiques de dépenses fiscales qu'à des subventions<sup>74</sup>, surtout lorsque le gouvernement met en avant sa volonté de freiner l'augmentation de la dépense<sup>75</sup>. La fiscalité dérogatoire constitue alors un substitut commode, le résultat étant évidemment identique en terme de solde budgétaires.

On assiste aussi à un phénomène de l'instabilité législative, corollaire de celui d'empilement des mesures dès lors que les premières dispositions adoptées e se sont pas révélées efficaces. Avec l'espoir que les suivantes donneront de meilleurs résultats (exemple des incitations à l'investissement)<sup>76</sup>. De surcroît, l'inéquité globale, même si beaucoup d'entre les mesures prises revêtent une dimension sociale. Il est rare en effet qu'une telle masse de dispositions particulières possède une cohérence d'ensemble. Elle bénéficiera aussi beaucoup aux groupes ayant une capacité manifeste à se faire entendre des pouvoirs publics c'est-à-dire les plus puissants financièrement<sup>77</sup> ou les plus influents électoralement<sup>78</sup>.

Retenons aussi la sous-évaluation des dépenses fiscales depuis les années 2008 jusqu'en 2015. En effet, la culture d'évaluation des dépenses fiscales dans le système fiscal camerounais est apparue récemment après plusieurs recommandations des bailleurs de fonds en général et la coopération sous-régionale de la CEMAC en particulier. Cela dit, le Cameroun a fait sa première évaluation des dépenses fiscales de TVA sous le concours de la FERDI en 2015<sup>79</sup> sans toutefois annexer le rapport de cette évaluation au projet de loi de finances. A l'observation de l'institution-organe actuel d'évaluation des dépenses fiscales au Cameroun, elle est incomplète et imparfaite car sa configuration laisse subodorer d'une quelconque indépendance ni spécificité

avérée<sup>80</sup>. Le Cameroun n'a même pas encore émis une réflexion quelconque pour une éventuelle création de cette UPF. Cette inobservation des exigences de création de cette UPF portera sérieusement atteinte aux impératifs de pluridisciplinarité des acteurs d'évaluation, à la qualité des travaux d'évaluation des dépenses fiscales ainsi que la transparence budgétaire et les arbitrages nécessaires à la maîtrise des dépenses fiscales.

## B- Un interventionnisme fiscal améliorable

La pratique de l'interventionnisme par le biais des dépenses fiscales a pris corps dans notre système fiscal mais son recours connaît des limites qui questionnent son efficacité véritable d'où il convient de les améliorer. Cela a pour finalité la transparence budgétaire (1) et cette amélioration s'effectuera par quelques aménagements qu'il faut opérer (2).

### 1- La Finalité recherchée: La transparence budgétaire

L'utilisation des dépenses fiscales pose également un problème de transparence budgétaire. Une subvention directe est inscrite au budget et son montant maximum est déterminé. A l'inverse, une dépense fiscale n'est pas inscrite au budget, elle se traduit par des moindres recettes qui ne peuvent être identifiées directement et le montant de l'effort consenti par les pouvoirs publics dépend du comportement du contribuable : il n'est pas plafonné<sup>81</sup>.

Certes, l'inventaire annuel des dépenses fiscales permet de pallier partiellement ce problème de transparence budgétaire. Annuellement, une liste des dépenses fiscales doit être annexée au projet de loi de finances. Au Cameroun, cette exercice est pratiquement récent car des efforts d'estimation des dépenses fiscales ont vu le jour tardivement dans notre système fiscal car c'est à partir de 2015 que la première estimation faisant l'objet d'un rapport sur les dépenses fiscales<sup>82</sup> a été effectué par le concours de la FERDI<sup>83</sup>.

Toutefois, ce rapport n'a pas à notre connaissance fait l'objet d'annexe au projet de loi de finances de cette année. Par la suite les rapports conjoints impôt-douanes ont été élaborés sur la question ces dernières années au sein du MINFI<sup>84</sup> mais on s'interroge particulièrement sur l'annexion au projet de loi de finances de ceux-ci. Il se pose ainsi le problème de transparence budgétaire car l'estimation sur les dépenses fiscales doit être rendu public chaque année<sup>85</sup>. Ceci étant dit, la question de la transparence en matière fiscale a été fortement prescrite aussi bien

par les bailleurs de fonds<sup>86</sup> que par les recommandations au niveau de la CEMAC<sup>87</sup>. Cette transparence est déjà perceptible dans les pays membres de l'OCDE<sup>88</sup>. Des nouvelles mesures législatives ont été récemment adoptées dans le domaine des finances publiques camerounaises et dans le contenu de ces mesures on évoque la transparence des dépenses fiscales<sup>89</sup>.

La frontière entre bonne gouvernance et performance économique et sociale est de plus en plus étroite de nos jours. La transparence qui consiste à faire connaître, en temps opportun et de façon systématique, l'ensemble des informations budgétaires est l'un des éléments primordiaux d'une bonne gouvernance. Les organisations de la société civile ainsi que les institutions financières internationales, requièrent des gouvernements qu'ils rendent publiques les informations les plus détaillées sur leur budget<sup>90</sup>. Cette transparence est mise en œuvre par la publication par les gouvernements, des rapports d'information périodiques parmi lesquels doit figurer celui relatif à l'évaluation des dépenses fiscales<sup>91</sup>. D'ailleurs plusieurs pays parmi lesquels le Cameroun a intégré cette pratique en l'encadrant par des mesures législatives en vue de promouvoir une transparence et une bonne gouvernance en matière de gestion des finances publiques<sup>92</sup>.

### 2- Les aménagements à opérer

L'évaluation des dépenses fiscales introduit récemment dans le système fiscal camerounais est une très bonne initiative qui a d'ailleurs été recommandée depuis 2013 par le FMI dans le souci de consolider la transparence budgétaire. Néanmoins, cette évaluation nécessite l'intégration de la culture de performance. Le Cameroun s'est engagée depuis plusieurs années dans un vaste processus de réforme de la gestion des finances publiques couronné par l'adoption de la loi n° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat qui est entré en vigueur dans la totalité de ses dispositions le 1<sup>er</sup> janvier 2013<sup>93</sup>.

En effet, cette loi a mis en place la logique de la pluriannualité dans la gestion financière de l'Etat<sup>94</sup>, laquelle loi a été d'ailleurs modifiée par le législateur en 2018 pour l'étendre jusqu'aux entités publiques<sup>95</sup>. L'ambition de la loi est de procéder à une modernisation du processus de préparation, d'exécution et du suivi du budget, et à l'intégration de la gestion axée sur la performance dans

l'administration à travers la budgétisation. Désormais, le budget de l'Etat est élaboré, présenté, adopté et exécuté par programmes qui traduisent les politiques publiques, et auxquels sont associées des objectifs assortis d'indicateurs de résultats<sup>96</sup>.

Ceci étant dit, cette culture de résultat véhiculée par le régime financier ne se fait pas ressentir pour ce qui du Cameroun en tout cas sur l'évaluation des dépenses fiscales<sup>97</sup>. Si nous faisons une incursion en droit comparé, on se rendra compte qu'en France exemple, la pluriannualité dans la présentation des dépenses fiscales est consacré par la LOLF de 2001<sup>98</sup>. Le Cameroun devrait s'en inspirer et l'intégrer dans son processus d'évaluation.

A cela, la tenue des conférences fiscales serait aussi une occasion de discuter de la question de maîtrise des dépenses fiscales et des arbitrages sur la gestion des incitations fiscales qui d'ailleurs n'atteignent pas de manière satisfaisant leurs objectifs. Il en est de même de C'est aussi l'enceinte de discussion des évolutions fiscales que le gouvernement souhaiterait proposer dans le cadre d'élaboration des LF à venir en conformité avec sa programmation budgétaire. Elles devraient être intégrée dans le dispositif managérial du MINFI comme outil de pilotage de la performance<sup>99</sup>. tout cela va rendre un interventionnisme par les dépenses fiscales plus efficace.

## CONCLUSION

Notre conclusion s'impose d'elle-même. Il serait vain, tant au regard des habitudes prises que des exigences manifestées par nombre des catégories d'électeurs-contribuables, d'imaginer qu'un phénomène aussi ancré dans le paysage fiscal de quasiment tous les pays en général et le Cameroun en particulier puisse ne pas continuer à progresser dans les années à venir. Toutes les mesures prises ou récemment envisagées par les pouvoirs publics laissent entendre que l'expression de l'interventionnisme fiscal et particulièrement les dépenses fiscales, demeurent un instrument privilégié de conduite des politiques publiques. Restent que les contradictions ou inconvénients évoqués ne doivent pas être méconnus et que l'usage de l'interventionnisme fiscal, s'il ne saurait être évité, devrait être retenu parfois avec davantage de modération ou de circonspection.

[1] CASTAGNEDE (Bernard), *La politique Fiscale : que sais-je ?*, Paris, PUF, 2008,, p.32.

[2] Voir dans ce sens NGAVANGA (Nicaise-Magloire), « libre propos sur la neutralité de la

TVA en Droit Fiscal camerounais », in *RAFIP* N° 1, L'Harmattan, 1<sup>er</sup> semestre 2015, pp.103-117.

- [3] LEROY (Marc.), *Regards croisés sur le système fiscal*, Paris, L'harmattan, 2005, p.136.
- [4] Mais aussi environnementale, culturelle et autres
- [5] ORSONI (Gilbert), *L'interventionnisme fiscal*, PUF, 1995, p.15.
- [6] LEROY (Marc), *Regards croisés sur le système fiscal*, op cit, p.13.
- [7] BIENVENU (Jean-Jacques) et LAMBERT (Thierry), *Droit Fiscal*, PUF, 2003, p.35.
- [8] BERNARD FILS (Ntonga), *Les Incitations fiscales dans les politiques de développement au Cameroun*, mémoire de Master en Administration fiscale, Paris-Dauphine, 2016, p.3.
- [9] ORSONI (Gilbert), *L'interventionnisme fiscal*, op cit, p.15.
- [10] ORSONI (Gilbert), « Brèves remarques sur l'utilisation de l'instrument fiscal », in *Regard croisés sur le système fiscal*, LEROY (Marc) (dir), op cit, pp.135-153.
- [11] BELTRAME (Pierre) et MEHL (Lucien), *Science et technique fiscales*, op cit, p.432.
- [12] ORSONI (Gilbert), « Brèves remarques sur l'utilisation de l'instrument fiscal », op cit, p.141.
- [13] ORSONI (Gilbert), *L'interventionnisme fiscal*, op cit, p.59.
- [14] Cf. GILBERT (Guy) et GUENGNANT (Alain), *La fiscalité locale en question*, Montchrestien, 1998, pp.8,19,38,54.
- [15] ORSONI (Gilbert), « Brèves remarques sur l'utilisation de l'instrument fiscal », op cit, p.140.
- [16] On peut appréhender le réformisme fiscal comme des doctrines politico-fiscales visant à améliorer les structures fiscales existantes par des modifications progressives des lois fiscales plutôt que par une révolution ou un schisme. Le réformisme fiscal est donc une idéologie de réforme fiscale visant à améliorer le dispositif fiscal. Le Cameroun a connu ce mécanisme de réforme nous pouvons mettre l'accent sur celle qui a introduit la TVA Voir pour le réformisme fiscal, ORSONI (Gilbert), *L'interventionnisme fiscal*, op cit, p.57.
- [17] OCDE : « Les grands enjeux de la politique fiscale dans les pays de l'OCDE », in *perspectives économiques de l'OCDE* n°69, janvier 2001, p.185.
- [18] LEROY (Marc), *Fiscalité et évitement de l'impôt : une comparaison Franco-Russe*, Paris, L'Harmattan, 2003, p.68.
- [19] MEKONGO ONDOUA (Adalbert-Séraphin), *Les enjeux socio-économiques de la dépense fiscale au Cameroun : cas des grandes entreprises industrielles*, mémoire de Master professionnel en

- Finances publiques, Université de Yaoundé II, 2016-2017, p.34.
- [20] ATANGA-FONGUE (Roland.) et TOCKE (Adrien), *Eléments de la fiscalité des affaires au Cameroun*, Paris, L'Harmattan, 2011, p.34.
- [21] Ibid.
- [22] Un CGA est une association agréée par le Ministre chargé des Finances dont le but est d'apporter une assistance en matière de gestion, d'encadrement et d'exécution des obligations fiscales et comptables aux contribuables, personnes physiques ou morales dont le chiffre d'affaires est inférieur ou égal à 100 000 000 de FCFA soit 150 672€. Voir NTONGA NTONGA (Bernard-Fils.), *Les Incitations fiscales dans les politiques de développement au Cameroun*, mémoire de Master en Administration fiscale, Paris-Dauphine, 2016, p.14.
- [23] Article 119 (1) CGI.
- [24] Voir. Circulaire N°032/MINFI/DGI/LRI/L du 04 octobre 2019 précisant les modalités d'application des dispositions fiscales de la loi N° 2018/022 du 11 décembre 2018 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2019 qui traite de la reconduction des mesures d'accompagnement de la restructuration de la SONARA prises dans le cadre de la Loi de Finances 2016, notamment l'abattement de 50% sur la base de calcul de l'acompte de l'IS et de la Taxe Spéciale sur le Revenu (TSR) institué par la loi N° 2015/019 du 21 décembre 2015 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2016,
- [25] Voir dans ce sens le Code minier et le Code gazier du Cameroun pour plus d'éclairage.
- [26] MONNIER (Jean-Marie), « La politique fiscale : objectifs et contraintes », *op cit*, p.3.
- [27] La Charte des Investissements qui vient se substituer au code des investissements a été instaurée par la Loi n°2002-004 du 19 avril 2002 modifiée par la loi n°2004-20 du 22 juillet 2004.
- [28] Il s'agit de la loi n° 2013/004 du 18 avril 2013 fixant les incitations à l'investissement privé et de la loi n° 2013/11 du 16 décembre 2013 régissant les zones économiques, ainsi que leurs textes d'application, non compris les centimes additionnels.
- [29] Idem.
- [30] Voir. Article 4 de l'Arrêté N° 00366/MINFI/SG/DGI/DGD du 19 novembre 2013 précisant les modalités de mise en œuvre des avantages fiscaux et douaniers de la loi n° 2013/004 du 18 avril 2013 fixant les incitations à l'investissement privé en république du Cameroun. Voir également Article 6 de la loi N° 2013/004 du 18 Avril 2013 fixant les incitations à l'investissement privé en République du Cameroun.
- [31] Robert KANGUEU-EKEUH y voit à juste titre « la carte du libéralisme ». Voir KANGUEU-EKEUH (Robert), *Les aspects institutionnels et pratiques des zones franches africaines : les cas du Cameroun, du Togo et de la Tunisie*, thèse, Université Paris Val-de-Marne (Paris XII), 1997, p.13.
- [32] Voir dans ce sens l'Ordonnance N° 90/001 du 29 janvier 1990 portant création du régime de la ZFI.
- [33]<sup>1</sup> Voir pour les Zones économiques. Art 1, 2 et 26 de la loi N° 2013/011 du 16 décembre 2013 régissant les zones économiques au Cameroun. Voir également pour les zones économiquement sinistrées l'Art 121 et 121 bis du CGI édition 2019 et la loi N° 2019/023 du 24 déc 2019 portant LF de la République du Cameroun pour l'exercice 2020.
- [34] ORSONI (Gilbert), *L'interventionnisme fiscal, op cit*, p.133.
- [35] LEROY (Marc), « La sociologie fiscale. », in *Socio-logos* [En ligne], 4 | 2009, mis en ligne le 21 février 2016, consulté le 24 septembre 2019. URL : <http://journals.openedition.org/socio-logos/2278>, pp.2-36.
- [36] . Article 543 c du CGI.
- [37] Idem.
- [38] Article 343 du CGI
- [39] Article 344 du CGI
- [40] Article 546 du CGI.
- [41] Article 578 du CGI.
- [42] ORSONI (Gilbert), *L'interventionnisme fiscal, op cit*, p.153.
- [43] Article 128 du CGI. Voir également Article 1<sup>er</sup> de l'Ordonnance N° 2008/002 du 7 Mars 2008 portant suspension des Droits et taxes de Douane à l'importation de certains produits de première nécessité en République du Cameroun.
- [44] SMITH (A), *Essai sur la richesse de la nation*, publié en 1776 cité par BIDIAS (B) *op cit*. p.586.
- [45] Si on se réfère au cas Belge, le taux maximal d'imposition des revenus était antérieurement de 55% et avait été fixé à ce niveau lors de la réforme fiscale de 1989. Antérieurement, il était de 72%.
- [46] VILLEROY DE GALHAU (François), « justice et fiscalité refonder un pacte de solidarité pour les réformes ? » in *S.E.R. | « Études »* 2007/4 Tome 406 | p.463.
- [47] La progressivité en fonction inverse du lien de parenté n'a rien à voir avec l'équité verticale. Elle a pour conséquence, par exemple, qu'un

- patrimoine transmis à un frère est davantage taxé que s'il était transmis en ligne directe. Ces dispositions sont des entorses à l'équité horizontale.
- [48] CLERC (Denis), « Fiscalité et équité : proposition pour un débat », in *L'économie politique*, N° 47, Mars 2010, pp.7-20.
- [49] MEYONG ABATH (Roger –Athanase), *L'harmonisation fiscale et douanière en zone CEMAC*, fiscalité communautaire en Afrique centrale, éditions universitaires européennes, 2011, p.54.
- [50] L'équité verticale est respectée lorsque l'impôt reflète la capacité de payer des contribuables qui lui sont assujetties. Voir. GODBOUT (Luc), *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale, le rôle des dépenses fiscales. Etude comparée : Canada, Etats Unis, France*, Paris, Economica, 2006, p.17.
- [51] L'équité horizontale est respectée lorsqu'on impose également deux individus ayant une capacité contributive identique. Voir. GODBOUT (Luc), *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale, ibid.*
- [52] ORSONI (Gilbert), « Brèves remarques sur l'utilisation de l'instrument fiscal », in *Regard croisés sur le système fiscal* sous la direction de LEROY (Marc), Collection Finances publiques, Paris, L'Harmattan, 2005, pp.141-1142.
- [53] LEROY (Marc), *Regards croisés sur le système fiscal, op cit*, p.142.
- [54] Voir in extenso l'Article 128 du CGI et l'annexe I du titre II du CGI.
- [55] Ibid.
- [56] Rapport Conseil des Impôts français *La Fiscalité Dérogatoire pour un Réexamen des Dépenses Fiscales*, 21<sup>ème</sup> rapport' *op cit*, p.31.
- [57] ALBERT (Jean-Luc.), PIERRE (Jean-Luc.) et RCHER (Daniel.) (Sous la dir.de), *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, Paris, Ellipses, 2007, p.276.
- [58] Lire dans ce sens. Instruction Interministérielle N° 0060/MINFI/DIPL du 28/03/2010 relative à l'application des privilèges diplomatiques, en matière fiscale et douanière.
- [59] Voir. Article 47 du CGI.
- [60] ORSONI (Gilbert), « Brèves remarques sur l'utilisation de l'instrument fiscal », *op cit*, p.147.
- [61] LEROY (Marc), *Regards croisés sur le système fiscal, op cit*, p.13.
- [62] Lire dans ce sens, le Rapport MINFI (DGI-DGD) Cameroun, *Les dépenses fiscales de l'exercice 2016*, supervision Générale, MINFI, coordination Générale DGI-DGD, septembre 2017, 50p.
- [63] Lire dans ce sens, Rapport MINFI (DGI-DGD), *L'évaluation de la loi N°2013/004 du 18 Avril 2013 fixant les incitations à l'investissement privé en République du Cameroun*, Décembre 2017, 43p.
- [64] Or la recherche, si elle se développe, a des effets positifs sur le développement économique et social. Lire dans ce sens, LEROY (Marc), *Regards croisés sur le système fiscal, op cit*, p.147.
- [65] Tel le passage à 5,5% du taux de TVA sur les travaux réalisés en France dans les logements des particuliers.
- [66] ORSONI (Gilbert), « Brèves remarques sur l'utilisation de l'instrument fiscal », *op cit*, p.148 et s.
- [67] Sur ce point, ce n'est pas la dépense fiscale qui est efficace, mais l'interventionnisme fiscal par pénalisation. Ce que démontre le relèvement des droits sur le tabac qui, augmentant sensiblement le prix de cigarettes a pu ainsi détourner de leur consommation des pourcentages considérables des fumeurs. Voir dans ce sens, ORSONI (Gilbert), *L'interventionnisme fiscal, op cit*, p.31 et s.
- [68] Par-delà la pétition de principe que moins d'imposition conduit à épargner mais aussi à consommer davantage.
- [69] ORSONI (Gilbert), « Brèves remarques sur l'utilisation de l'instrument fiscal », *op cit*, p.148.
- [70] TONGA (Dieudonné), *Les politiques fiscales françaises et camerounaises face au défi de la mondialisation : une analyse comparée de la période 2007-2010, op cit*, p.63.
- [71] Voir. OCDE, *Concurrence fiscale dommageable : un problème mondial*, Paris, éditions OCDE, 1998, p.28 et s.Voir également, SAINT-ETIENNE (Christian.) et Le CACHEUX (Jacques), *croissance équitable et concurrence fiscale, op cit*, p.103 et s.
- [72] Voir. MALHERBE (Jacques.), *Droit fiscal international, Impôts sur les revenus théorie générale droit belge éléments de droit comparé, op cit*, p.16.
- [73] Pour ce constat de la généralité du phénomène, Cf. LEREAU (André), « Les grands enjeux de la fiscalité nord-américaine », *Revue française de finances publiques* n° 87, 2004, p.99-101.
- [74] LEPETIT (Marie-Christine), « Les dépenses fiscales », in *Innovations, créations et transformations en Finances publiques*, BOUVIER (Michel) (sous la dir), , Paris, LGDJ,2006, pp.44-51.
- [75] ORSONI (Gilbert), « L'évolution de la dépense fiscale » in *Gestion et Finances publiques* N° 11, Septembre2011, pp.838-841.

[76] Particulièrement fréquente, on le sait, dans les années 60 à 80 alors même, autre contradiction, qu'était mise en place la taxe professionnelle dont l'assiette reposait sa plus grande part sur la valeur locative des immobilisations c'est-à-dire sur l'investissement des entreprises.

[77] C'est le cas du GICAM qui émet toujours des recommandations sur la question des exonérations.

[78] C'est le cas des élites du parti au pouvoir du RDPC qui jouissent de ces privilèges au Cameroun.

[79] Voir. Rapport FERDI (Cameroun), *Dépenses fiscales de TVA au Cameroun, définition, estimation et appréciation des dépenses fiscales de TVA au Cameroun pour l'année fiscale 2015*, Fondation pour les études et les recherches internationales (FERDI), 7 octobre 2016, 52p.

[80] En effet, la pratique d'évaluation actuelle des dépenses fiscales au sein du MINFI fait fi de toute exigence d'une UPF car l'exercice d'évaluation est confié à la DGI et la DGD en priorité qui se livrent à cette exigence avec pour superviseur général le MINFI, pour coordonnateur les directeurs des administrations de douane et d'impôt et pour chef de projet le responsable de la cellule de suivi des régimes fiscaux dérogatoire et spéciaux au sein de la DGI. Voir dans ce sens. Rapports MINFI (DGI-DGD) Cameroun, *L'évaluation des dépenses fiscales de l'exercice 2018*, supervision Générale, MINFI, coordination Générale DGI-DGD, septembre 2019, p.2.

[81] VALENDUC (Christian.), « Les dépenses fiscales », *Reflets et perspectives de la vie économique*, janvier 2014, (Tome XLIII), Document téléchargé depuis [www.cairn.info](http://www.cairn.info), 196277663-21-04-2018 à 12h03. pp.98-99.

[82] Rapport FERDI (Cameroun), *Dépenses fiscales de TVA au Cameroun, définition, estimation et appréciation des dépenses fiscales de TVA au*

[89] Voir pour cela l'Article 7 (1,2) Loi N° 2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques au Cameroun. Les Articles 2 (1,2,3), 14 (1), 47 (1,2,3), 48, 49 et 50 de la Loi N° 2018/011 du 11 juillet 2018 portant Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des Finances Publiques au Cameroun,

[90] TOMASI (Daniel), *Gestion des dépenses publiques dans les pays en développement : un outil au service du financement des politiques publiques Quelques exemples dérivés du modèle français*, agence française de développement (AFD), Août 2010, p.7.

[91] FMI, *Code de bonnes pratiques en matière de transparence des finances publiques*, 2007, p.10.

[92] Article 47-50, Chapitre VIII, Loi N° 2018/011 du 11 Juillet 2018 portant Code de transparence et de

*Cameroun pour l'année fiscale 2015*, Fondation pour les études et les recherches internationales (FERDI), 7 octobre 2016, 52p.

[83] La fondation pour les études et recherches sur le développement international.

[84] Voir pour cela le Rapport MINFI (DGI-DGD) Cameroun, *les dépenses fiscales de l'exercice 2016*, supervision Générale, MINFI, coordination Générale DGI-DGD, septembre 2017, 50p et le Rapport MINFI (DGI-DGD) Cameroun, *les dépenses fiscales de l'exercice 2017*, supervision Générale, MINFI, coordination Générale DGI-DGD, Octobre 2018, 54p.

[85] Cf. Rapport Royaume du Maroc, *les dépenses fiscales*, projet de Loi de Finances pour l'année Budgétaire 2017, Ministère de l'Economie et des Finances, <http://www.finances.gov.ma>, 111p, Rapport France, *Gestion des finances publiques et des ressources humaines*, Projets annuels de performances annexe au projet de de finances pour l'exercice 2019, 195p.

[86] Cf. Rapport Mission d'Assistance FMI (Cameroun), *Diagnostic de la politique fiscale au Cameroun*, aide-mémoire conduit par Grégoire Rota-Graziosi, Anne-Marie Geourjon et Luc Godbout, Département de Finances publiques du FMI, Mars 2014, 79p.

[87] Cf. Directive N° 11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative à la loi des finances dans les pays membres de la CEMAC, Guide didactique de la directive N° 01/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative aux lois de finances au sein de la CEMAC, et Directive N° 01/99/CEMAC-028-CM-03 du 17 décembre 1999 portant Harmonisation des Législations des Etats Membres en matière de T.V.A et de Droit d'accise

[88] Rapport OCDE, *transparence budgétaire : Les meilleures pratiques de l'OCDE*, Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, 2002, vol. 1, N° 3, pp.7-16.

bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques au Cameroun.

[93] Voir Article 79 de la loi N° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat.

[94] Voir Article 18 de la loi N° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat.

[95] Voir. Loi N° 2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

[96] Cf. MINFI : *Manuel de pilotage et de l'exécution du Budget programme au Cameroun*, janvier 2013, p.13.

[97] Les Rapports effectués par le MINFI (DGI-DGD) n'intègre pas la logique de la performance dans l'évaluation des dépenses fiscales car la présentation de ces rapports n'obéit pas à la logique de pluriannualité. Voir dans ce sens. Rapport MINFI

---

(DGI-DGD) Cameroun, *L'évaluation des dépenses fiscales de l'exercice 2017*, supervision Générale, MINFI, coordination Générale DGI-DGD, Octobre 2018. Par contre ceux de la France respecte ce principe de pluriannualité. Voir dans ce sens. Rapport France, *L'évaluation des voies et moyens des dépenses fiscales*, annexe au projet de loi de Finances pour l'exercice 2018, Tome II.

[98] DUBERTRET (Julien), *Guide pratique de la LOLF : comprendre le budget de l'Etat*, Ministère de l'Economie et de finances française, Paris, édition juin 2012, p.17.

[99] AMAR (Anne), BERTHIER (Ludovic), « Le nouveau Management Public : avantages et limites », in *Cairn.info*, Janvier 2007, p.6 et s.