



RAFIIP
REVUE AFRICAINE DE FINANCES PUBLIQUES

www.rafip.org

Numéro 9
Premier semestre 2021

REVUE AFRICAINE DE FINANCES PUBLIQUES (RAFIP)

Co-fondateurs :

Prof. LEKENE DONFACK E. C.

Prof. PEKASSA NDAM Gérard

Conseil Scientifique

Président :

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

Membres :

1. ABANE ENGOLO Patrick, Professeur à l'Université de Yaoundé II (Cameroun)
2. ALBERT Jean-Luc, Professeur à Aix Marseille Université (France)
3. BEGNI BAGAGNA, Professeur à l'Université de Douala (Cameroun)
4. BIAKAN Jacques, Professeur à l'Université de Yaoundé II (Cameroun)
5. BILOUNGA Stève Thiery, Professeur à l'Université de Ngaoundéré (Cameroun)
6. CABANNES Xavier, Professeur à l'Université Paris Descartes (France)
7. CASTAGNEDE Bernard, Professeur Emérite à l'Université Panthéon-Sorbonne (France)
8. COLLET Martin, Professeur à l'Université Panthéon Assas Paris II (France)
9. DAMAREY Stéphanie, Professeur à l'Université de Lille (France)
10. DUPRAT Jean-Pierre, Professeur Emérite à l'Université de Bordeaux (France)
11. ESSONO OVONO Alexis, Professeur à l'Université Omar Bongo (Gabon)
12. GUESSELE ISSEME Lionel Pierre, Professeur à l'Université de Dschang (Cameroun)
13. GUGLIELMI Gilles-Jean, Professeur à l'Université Panthéon-Assas Paris II (France)
14. HERTZOG Robert, Professeur Emérite à l'IEP de Strasbourg (France)
15. MEDE ZINSOU Nicaise, Professeur à l'Université d'Abomey-Calavi (Bénin)
16. N'DRI-THÉOUA Pélagic, Professeur à l'Université Alassan Ouattara de Bouaké (Côte d'Ivoire).
17. NGUELE ABADA Marcelin, Professeur à Université de Yaoundé II (Cameroun)
18. ONANA Janvier, Professeur à l'Université de Ngaoundéré (Cameroun)
19. ONDOUA Alain Franklin, Professeur à l'Université de Yaoundé II (Cameroun)
20. OUEDRAOGO Djibrihina, Professeur à l'Université de Ouaga II (Burkina Faso)
21. PEKASSA NDAM Gérard, Professeur à l'Université de Yaoundé II (Cameroun)
22. SIETCHOUA DJUITCHOKO Célestin, Professeur à l'Université de Dschang (Cameroun)
23. YONABA Salif, Professeur à l'Université Ouaga II (Burkina Faso)
24. ZAKI Moussa, Professeur à l'Université Gaston Berger de Saint-Louis (Sénégal)

Directeur de Publication

Prof. PEKASSA NDAM Gérard

Rédacteur en chef

Prof. ESSONO OVONO Alexis

Secrétariat de rédaction

Dr. NGAVANGA Nicaise ; Dr. SOROK A BOL Patrick Gérard ; Dr. NJOYA Oumarou ; Dr. SIMO KOUAM F. Ampère.

POLITIQUE ÉDITORIALE

L'espace africain francophone est incontestablement riche en revues juridiques, rattachées ou non aux institutions universitaires. Ces revues sont soit généralistes, soit spécialisées. Alors que les réformes des finances publiques ont cours dans plusieurs Etats africains, l'on constate curieusement un déficit d'études financières et fiscales ; d'où la nécessité d'un support scientifique dédié spécialement à celles-ci.

La *Revue Africaine de Finances Publiques* (RAFIP) accepte les contributions inédites dans les différentes branches du droit public financier. Cette revue spécialisée vise un public d'universitaires et de praticiens. De périodicité semestrielle, elle fonctionne selon le système combiné d'appel à contributions et de proposition spontanée d'articles.

Les articles publiés dans la RAFIP deviennent la propriété de cette revue ; la reproduction partielle ou intégrale desdits articles est soumise à l'autorisation expresse de leurs auteurs et de la direction de la revue. Les auteurs conservent la responsabilité du contenu de leurs articles.

La RAFIP comprend neuf (09) rubriques, à savoir :

- « Études » ;
- « Droit et Pratique de la Comptabilité publique » ;
- « Finances publiques internationales et Communautaires »
- « Finances et Fiscalité locales » ;
- « Finances et financement des organismes publics » ;
- « Éclairage pratique » ;
- « Chroniques de jurisprudence fiscale et financière » ;
- « Chroniques de législations et réglementations » ;
- « Législation, Bibliographie et Informations ».

L'envoi des articles se fait par mail à (rafip2014@gmail.com). Les articles devront être accompagnés d'un court curriculum vitae de l'auteur (incluant la qualité académique ou professionnelle, le domaine de recherche et l'e-mail pour le contact) et d'un résumé (en français et en anglais) de dix (10) lignes maximum avec quatre à six mots-clés.

La taille des articles devra être de 20 pages au maximum pour les articles proprement-dits et de 15 pages au maximum pour les chroniques et commentaires. Tout article soumis pour publication doit être envoyé sous le format Word (.doc ou .docx), interligne simple, police d'écriture Times New Roman, taille de police 12, paragraphe aligné, marges de 2,5cm.

Les références bibliographiques seront citées comme suit : a) Pour les livres : Nom et prénom de l'auteur, Titre et sous-titre du livre en italique, lieu de publication, maison d'édition et année de publication. b) Pour les articles des revues : Nom et prénom de l'auteur, Titre de l'article entre guillemets doubles, Titre de la revue en italique, numéro du volume, page précise ou pages initiale et finale de l'article.

SOMMAIRE

Politique éditoriale.....4

ETUDES

Le pilotage de la performance des finances publiques dans les Etats membres de l'Union Economique et Monétaire Ouest-africaine (UEMOA),
DIAKHATE Meïssa8

La question de l'apurement de dettes entre l'Etat et les entreprises publiques en droit camerounais, **GUËSSÉLÉ ISSÉMÉ Lionel P.**48

L'office du juge administratif en contentieux de l'impôt au Benin et au Cameroun, **AKEREKORO Hilaire et LASSISSI Sèmiou A.**.....73

La prévention du risque de déconsolidation budgétaire du contrat de partenariat public-privé dans la législation des Etats d'Afrique subsaharienne francophone, **NTSEGUE ANANGA Eric P.**101

Les virements des crédits budgétaires dans le financement des organismes publics des États de la CEMAC, **BASAHAG Achille Nestor**140

La notion de solidarité de paiement en droit fiscal camerounais,
Papy NKOUAYEP Long Christ168

La sécurité fiscale dans les Etats de l'Afrique noire francophone,
AWONO ELOUNDOU Emmanuel212

Le contrôle des fonds de concours dans le droit public financier des Etats de la CEMAC, **NTOLO NZEKO Aubran Donadoni**242

Le contraste des institutions de contrôle des finances publiques camerounaises,
OWONA NDOUGUESSA Franck Landry271

La réforme de la juridiction des comptes sous l'empire de la loi n°2018/12 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques au Cameroun, **KELE Damien**300

La participation de l'Etat au financement de la campagne électorale aux élections politiques nationales en droit camerounais, **MANDENG Naomie Audrey** ...320

La faute de gestion devant le conseil de discipline budgétaire et financière au Cameroun, **ABDOULAYE MAL BOUBA**.....350

DROIT ET PRATIQUE DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE

Chambre des comptes et comptabilité patrimoniale au Cameroun,
SOROK A BOL Patrick Gérard374

La distinction entre comptable patent et comptable de fait en droit de la comptabilité publique camerounaise, **AWONO ABODOGO Frank P.**393

La condition juridique du comptable public en droit camerounais,
NGONO NOAH Josué421

*FINANCES PUBLIQUES INTERNATIONALES
ET COMMUNAUTAIRES*

Le budget des organisations internationales a l'aune de la performance :
contribution à l'étude du budget des organisations africaines d'intégration,
NGOUNMEDJE Firmin453

FINANCES LOCALES

De la liberté d'emprunt local en droit public camerounais,
NZAMBOUNG Eugène491

FINANCES ET FINANCEMENT DES ORGANISMES PUBLICS

La contribution des entreprises publiques au financement du budget de l'Etat
en droit public financier camerounais, **YINDJO TOUKAM Christian F.** ...526

ÉCLAIRAGE PRATIQUE

Vers un développement par l'optimisation des institutions de pilotage
des investissements économiques en Afrique, **NGUEMDOM Ruth C.**553

CHRONIQUES DE JURISPRUDENCE FISCALE ET FINANCIERE

Chambre des comptes de la Cour suprême du Cameroun,
Arrêt n°133/P, Compte de la Commune de Datcheka, Exercice 2009.,
NGUIMFACK VOUFO Théophile595

Chronique annuelle de jurisprudence fiscale européenne 2020.,
TETANG Franc de Paul612

ÉTUDES

**LE PILOTAGE DE LA PERFORMANCE DES FINANCES
PUBLIQUES DANS LES ETATS MEMBRES DE L'UNION
ECONOMIQUE ET MONETAIRE OUEST-AFRICAINE
(UEMOA)**

Par

Meïssa DIAKHATE

*Maître de Conférences agrégé
Faculté des Sciences juridiques et politiques
Université Cheikh Anta Diop de Dakar (Sénégal).*

RESUME :

En adoptant un nouveau cadre harmonisé des finances publiques, les Etats membres de l'Union Économique et Monétaire Ouest-Africaine (UEMOA) ont fait le pari d'une nouvelle gestion publique. Dès lors, la performance devient un enjeu principal au service de la détermination et de la mise en œuvre des politiques publiques. C'est en quelque sorte une rationalité politique, économique et sociale adossée à des impératifs d'efficacité, d'efficience et d'amélioration de la qualité du service public qui gouverne, en l'occurrence, l'utilisation des ressources publiques. Par conséquent, le système de pilotage de la performance s'impose aux administrations publiques à travers, d'une part, la rénovation du cadre de la performance opérationnelle et, d'autre, l'implémentation d'un dispositif d'amélioration de la performance organisationnelle.

Mots-clés : *Pilotage ; performance ; finances publiques ; Etat ; UEMOA.*

ABSTRACT :

By adopting a new harmonized framework for public finances, the States member's of the West African of Economic and Monetary Union have made the bet on new public management. Therefore, performance becomes a main stake in the service of determination and the implementation of public policies. This is in a political, economic and social rationality backed by imperatives way of increasing efficiencies in its inquiry process, and to improve the quality of governing in this case the use of public resources by the public services. Consequently, the performance management system is imposed on public administration, through on the one hand, the renovation of the operational performance framework, and, on the other hand, the implementation of a system of improving organizational performance.

Keywords: *Management ; performance ; public finance ; State ; WAEMU.*

Introduction

La question de la performance constitue un point d'attention dans l'analyse systémique de la problématique des finances publiques contemporaines. Intransigent de qualité dans la gouvernance démocratique¹, l'utilisation des ressources publiques implique que les citoyens, les usagers et les contribuables, désormais considérés comme des « *clients* »², profitent des services publics délivrés, dans la transparence, par les administrations publiques. La quête de la performance devient en quelque sorte un défi de justice sociale³.

Cette pensée interroge manifestement l'idée que les libertés de base étant garanties, il reste à institutionnaliser le principe d'égalité dans la répartition des avantages matériels. On en arrive ainsi à tracer la ligne directrice d'une réflexion sur les rapports entre la réforme de l'Etat et les finances publiques. Pour l'avoir bien enseigné dans le contexte français, Michel Bouvier est d'avis que « *la LOLF ne peut être mise en œuvre avec succès qu'en tenant compte de la réalité administrative à laquelle elle doit s'appliquer* »⁴. On peut ainsi comprendre que la gestion publique soit alors alignée sur des prétentions d'efficacité, d'efficience et d'amélioration de la qualité du service public, en cohérence avec des objectifs planifiés. D'ailleurs, « *ce n'est pas parce qu'une dépense est publique qu'elle est socialement utile (et il ne suffit pas de montrer que sa finalité est légitime, ce qui est bien la moindre des choses) : dans une démocratie, l'utilité d'une dépense publique ne se présume pas, mais doit en permanence se prouver* »⁵. Plus qu'auparavant, « *la logique et les modes de l'action publique sont en train de se transformer profondément* »⁶.

¹ Marc Leroy, « Paradigme démocratique et réforme des finances publiques », in Jean-Luc Albert (dir.), *Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre Lassale, Gabriel Montagnier et Luc Saïdj. Figures lyonnaises des finances publiques*, Paris, L'Harmattan, 2012, pp. 215-229.

² Des auteurs pensent qu'« *à première vue, cette notion de "client" ne convient pas aux administrations d'Etat qui lui préfèrent le terme d' "usager" : leurs services ne sont pas marchands, leur fonctionnement est fixé par des textes législatifs et réglementaires, leurs ressources proviennent du budget de l'Etat. Mais celui-ci est alimenté par l'impôt, dont les citoyens et contribuables souhaitaient qu'il soit efficacement utilisé ; par ailleurs, la relation entre l'Etat et le citoyen s'est modifiée, comme en témoigne la substitution de la notion d' "usager" ("personne qui utilise les services publics"), à celle d' "administré" (littéralement : "personne soumise à une autorité administrative")* ». Lire utilement, Xavier Inglebert, *Manager avec la LOLF : pratiques de la nouvelle gestion publique*, Paris, Groupe Revue fiduciaire, 2009, 2^e éd., pp. 152-153.

³ Jean-Fabien Spitz, « John Rawls et la question de la justice sociale », *Études*, 2011/1, pp. 55-65.

⁴ Michel Bouvier, « Au-delà de la LOLF : une réforme de l'Etat, un nouveau contrat social », Colloque de la Fondation Res publica, *Finances publiques et pérennité de l'Etat*, Lundi 24 avril 2006. Lien : www.fondation-res-publica.org, consulté le 2 janvier 2021.

⁵ Yves Cannac, « Dépense privée, dépense publique », *RFFP*, n°77, La dépense publique, Mars 2002, p. 65, cité par Paul Traoré, *La procédure d'exécution de la dépense publique dans les Etats membres de l'UEMOA à l'épreuve du nouveau cadre harmonisé des finances publiques : l'exemple du Mali*, Thèse de doctorat, Université Cheikh Anta Diop de Dakar, 2015, p. viii.

⁶ Franck Waserman, *Les doctrines financières publiques en France au XIX^e siècle. Emprunts économiques, empreinte juridique*, Paris, LGDJ, 2012, p. 340.

Les leviers traditionnels d'une action publique gouvernée par les moyens ne suffisent plus à assurer l'utilisation transparente des deniers publics et l'accès équitable aux services publics. Bien plus, l'explosion de la demande adressée aux pouvoirs publics a fini d'ébranler le confort d'une administration garnie de prérogatives de puissance publique. Sans doute la conception de la gestion publique est-elle appelée à évoluer en vue de répondre aux exigences de la performance. Dans cette perspective, la réforme des processus gestionnaires est manifestement inéluctable. Le budget doit non seulement mettre en avant les moyens liés à l'action publique, mais également justifier la répartition des allocations par rapport à la réalisation d'objectifs définis *ex ante* pour chaque poste de dépense⁷.

Cette dimension éminemment politique démontre l'utilité d'exercer une réflexion sur la question. Dès lors que « *les acteurs, changeant de système de référence, ne sont plus les mêmes acteurs, puisque leurs actions sont désormais orientées par [de nouveaux] indicateurs et [de nouvelles] classifications, qui deviennent des critères d'action, et d'évaluation de celle-ci* »⁸. C'est pourquoi, les « *nouveaux acteurs budgétaires* »⁹, pour reprendre une expression de Gérard Pekassa Ndam, sont appelés à adopter un dispositif de pilotage de la performance, en complément du système de programmation des finances publiques¹⁰. C'est sous cet angle d'influence réciproque entre les impératifs politiques et la logique de gestion que se détermine la présente réflexion.

Certes, le nouveau cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMOA s'est montré précis et convaincant en matière de planification stratégique, articulant logiquement une vision, des objectifs, des décisions (actions, activités) et des ressources. Mais, il reste à rendre plus clairement apparentes les exigences nouvelles dans la gestion publique, notamment au niveau du pilotage de la performance. En cela, la nouvelle gestion publique suppose une modernisation des démarches autour du périmètre d'action du gestionnaire public. L'attraction d'une culture de résultats requiert que soient inculqués aux agents publics des valeurs, des principes et des règles sensibles à la performance. Finalement, autant comprendre que « *la réforme de l'Etat devient ainsi en elle-même un objet de politique publique, d'un "souci de soi de l'Etat"* »¹¹.

⁷ Steve Thiery Bilounga, *Finances publiques camerounaises. Budgets - Impôts - Douanes - Comptabilité publique*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2020, pp. 219-253.

⁸ Alain Desrosières, *L'argument statistique. Gouverner par les nombres*, t. 2, Paris, Presses de l'Ecole des Mines, 2008, p. 29.

⁹ Gérard Martin Pekassa Ndam, « La dialectique du responsable de programme en finances publiques camerounaises : recherche sur les nouveaux acteurs budgétaires », in Nicaise Médé (contributions réunies par), *Les nouveaux chantiers de finances publiques en Afrique. Mélanges en l'honneur de Michel Bouvier*, L'Harmattan-Sénégal, 2019, p. 303.

¹⁰ Lamine Koté, *Les instruments juridiques de la programmation pluriannuelle des finances publiques : l'avènement d'un nouveau temps financier*, Thèse de doctorat, Université de Toulouse I Capitole, 2015, 465 p.

¹¹ Pierre Muller, *Les politiques publiques*, Paris, PUF, 1990, p. 112.

C'est sous ce rapport que se précisent les contours d'un cadre conceptuel dont les notions structurantes appellent des clarifications. Il s'agit notamment du "pilotage" de la "performance" et des "finances publiques".

Par le « pilotage », on entend que le gestionnaire public¹² poursuit des objectifs à travers le déploiement d'une stratégie au niveau opérationnel, en s'assurant que les actions menées visent à atteindre les objectifs fixés et améliorer de façon continue les processus de la performance. Quant à la « performance », elle renvoie à une assimilation, même du point de vue morphologique, du concept anglais *performance* signifiant « accomplissement », "réalisation", "résultat réel". Progressivement étendu dans l'usage courant, il sert à exprimer « *la manière de faire quelque chose de manière optimale, voire exceptionnelle* »¹³. L'on retiendra, par ailleurs, qu'elle exprime le degré d'accomplissement des objectifs d'un programme en termes de résultats. Au regard des bénéficiaires, la notion a, comme implications, « *la capacité à atteindre les objectifs d'efficacité socio-économique (adaptation de l'environnement économique, social, écologique, sanitaire, culturel, etc. pour satisfaire les citoyens), de qualité du service public (amélioration du fonctionnement des services et des prestations fournies pour satisfaire les usagers) et d'efficacité de la gestion (optimisation du coût des services et des prestations pour satisfaire les contribuables)* »¹⁴. Globalement, le pilotage de la performance au sein des administrations publiques correspond à un ensemble d'actions¹⁵ orientées vers l'atteinte de résultats (ou performances) prédéfinis dans le cadre de moyens prédéterminés. Les objectifs à atteindre étant définis au niveau stratégique avant d'être opérationnalisés, cette approche laisse à chaque échelon une possibilité de disposer du libre choix d'allouer au mieux les moyens disponibles et de choisir les modalités d'action les plus appropriées¹⁶. Cela revient à « *choisir ses actions en anticipant leur impact sur la performance, en suivre l'avancement pour s'assurer que tout se passe bien comme prévu, réagir rapidement en cas de dérive constatée, prévoir régulièrement vers quel niveau de performance on se dirige pour s'assurer que l'on va atteindre les objectifs poursuivis et prendre à temps les mesures correctrices en cas de difficulté anticipée* »¹⁷. Bien entendu, « *s'inscrire dans une stratégie, définir des objectifs, mesurer les résultats donnent du sens*

¹² Stephanie Damarey, « Rapport », in *Régimes de responsabilité financière des gestionnaires publics - analyse comparée*, 2020, Lien: www.igf.finances.gouv.fr, Consulté le 02 janvier 2021.

¹³ Dans le prolongement cette définition, Roland Gori entrevoit l'hypothèse d'instrumentation, à tous les niveaux, du pilotage de l'action publique par la performance. C'est devenu, dit-il, « *le noyau d'une nouvelle forme de servitude, de soumission sociale* », Roland Gori, « Normes, performance et soumission », in Nicolas Matyjasik, Marcel Guenoun (dir.), *En finir avec le new public management* », IGPDE, 2019, p. 137.

¹⁴ Marie-Christine Steckel-Assouère, « Performance », in Nicolas Kada, Martial Mathieu (dir.), *Dictionnaire d'administration publique*, PUG, coll. Droit et Action publique, 2014, p. 372.

¹⁵ René Demeestère, *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, Paris, LGDJ, 2002, p. 12.

¹⁶ Ministère de l'Économie, des Finances et du Plan (Sénégal), *Guide d'élaboration du budget programme*, 2016, pp. 107-108.

¹⁷ René Demeestère, *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, op. cit., p. 12.

à l'action publique »¹⁸. Abstraction faite de tout inventaire à la Prévert, il est opportun de réfléchir sur l'ordre des termes. A l'expression « pilotage de la performance », Francis Quérol marque, non sans la mettre en doute, une préférence pour celle de « pilotage par la performance ». Puisque, clarifie-t-il, « piloter c'est aller vers un cap, ce cap sera la performance et donc le pilotage par la performance peut être entendu comme la recherche systématique de l'efficacité dans la gestion des finances publiques »¹⁹.

Pour les finances publiques, il faut remarquer que la législation communautaire remplace le terme restrictif "budget de l'Etat" par celui plus général de "Finances publiques". Le changement sémantique n'est ni formel ni anodin : la loi de finances s'attache dorénavant à décrire les relations financières entre l'Etat et les organismes publics tels que les collectivités territoriales, les établissements publics à caractère administratif et les organismes de protection sociale²⁰. De plus, les concours de l'Etat au profit des entreprises publiques font partie des informations à transcrire dans les documents budgétaires²¹. Surtout la problématique de la définition nous amène à envisager les transformations structurelles des finances publiques. En effet, il ne fait pas de doute que « depuis quelques années, le management public a été présenté comme une alternative pouvant aider à rénover sinon améliorer le cadre, les méthodes et les moyens des finances publiques »²². Il en découle, et en harmonie avec la dynamique des transformations publiques en Afrique²³, une nouvelle approche globale des finances publiques en vue de saisir leur véritable dimension qui n'est plus celle du strict cadre budgétaire²⁴.

Du dialogue entre ces différents concepts, naît un tel questionnement : **quels sont les leviers de la performance des finances publiques dans les Etats membres de l'UEMOA ?** Assurément, les leviers en tant qu'organes de commande d'un dispositif visant à transformer un mouvement sont conçus, dans le cadre de la nouvelle gestion publique, comme des moyens de refonte des logiques politiques et administratives²⁵. En l'espèce, ils font référence à des outils ou à des stratégies que peut exploiter une organisation publique dans le but

¹⁸ Frank Mordacq, *La réforme de l'Etat par l'audit*, Paris, LGDJ, 2009, p. 24.

¹⁹ Francis Quérol, « Pilotage de la performance ou pilotage par la performance ? (le cas français) », Communication au 1^{er} Colloque scientifique sur la mobilisation des ressources publiques dans le financement du Plan Sénégal émergent, Dakar, 28-29 novembre 2018 (à paraître).

²⁰ Article 55 de la Directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Lois de Finances au sein de l'UEMOA.

²¹ Articles 46 et 52 de la Directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 précitée.

²² Ely Mustapha, *Management des finances publiques*, Tunis, LHE, 2005, p. 261.

²³ *Quelque transformation de l'action publique au service de l'émergence du Sénégal* (Etude réalisée par l'Ecole nationale d'Administration du Sénégal, Europgroup consulting et Grant Thornton), Novembre 2018.

²⁴ *Ibid. id.*

²⁵ Michel Bouvier, « Au-delà de la LOLF : une réforme de l'Etat, un nouveau contrat social », *op. cit.*, Lien : www.fondation-res-publica.org, consulté le 05 janvier 2021.

d'améliorer sa performance, qu'elle soit globale ou spécifique. Cela justifie que soient examinées les fonctions et pratiques des gestionnaires publics en matière de gestion rénovée des finances publiques. Autrement dit, il s'agit de questionner les processus dynamiques qui sous-tendent spécifiquement l'exécution et le suivi des programmes. D'où notre discipline d'esprit à ne pas étendre la réflexion sur les conditions dans lesquelles est arrêtée une politique budgétaire à moyen terme²⁶ ou est mesurée la performance à travers les évaluations parlementaires et juridictionnelles des politiques publiques.

En toute logique, la recherche d'une culture de la performance poursuit fondamentalement des vertus tant politiques que gestionnaires.

Sur le plan politique, une relation essentielle s'instaure entre la performance et « *la recherche d'une plus grande légitimité des décisions financières* »²⁷, du moins si l'on valide le postulat communautaire selon lequel « *l'argent public est au cœur de l'Etat de droit et de la démocratie* »²⁸. Ce qui motive à penser que la performance est un facteur de légitimation du système démocratique²⁹. Le défi de l'Etat n'est plus seulement d'agir dans la légalité³⁰.

²⁶ En sont la traduction : le Document de Programmation budgétaire et économique pluriannuelle (DPBEP), le Document de Programmation pluriannuelle des Dépenses (DPPD), le Projet annuel de Performance (PAP) et le Rapport annuel de Performance (RAP). Ces documents peuvent avoir comme point d'ancrage stratégique la lettre de politique sectorielle et de Développement (LPSD) qui est un cadre d'orientation stratégique à moyen terme. Formulée de façon consensuelle et participative. Ce document est présenté sous la forme d'une vision partagée, de valeurs communes, d'axes stratégiques et de programmes adossés à un objectif global et à des objectifs spécifiques exprimés, sur le plan opérationnel, en programmes et actions.

²⁷ Adamou Issoufou, « La transparence des finances publiques : un nouveau principe budgétaire dans l'Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA) ? », *Annales africaines*, vol. 2, décembre 2018, n°9, p. 233.

²⁸ Une affirmation édifiante du Préambule de Directive n°01/2009/CM/UEMOA portant Code de Transparence dans la Gestion des Finances publiques au sein de l'UEMOA. Lire dans ce sens : Etienne Sossou Ahouanka, « La transparence budgétaire dans les Etats membres de l'Union économique et monétaire ouest-africaine (Réflexion sur le nouveau rôle du parlement et de l'opinion publique) », in Nicaise Médé (dir.), *La LOLF dans tous ses états*, Centre des Publications Universitaires, Université d'Abomey-Calavi, Cotonou, 2015, pp. 535-563.

²⁹ Nicaise Médé, « Réflexion sur le cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMOA », *Afrilex*, 2012, pp. 8-11; Lien : <http://afrilex.u-bordeaux4.fr>, consulté le 05 janvier 2021.

³⁰ Originellement, ce concept avait cette acception restrictive puisqu'en latin classique est "légitime" ce qui est conforme à la loi. D'ailleurs, cette croyance en la légalité demeure la forme la plus répandue : il suffit qu'une décision soit actée conformément à la procédure légale pour qu'elle soit considérée *a priori* politiquement légitime, sans qu'il soit nécessaire de lui trouver un autre fondement. Notamment, Jean-Gabriel Contamin, « Légitimité », in David Alcaud et Laurent Bouvet (dir.), *Dictionnaire de sciences politiques et sociales, op. cit.*, pp. 191-194 ; Simone Goyard-Fabre « La légitimité », in Denis Alland, Stéphane Rials (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, Paris, PUF, 2003, pp. 929-933.

En réalité, une dynamique de modernisation s'est emparée des théories managériales. L'Etat de management se succède à l'Etat de droit estampillé de divers contrôles qui résident dans la « *croyance en la légalité, c'est-à-dire soumission à des statuts formellement corrects et établis selon la procédure d'usage* »³¹. Dès lors, il est apparu nécessaire de considérer que, dans ce nouveau paradigme³², la mise en œuvre de politiques publiques performantes suscite et renforce la confiance voire l'approbation réfléchie des citoyens à l'action publique. Sans vouloir pour autant réduire la légitimité à la notion de performance, il est néanmoins conséquent de comptabiliser le poids de l'analyse économique et sociale dans les interventions publiques. Ainsi, sans une présentation claire des politiques publiques tenant compte des nécessités de la performance, on est fondé à se demander comment la presse, les partenaires sociaux et d'une façon générale tous les acteurs de la société civile pourraient être encouragés « *à participer à la diffusion des informations ainsi qu'au débat public sur la gouvernance et la gestion des finances publiques* »³³.

Sur le plan gestionnaire, l'utilisation optimale des deniers publics recommande une modernisation de la gestion publique³⁴. Le registre de la gestion publique doit profondément évoluer en considération des implications organisationnelles qu'engendre le nouveau cadre normatif harmonisé des finances publiques. Désormais, le responsable de programme peut disposer, à la faveur de la délégation du pouvoir d'ordonnancement, des leviers indispensables à la mise en œuvre (exécution, suivi-évaluation) des politiques publiques et à la coordination des services en charge desdites politiques³⁵. En clair, l'évocation des politiques publiques ayant considérablement connu, depuis quelques années une diffusion importante, dans le discours politique, donne des clés d'analyse de la nature de l'action financière, et par-delà du fonctionnement de l'Etat contemporain.

Dès lors, aborder les problèmes de la gestion publique en la situant sous le prisme de l'efficacité, de l'efficience et de l'économie a pour finalité essentielle de contribuer au débat actuel sur le sens de la performance aux prises avec les politiques publiques dans les Etats membres de

³¹ Max Weber cité par François Ost, Michel van de Kerchove, *De la pyramide au réseau ? Pour une théorie dialectique du droit*, Bruxelles, PUSL, 2002, p. 338.

³² Concernant la zone de la Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC), voir, par exemple, Robert Mballa Owona, « Emergence de la gestion axée sur les résultats et reconnaissance d'une obligation d'exécution intégrale des budgets des administrations publiques en droit CEMAC », *Afrilex*, Avril 2016, 26 p., Lien : afrilex.u-bordeaux4.fr, consulté le 10 janvier 2020.

³³ VI.3. de la Directive n° 01/2009/CM/UEMOA portant Code de Transparence dans la Gestion des Finances publiques au sein de l'UEMOA.

³⁴ Eric Gristi, *La réforme de l'Etat*, Paris, Vuibert, 2007, pp. 336-337.

³⁵ Commission de l'UEMOA, *Guide didactique de la Directive n° 06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Lois de Finances au sein de l'UEMOA*, p. 11. Lien : sigif.gouv.sn/publication, consulté le 10 janvier 2020.

PUEMOA³⁶. D'ailleurs, les écrits de Martin Collet sont illustratifs du sens attaché à la culture de la performance ; ils rendent compte, en effet, que « *les règles issues de la LOLF exigent que l'Etat ne ventile plus les crédits en fonction de la nature des dépenses (dépenses de personnel, fournitures de bureau, investissements, etc.), mais en fonction des objectifs de politique publique qu'il poursuit (améliorer la sécurité, offrir de meilleures aides au logement, rendre la justice plus rapidement, etc.). L'intérêt de cette présentation est qu'elle oblige l'administration de mieux réfléchir au sens de son action (du fait de l'exigence d'expliquer la manière dont elle entend utiliser les crédits qu'elle sollicite), et à rendre compte de son accomplissement, après coup* »³⁷.

Enfin, l'étude s'inscrit dans le contexte de l'Union économique et monétaire ouest africaine (UEMOA) qui réunit huit (08) Etats membres³⁸. Dans cette entité d'intégration, la réforme des finances publiques a comme socle juridique une directive-mère (Directive 01/2009/CM/UEMOA du 29 mars 2009 portant Code de Transparence dans la Gestion des Finances publiques au sein de l'UEMOA) et ses textes subséquents³⁹. Cette mutation des finances publiques, et au-delà celle de l'Etat, a comme principes directeurs la responsabilité, la liberté, l'éthique et la transparence dans la gestion publique.

Force est alors de rappeler que notre espace de réflexion couvre un cadre d'intégration économique et monétaire soucieux d'implémenter une culture de la performance adossée à la présentation du budget en programmes, à la réforme de l'exécution du budget (déconcentration de l'ordonnancement) et la systématisation du contrôle anticipatif). En complément de ces développements, il faut préciser que la réforme de la gestion publique organise le passage d'une logique de moyens à une logique de résultats sur le fondement d'une adaptation des techniques de management de l'action publique et de la pertinence des contrôles de la gestion budgétaire et comptable. D'amples raisons qui font penser à Théophile Ahoua N'doli que « *[la] conception managériale de la gestion publique représente un véritable défi, voire une révolution pour les décideurs politiques* »⁴⁰.

Au vu de ce constat, la démarche du gestionnaire public demande à être orientée, en premier lieu, vers un nouveau cadre organisationnel rendant impérative la quête de performance opérationnelle (**I**) et, en

³⁶ Abdourahmane Dioukhane, « Les fondements communautaires de la nouvelle gestion budgétaire (le cas de l'UEMOA) », Actes du colloque, *La Nouvelle gestion budgétaire*, Dakar 27 et 28 octobre 2016, *Annales africaines*, n° spécial, pp. 1-20.

³⁷ Martin Collet, *Finances publiques*, Paris, LGDJ, 2019, 4^e éd., p. 84.

³⁸ Bénin, Burkina Faso, Côte d'Ivoire, Guinée Bissau, Mali, Niger, Sénégal, Togo.

³⁹ Directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Lois de Finances ; Directive n°07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Règlement général sur la Comptabilité publique ; Directive n°08/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Nomenclature budgétaire de l'Etat ; Directive n°09/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Plan comptable de l'Etat ; Directive n°10/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Tableau des Opérations financières de l'Etat.

⁴⁰ Théophile AHOUA N'doli, *Manuel de finances publiques*, L'Harmattan Côte d'Ivoire, 2019, p. 17.

second lieu, à être enrichie d'un dispositif d'amélioration de la performance organisationnelle (II).

I. Une réforme du cadre de la performance opérationnelle

Dans le langage approprié, la performance opérationnelle reflète la capacité d'une entité à atteindre des objectifs avec une utilisation optimale des moyens et ressources sur une période donnée. Elle peut donc se définir par le rapport entre les objectifs atteints et les moyens utilisés⁴¹. Pour y parvenir, la réforme des finances publiques dans l'espace UEMOA cherche à repositionner la gestion publique sur une trajectoire performancielle.

Cela rend indispensables la consécration de nouveaux principes de la gestion publique (A) et la gestion concertée de la performance (B).

A. De nouveaux principes de gestion consacrés

Au fil des réformes de la gestion publique, des principes se sont succédé. En lieu et place des relations d'autorité et de hiérarchie, se tissent des rapports inspirés par de nouveaux principes directeurs.

L'éclosion de la nouvelle gestion publique repose notamment sur la déconcentration de l'ordonnancement (1) et la responsabilisation par les objectifs (2).

1. La déconcentration de l'ordonnancement

Avant la mise en vigueur du nouveau cadre harmonisé des finances publiques dans l'UEMOA, il revenait au Ministre chargé des Finances d'exercer ces attributions par le moyen d'ordonnateurs délégués au niveau des administrations centrales et d'ordonnateurs secondaires au niveau des services extérieurs⁴². Par la réforme, il est mis un terme à l'existence de l'ordonnateur principal unique des recettes et des dépenses du budget de l'Etat, des budgets annexes et des comptes spéciaux du Trésor de l'Etat.

La centralisation du pouvoir de gestion des finances publiques, au profit de l'autorité formelle, ne peut être bénéfique à la dynamique de production de la performance au sein des administrations publiques. La simple qualification professionnelle, déduite des diplômes ne suffit plus. La fonction de "responsable de programmes" inclut, de surcroît, l'adaptabilité à l'exercice de responsabilités. Les nouvelles "fiches de poste" doivent intégrer des facteurs additionnels de performance dont la faculté d'encadrement, la proactivité, la réactivité, la prise d'initiative et la polyvalence. De plus, la nouvelle gestion publique valorise les liens avec les

⁴¹ Lien : www.advaloris.ch, consulté le 12 janvier 2021.

⁴² A titre d'exemple, le décret n° 2003-101 du 13 mars 2003 portant Règlement général sur la Comptabilité publique au Sénégal, abrogé à la suite de la transposition des directives du nouveau cadre harmonisé des finances publiques au sein de l'UEMOA.

acteurs des différents services (liaisons hiérarchiques et fonctionnelles)⁴³. La légitimité technique est à la base d'une éthique de la nouvelle gestion publique fondée sur la déconcentration.

A vrai dire, le premier et le plus retentissant effet de la réforme est l'exécution du budget en mode déconcentration. En attestent les prescriptions énonçant que les ministres et les présidents d'institution constitutionnelle sont ordonnateurs principaux des crédits, des programmes et des budgets annexes de leurs ministères ou de leurs institutions⁴⁴. Le second et non moins marquant effet de la déconcentration de l'ordonnancement a comme point d'attache le pouvoir de délégation. Les ordonnateurs peuvent déléguer tout ou partie des crédits, dont ils ont la charge, à des agents publics dans les conditions déterminées par les réglementations nationales⁴⁵. Ils sont suppléés en cas d'absence ou d'empêchement.

Au crédit de cette réforme, les ministres et présidents d'institution constitutionnelle exercent leurs attributions d'ordonnateur par le moyen d'ordonnateurs délégués au niveau des administrations centrales et d'ordonnateurs secondaires au niveau des services déconcentrés de l'Etat, y compris les représentations diplomatiques et consulaires⁴⁶. Un responsable de programme est ainsi fondé à recevoir délégation de compétence pour la partie des crédits ministériels relevant de son programme.

Sur renvoi du législateur communautaire, il échoit aux réglementations nationales le soin de déterminer les conditions dans lesquelles s'effectue la délégation de pouvoir. Ainsi, les acteurs de la transposition des directives de la réforme n'ont pas manqué, au niveau national, de se préoccuper de l'étendue et de la forme de la délégation. S'agit-il d'une délégation de signature ou d'une délégation de compétence ?⁴⁷ Quel serait le support normatif de nomination du responsable de programme dans l'hypothèse d'une délégation de compétence ?

⁴³ Frédéric Colin, *Gestion des ressources humaines dans la fonction publique*, Paris, Gualino, 2019, 3^e éd., p. 69.

⁴⁴ Article 68 de la Directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 précitée.

⁴⁵ En ce qui concerne les directeurs des établissements publics nationaux, ils sont ordonnateurs principaux des recettes et des dépenses de ces établissements. Ils peuvent déléguer leurs pouvoirs dans les conditions prévues par les lois et règlements régissant les établissements publics. Article 8 alinéas 4 et 5 de la Directive n°07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Règlement général sur la Comptabilité.

⁴⁶ Une précision mentionnée dans le décret n°2020-978 du 23 avril 2020 dans le Règlement général sur la Comptabilité publique au Sénégal.

⁴⁷ A ce propos, Jean-Pierre Camby, « Intérim, suppléance et délégation », *RDP*, n°6, 2001, pp. 1605-1612 ; Jean-Claude Groshens, « La délégation administrative de compétence », *Recueil Dalloz*, 1958, pp. 197-204 ; Demba Sy, *Droit administratif*, CREDILA, L'Harmattan-Sénégal, 2014, pp. 295-296.

Simplifiant les questions, certains législateurs organiques, comme celui du Niger, s'en tiennent à l'esprit et à la lettre de la Directive relative aux lois de finances. Néanmoins, des précisions transparaissent en droit sénégalais où « *les responsables de programme sont nommés par arrêté du Ministre ou décision du Président d'institution constitutionnelle dont ils relèvent* »⁴⁸. S'agissant du cas particulier de la « décision », celle-ci doit être interprétée en fonction de la qualité de l'autorité constitutionnelle : ordonnance de président d'institution juridictionnelle, arrêté de bureau de l'Assemblée nationale, arrêté présidentiel.

A quelques nuances près, la réglementation ivoirienne, notamment l'alinéa premier de l'article 8 du décret n°2019-81 du 23 janvier 2019 portant charte de gestion des programmes et des dotations, renvoie à « *décret pris en Conseil des Ministres sur proposition du Ministre dont il relève* » pour la nomination du responsable de programme.

Mais aussi et s'agissant de l'ordonnancement, tout se passe comme si la réglementation interne semble ignorer les dispositions d'esprit au plan communautaire. En son article 18, le décret n° 2020-978 du 23 avril 2020 portant Règlement général sur la Comptabilité publique au Sénégal avance l'idée que « *les ministres et présidents d'institutions constitutionnelles peuvent exercer leurs attributions d'ordonnateur par le moyen d'ordonnateurs délégués au niveau des administrations centrales et d'ordonnateurs secondaires au niveau des services déconcentrés de l'Etat, y compris les représentations diplomatiques et consulaires. Les ordonnateurs délégués et secondaires de l'Etat ainsi que leurs suppléants sont nommés par décret sur proposition de l'ordonnateur principal* ».

En droit burkinabè, les ordonnateurs peuvent déléguer tout ou partie des crédits dont ils ont la charge à « *des agents publics* » -sans préciser lesquels- dans les conditions fixées par la réglementation en vigueur. Par suite, les dispositions de l'article 3 du décret n°2017-016/PRES/PM/MINEFID du 13 mars 2017 portant régime juridique des ordonnateurs de l'Etat et des autres organismes publics font ressortir un dédoublement notionnel au titre duquel la délégation comporte : i) une « *délégation de gestion des crédits* » comportant les actes d'engagement et de proposition de liquidation ; dans ce cas, le délégataire est un gestionnaire de crédits ; ii) une « *délégation d'ordonnancement* » emportant au profit du délégataire un pouvoir de liquidation et de mandatement des dépenses. *Quid* du support normatif ? Pour ce qui concerne le budget de l'Etat, et différemment en droit sénégalais, les ordonnateurs délégués et les ordonnateurs secondaires burkinabè sont désignés « *par arrêté de l'ordonnateur* ».

⁴⁸ Article 13 alinéa 1^{er} de la loi organique n°2020-07 du 26 février 2020 abrogeant et remplaçant la loi organique n°2011-15 du 08 juillet 2011 relative aux lois de finances, modifiée par la loi organique n°2016-34 du 23 décembre 2016. Conséquemment, ces dispositions pourraient abroger celles des articles 3 et 4 du décret n°2019-594 du 14 février 2019 fixant les conditions de nomination et les attributions du responsable de programme au Sénégal.

Des erreurs de bon sens ! On pourrait le penser car la façon d'interpréter interroge : ne s'agirait-il pas, tout bonnement, de vouloir raffermir la position préminente de l'autorité présidentielle en matière de gestion, notamment aux dépens de celles du ministre sectoriel ou du président d'institution constitutionnelle ? Le responsable de programme est-il l'ordonnateur des crédits de son programme ? Etait-il pertinent voire cohérent de désintégrer la fonction de responsable de programme et celle d'ordonnateur (laquelle pourrait échoir au Secrétaire général ou au responsable de la fonction financière du ministère) ? Dans cette approche, le responsable de programme aurait-il la plénitude des moyens en s'engageant sur des objectifs et des résultats ?

En tout état de cause, l'approximation et l'ambiguïté affleurent au niveau des textes nationaux, en étant assez révélatrices d'une certaine forme de résistance à la réforme des finances publiques dans les Etats membres de l'UEMOA. La délégation se rapportant principalement à « *la diffusion du pouvoir de prise de décision* »⁴⁹, il est important que l'agent public qui reçoit un transfert de responsabilités puisse faire valoir son pouvoir de décision et répondre de sa gestion. En plus d'être une prescription légale, la délégation a pour fonction d'optimiser le potentiel d'efficacité et d'efficience des collaborateurs dans l'action publique. Elle accorde aux gestionnaires publics une plus grande marge de liberté dans l'utilisation des moyens qui leur sont alloués, en leur attribuant la latitude de déterminer les actions à entreprendre pour atteindre les objectifs préalablement fixés par l'autorité délégante ou pour mieux négocier avec elle. En fin "chasseur d'objectifs", le responsable de programme se fixe des plans d'actions, assume des responsabilités et s'intéresse aux résultats⁵⁰.

Dans cette optique, le responsable de programme a le pouvoir de déterminer la stratégie et les orientations opérationnelles du programme sur la base des objectifs généraux définis par le ministre ou le président d'institution constitutionnelle dont il relève. Ce faisant, il fixe les objectifs spécifiques, affecte les moyens et contrôle les résultats des services chargés de la mise en œuvre du programme. C'est le sens du propos de Nicaise Médé lorsqu'il énonce que « *le responsable de programme, pour conforter l'approche managériale adoptée par les nouveaux textes, dispose d'un pouvoir non négligeable de faire des réallocations de crédit au sein d'un programme* »⁵¹. La relation est vite établie avec une prophétie de James Champy selon laquelle « *la première révolution managériale a déplacé les axes du pouvoir. La deuxième nous donnera la liberté* »⁵². Plus intéressant, c'est par ailleurs le lieu de rapporter qu'en droit

⁴⁹ Jean-Michel Plane, *Théorie des organisations*, Paris, Dunod, 2003, 2^e éd., p. 73.

⁵⁰ Robert Papin, *L'art de diriger*, Paris, Dunod, 2008, pp. 72-78.

⁵¹ Nicaise Médé, « L'Afrique francophone saisie par la fièvre de la performance financière », *RFFP*, n°135, 2016, p. 350.

⁵² James Champy, *Reengineering du management*, Paris, Dunod, 1995, p. 235.

ivoirien, le responsable de programme signe « *un contrat de performance* »⁵³ avec les responsables des établissements publics nationaux sur les résultats à atteindre et les modalités de financement des activités.

Au demeurant, l'ordonnateur principal a la latitude, consubstantiellement à la délégation de certains objectifs de politique publique aux responsables de programme, d'aménager des espaces de disponibilité au profit des tâches d'ordre stratégique.

Mais en parallèle, le Ministre chargé des Finances détient un pouvoir de régulation à travers la modification de l'autorisation budgétaire en cours d'année, après information du ministre sectoriel concerné, en cas de crédit sans objet ou de perspective de détérioration certaine de l'équilibre financier défini par la loi de finances. Il est également compétent pour décider de différer une dépense en fonction des modifications intervenues en cours d'exercice dans le plan de trésorerie défini *a priori*.

2. La responsabilisation par les objectifs

Dans le cadre de l'exercice de la fonction financière, les gestionnaires publics encourent une responsabilité pouvant apparaître sous plusieurs sens : une responsabilité à connotation disciplinaire, pénale et civile pour les fonctionnaires de l'administration centrale ou déconcentrée et une responsabilité de nature politique devant le Parlement ou de nature pénale devant la Haute Cour de Justice pour les autorités gouvernementales. A ce titre, la question spécifique de la responsabilité des gestionnaires publics mérite d'être abordée⁵⁴.

Dans le registre de la réforme, le Gouvernement est appelé à s'engager sur un budget généralement décomposé en programmes sur la base de finalités d'intérêt général. Le programme, élément structurant de la nouvelle gestion, est un regroupement de crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions représentatif d'une politique publique clairement définie dans une perspective de moyen terme et qui relèvent d'un même ministère⁵⁵. Les activités et les coûts du programme sont associés à des objectifs et des indicateurs permettant de mesurer les résultats⁵⁶.

Cette modification du cadre de la gestion publique privilégie une "culture de résultats" « *à travers des instruments concrets : allocation d'enveloppes*

⁵³ Article 8 alinéa 3 du décret n°2019-81 du 23 janvier 2019 portant charte de gestion des programmes et des dotations.

⁵⁴ Bernard Poujade, « La responsabilité des ordonnateurs en droit public financier : état des lieux », *AJDA*, n°6, 2005, p. 703.

⁵⁵ Abdou Karim Sock, « La programmation triennale et le projet de budget dans le cadre de la nouvelle gestion budgétaire : l'état de la mise en œuvre au Sénégal », Actes du colloque, *La Nouvelle gestion budgétaire*, Dakar 27 et 28 octobre 2016, *Annales africaines, op. cit.*, pp. 92-95.

⁵⁶ Michel Lascombe, Xavier Vandendriessche, *Les finances publiques*, Paris, Dalloz, 2013, 8^e éd., p. 83.

budgetaires globales assorties d'une plus grande liberté dans l'usage des fonds, responsabilisations des échelons intermédiaires et formalisation de ces responsabilités sous la forme d'objectifs clairement assignés, mesure de décentralisation et de dérégulation, mesures en faveur d'une prise en compte plus large des demandes et satisfactions des usagers de l'organisation »⁵⁷. Ainsi émerge une responsabilité du gestionnaire public, en contrepartie d'un engagement sur les résultats.

Dérivé du latin *repondere* qui se traduit par « *se porter garant* »⁵⁸ ou « *répondre de* », la "responsabilité" dénote, au sens général, l'obligation qu'a une personne de répondre de ses actes, de les assumer, d'en supporter les conséquences du fait de sa charge, de sa position, etc. Autrement dit, elle renvoie à une charge, une mission conférée à quelqu'un par une autorité devant laquelle il doit répondre de ses actes⁵⁹. Cette notion de responsabilité est une idée régnante dans le nouveau cadre harmonisé des finances publiques qui redessine le modèle de management car « *être responsable, c'est avoir la liberté de gérer : la spécialisation des crédits par programme, leur fongibilité, la possibilité de piloter la masse salariale sont autant d'opportunités offertes aux décisions de l'administration* »⁶⁰.

La rationalisation des choix budgétaires a comme conséquence une mise en avant de la responsabilité des gestionnaires des programmes publics. Cette responsabilité étant inhérente à l'autonomie de gestion, le gestionnaire public doit répondre des résultats⁶¹.

Il s'agit de rompre avec une tradition de commandement au sein des administrations publiques, en donnant la priorité à l'objectif de responsabilisation des acteurs publics financiers. L'enjeu d'une telle réforme, c'est alors une appropriation de la réforme elle-même par des acteurs responsabilisés⁶².

Toujours est-il que dans le pilotage de la performance, la responsabilisation du gestionnaire public se réalise au moyen de la fongibilité. L'affectation des crédits dans un programme n'est pas prédéterminée de manière rigide mais simplement prévisionnelle. L'ordonnateur dispose de la faculté de définir l'objet et la nature des dépenses dans le cadre du programme ou au sein même des catégories de

⁵⁷ Philippe Bezès, « Politique et administration en régime néo-managérial. Recomposition, réaction ou balancier ? », in *Penser la science administrative dans la post-modernité. Mélanges en l'honneur du Professeur Jacques Chevallier*. Paris, LGDJ-Lextenso, 2013, p. 415.

⁵⁸ Gérard Cornu, *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, coll. Quadrige, 2016, 11^e éd., p. 918.

⁵⁹ *Dictionnaire de l'Académie française*, 9^e éd. Lien : <https://www.dictionnaire-academie.fr>, consulté le 15 janvier 2021.

⁶⁰ Xavier Inglebert, *Manager la LOLF. Pratiques de la nouvelle gestion publique*, op. cit., p. 14.

⁶¹ A propos de l'évolution actuelle du régime de responsabilité des élus locaux, voir exemple André Akono Olinga, *L'apport de la performance au contrôle des finances locales au Cameroun*, Thèse de doctorat/Ph.D, 2020, Université de Yaoundé 2, pp. 204- 223.

⁶² Michel Bouvier, « Nouvelle gouvernance financière publique durable et la conduite de la réforme budgétaire dans les pays en développement », *RFFP*, n°98, Juin 2007, pp. 160-161.

dépense (personnel ou investissement d'un programme) pour en optimiser la mise en œuvre⁶³.

Enfin, à défaut d'être précis sur ce point, la réglementation communautaire fait appel à chaque Etat pour préciser, notamment à travers la mise en place des chartes de gestion, les modalités pratiques et l'encadrement de l'exercice de la fongibilité.

Tout compte fait, une nouvelle « *pédagogie de la responsabilité* »⁶⁴ apparaît clairement nécessaire dans le contexte de gestion axée sur la performance. La redistribution des responsabilités draine de nouveaux mécanismes d'imputation et d'imputabilité pour le gestionnaire public⁶⁵. Ce dernier est astreint à rendre compte de leurs résultats. Cela se vérifie à suffisance au niveau du responsable de programme : « *Il s'engage à atteindre les résultats attendus du programme. [Il] présente et justifie annuellement les résultats atteints devant son ministre ou président de l'institution dont il relève. En outre, il est personnellement responsable de l'atteinte ou non des objectifs de performance fixés au programme dans les conditions d'efficacité, d'économie et d'efficience* »⁶⁶. La réforme tend ainsi à réaliser « *un équilibre entre la liberté du gestionnaire qui dispose d'une enveloppe globale (fongibilité des crédits) sur les programmes dont il est responsable, et le contrôle-évaluation de ses résultats par rapport aux objectifs mesurés par les indicateurs du projet annuel de performance* »⁶⁷, annexé à la loi de finances initiale »⁶⁸.

Ayant nécessairement la qualité d'ordonnateur, ou agissant sous sa responsabilité, le gestionnaire public, sans égard à sa responsabilité non

⁶³ Néanmoins, la règle de la fongibilité est encadrée : les dépenses de personnel ainsi que celles des dépenses de fonctionnement sont asymétriques. Dans un programme, les crédits prévisionnels destinés aux dépenses de personnel ne peuvent être majorés par d'autres crédits, mais peuvent en sens inverse abonder d'autres titres : les dépenses de personnel et, dans une moindre mesure, les dépenses de fonctionnement (biens et services, et transferts), deviennent les variables d'ajustement pour le pilotage de l'exécution du programme au profit des dépenses d'investissement. Les crédits destinés aux dépenses d'investissement, conformément à l'article 15 précité, ne peuvent pas être diminués au profit des autres postes de dépenses. Commission de l'UEMOA, *Guide didactique de la Directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Lois de Finances au sein de l'UEMOA*, pp. 15-16.

⁶⁴ Geneviève Iacono, *Gestion des ressources humaines*, Paris, Gualino, Lextenso éditions, 2008, 2^e éd., p. 412.

⁶⁵ Voir Luc Rouban (dir.), *Le service public en devenir*, Paris, L'Harmattan, 2000, p. 125.

⁶⁶ Article 5 alinéa 3 et Article 10 du décret du 14 février 2019 précité.

⁶⁷ Le projet annuel de performance de chaque programme précise : a) la présentation de chacune des actions et de chacun des projets prévus par le programme, des coûts associés, des objectifs poursuivis, des résultats obtenus et attendus pour les années à venir mesurés par des indicateurs de performance ; b) la justification de l'évolution des crédits par rapport aux dépenses effectives de l'année antérieure ; c) l'échéancier des crédits de paiement associés aux autorisations d'engagement ; d) par catégorie d'emploi, la répartition prévisionnelle des emplois rémunérés par l'Etat et la justification des variations par rapport à la situation existante. Article 41.1 de la directive 06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances au sein de l'UEMOA.

⁶⁸ Marc Leroy, « Paradigme démocratique et réforme des finances publiques », in Jean-Luc Albert (dir.), *Mélanges en l'honneur de Jean-Pierre Lassale, Gabriel Montagnier et Luc Saïdj. Figures lyonnaises des finances publiques*, Paris, L'Harmattan, 2012, p. 221.

juridictionnelle⁶⁹ ou politique⁷⁰, est assujéti à une nouvelle responsabilité gagée sur les objectifs qui lui sont fixés. Autrement pensé, « *objectifs, moyens et liberté, dans la gestion, constituent les éléments sur lesquels repose la responsabilité managériale* »⁷¹. Par rapport à cette responsabilité de type managérial⁷², « *complémentaire de la responsabilité juridique des ordonnateurs* »⁷³, Franck Waserman fait remarquer que « *somme toute, la LOLF repose sur l'équation accordant plus de liberté de décision aux gestionnaires, en échange d'une responsabilité accrue par rapport à la satisfaction de leurs objectifs* »⁷⁴. D'ailleurs, l'on notera que la responsabilisation des gestionnaires publics, principe directeur de la

⁶⁹ L'on précisera sans doute que c'est un contrôle de la gestion telle que celle-ci ressort des actes émanant des ordonnances, pour en déceler des irrégularités non plus comptables mais budgétaires. En droit sénégalais, l'ordonnateur est justiciable devant la Chambre de Discipline financière de la Cour des Comptes, héritière de la Cour de Discipline budgétaire, sauf à être constitué comptable de fait.

En effet, la loi organique n°99-70 du 17 février 1999 relative à la Cour des comptes, abrogée et remplacée par la loi organique n°2012-23 du 27 décembre 2012, a institué une Chambre de Discipline Financière chargée de sanctionner les fautes de gestion (par exemple, les infractions à la réglementation en vigueur concernant les marchés publics). Peuvent être déferés devant la chambre, les agents de l'Etat, des collectivités territoriales ou des établissements publics, les membres des cabinets, les agents des sociétés nationales ou à participation publique ou de tout organisme bénéficiant du concours financier public et les personnes investies d'un mandat public ou exerçant de fait lesdites fonctions. Il s'agit, depuis 2012, d'une chambre permanente de la Cour des comptes, qui ne peut être saisie que par un nombre limité de personnes (Président de la République, Président de l'Assemblée nationale). Elle peut infliger des sanctions financières dont les montants minimum et maximum sont précisés pas la loi organique. Les arrêts de la chambre peuvent faire l'objet d'un recours en cassation devant la Cour suprême, statuant en chambres réunies (article 7 de la loi organique n°2017-09 du 17 janvier 2017 abrogeant et remplaçant la loi organique n°2008-35 du 08 août 2008 sur la Cour suprême).

⁷⁰ Aux termes de l'article 14 de la Directive n°07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Règlement général sur la Comptabilité publique, « *les ordonnateurs sont personnellement responsables des contrôles qui leur incombent dans l'exercice de leurs fonctions. Ils encourent une responsabilité qui peut être disciplinaire, pénale ou civile, sans préjudice des sanctions qui peuvent leur être infligées par la Cour des comptes à raison des fautes de gestion. Dans les conditions définies par la Directive portant Lois de Finances, les membres du Gouvernement et les présidents des institutions constitutionnelles encourent, à raison de l'exercice de leurs attributions, les responsabilités que prévoient les Constitutions des Etats membres* ». En outre, il est intéressant de rappeler que dans certains Etats, « *la légitimation heureuse du contrôle des comptes des pouvoirs publics constitutionnels* ». Djibrilina Ouédraogo, « La réforme inachevée de la juridiction financière ivoirienne. A propos de la loi organique n°2015-494 du 07 juillet 2015 sur la Cour des comptes », in Nicaise Médé (contributions réunies), *Les nouveaux chantiers de finances publiques en Afrique. Mélanges en l'honneur de Michel Bouvier, op. cit.*, pp. 228-230.

⁷¹ Lamine Koté, « Quelles bases pour la gestion par la performance des finances publiques dans l'espace UEMOA », p. 6 (à paraître dans *Revue de l'Institut supérieur des Finances* de Dakar).

⁷² Pour d'amples développements, Lamine Koté, « Quelle responsabilité pour les gestionnaires dans la nouvelle gestion budgétaire », Actes du colloque, *La Nouvelles gestion budgétaire*, Dakar 27 et 28 octobre 2016, *op. cit.*, pp. 117-144.

⁷³ Aurélien Baudu, *Droit des finances publiques*, Paris, Dalloz, coll. HyperCours, 2015, 1^{ère} éd., p. 513.

⁷⁴ Franck Waserman, *Les finances publiques*, 8^e éd., Paris, La documentation française, 2016, p. 77.

réforme vient d'être mise en lumière de nouveau dans un récent rapport de la Cour des Comptes française. Il en ressort que « *la condition pour que la responsabilité des gestionnaires sur leurs résultats puisse être recherchée est que ceux-ci disposent réellement des leviers pour agir sur l'ensemble des moyens consacrés par l'État aux politiques dont ils ont la charge, en disposant d'enveloppes de crédits sincères (c'est-à-dire exemptes de sous-budgétisations) et véritablement mises à leur disposition* »⁷⁵.

Sur ces aspects, la réforme de la gestion publique impose de faire la part entre les fautes de gestion qui ressortiraient à la compétence des juridictions et l'inefficacité managériale susceptible d'être sanctionnée par des mesures internes à l'Administration (promotions, indemnités de performance, sanctions disciplinaires, etc.)⁷⁶.

Ramenée à ses traits quintessentiels, une nouvelle gestion publique, souvent appelée *new public management*, ne devrait pas seulement se fonder sur le commandement et le contrôle. Elle a besoin d'être autrement redéfinie, c'est-à-dire en fonction de la performance. Pour cette raison, la reddition des "comptes"; ou plus adéquatement "la reddition des programmes", est une obligation du gestionnaire public qui l'invite à soumettre, en plus de l'élaboration de comptes administratifs⁷⁷, des rapports annuels de performance (RAP) pour les programmes. Le RAP suit le PAP⁷⁸, « *en se concentrant sur l'exposition des résultats, leur explication, et leur évaluation. Il décrit les activités conduites au cours de l'année sous revue, comme un rapport d'activités classique, puis il présente les résultats en matière de performance, sur la base du suivi des indicateurs figurant dans le PAP et éventuellement d'autres éléments, et les interprète* »⁷⁹. C'est le baromètre le plus apprécié pour évaluer l'économie, l'efficacité et l'efficience des programmes budgétaires.

Tout cela, c'est pour montrer l'importance à bien comprendre l'évolution intervenue dans le statut du gestionnaire public que donne de constater la gestion par la performance. Encore faut-il remarquer que ces nouveaux principes directeurs de la gestion publique animent les dispositifs de gestion de la performance au sein du nouveau cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMOA.

B. Une gestion concertée de la performance

Gérer la performance, c'est dérouler des opérations relatives à la réalisation des activités d'une organisation pour s'assurer qu'elles demeurent en adéquation avec la stratégie, les objectifs, les processus et le contexte.

⁷⁵ Cour des Comptes, *Les finances publiques : pour une réforme du cadre organique et de la gouvernance*, Rapport public thématique, Novembre 2020, p. 138.

⁷⁶ Jean-Luc Albert, *Finances publiques*, Paris, Dalloz, 2015, 9^e éd., pp. 373-374.

⁷⁷ Charles Emile Abdou Ciss, « Réforme budgétaire : présentation, état de la mise en œuvre, impact et perspectives », *Le Trésor public*, n°1, Avril 2017, p. 6.

⁷⁸ Noukpo Homegnon, « Le PAP et le RAP : une évaluation *ex ante* », in Nicaise Médé (dir.), *La LOLF dans tous ses états*, *op. cit.*, pp. 481-501.

⁷⁹ Commission de l'UEMOA, *Guide didactique de la Directive n° 06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances au sein de l'UEMOA*, *op. cit.*, p. 21.

La mise au point d'un dispositif de gestion axée sur la performance suppose, pour y parvenir, l'élaboration et l'adoption de la charte de gestion (1) corrélée à l'institutionnalisation du dialogue de gestion (2).

1. La charte de gestion

La performance permet de fixer des objectifs au gestionnaire public qui reçoit des crédits globalisés au sein de chaque programme, et d'apprécier leur utilisation. C'est d'une façon plus générale un moyen de modernisation de la gestion publique. Sans doute la démarche de performance inclut-elle une réforme des modalités de travail et de fonctionnement des administrations publiques⁸⁰. Toutes choses auxquelles renvoie la charte de gestion.

C'est en effet un document qui détaille et explique les modalités de gestion des ressources organisationnelles telles que les ressources humaines, financières et matérielles au sein d'un organisme. Elle tend à couvrir l'ensemble des activités associées à des processus de gestion : la planification, l'organisation, le contrôle et le pilotage.

Même si la charte de gestion peut se révéler sous des formes parfois différentes (circulaire de cadrage de la gestion des programmes, directive pour la gestion de la performance), il n'en demeure pas moins que sa vocation est de clarifier des principes de gestion énoncés et communiqués aux collaborateurs. Elle offre ainsi un cadre normatif exposant les pratiques de gestion attendues pour l'ensemble des gestionnaires publics, et valable pour tous les niveaux hiérarchiques.

A l'échelle ministérielle, elle précise, tout au long de la chaîne de responsabilité, les orientations et les priorités du programme ainsi que les modalités de gestion du programme⁸¹, en déterminant le périmètre de responsabilité, les espaces d'autonomie de chacun des acteurs, les procédures et les outils pour assurer le dialogue de gestion, le calendrier et les échéances, les canaux garantissant une circulation fluide et transparente de l'information entre les différents acteurs⁸². Au principal, la charte de gestion détermine, dans chaque ministère, les acteurs engagés dans la chaîne managériale de la gestion⁸³, notamment leurs profils, leurs rôles et leurs responsabilités ainsi que, le cas échéant, leurs services chargés des

⁸⁰ Jean-Pierre Duprat, « La dynamique des réformes budgétaires : globalisation des problèmes, unification des outils et adaptation nationale des solutions », *RFFP*, n°98, Juin 2007, p. 27.

⁸¹ Daouda Kamano, « *La gestion managériale et les procédures d'exécution des dépenses en mode budget de programme : le dialogue de gestion* », Communication à la 10^e Réunion du Réseau des Praticiens des Finances publiques, Bamako, 7 au 10 mai 2019.

⁸² Article 14 alinéas 4 et 5 de *décret n° 2020-1020* du 6 mai 2020 *relatif à la gestion budgétaire de l'Etat*. Lien : www.budget.gouv.sn, consulté le 15 janvier 2021.

⁸³ Pierrot Seggo, « Gestion budgétaire par la performance au sein des Etats membres de l'UEMOA : une ambition, quatre défis ! », in Nicaise Médé (contributions réunies par), *Les nouveaux chantiers de finances publiques en Afrique. Mélanges en l'honneur de Michel Bouvier*, op. cit., pp. 161-164.

affaires administratives et financières, des études et de la planification, de la gestion des ressources humaines, des systèmes d'information, des archives et de la passation des marchés. Elle spécifie également la cartographie des programmes, régleme le dialogue de gestion et organise le pilotage (modalités de gestion des crédits, suivi de la performance, contrôle interne de la gestion des programmes, contrôle externe de l'exécution des programmes)⁸⁴.

En droit positif ivoirien, le décret n° 2019-81 du 23 janvier 2019 dispose, aux termes de son article premier, que son objet est « *de fixer la charte de gestion des programmes et des dotations (...). Cette charte de gestion définit les rôles et les responsabilités des différents acteurs participant à la mise en œuvre des programmes et des dotations ainsi que leurs règles de gestion. Elle décrit également les règles relatives au pilotage de la performance des programmes* ». Dans cette logique, la charte de gestion précise le périmètre de responsabilité et d'autonomie de chaque acteur s'impliquant au pilotage des programmes et des dotations, les règles régissant les relations entre les acteurs, ainsi que les dispositions en matière d'exercice du contrôle dans la démarche de performance des programmes.

Ces dispositions sont très rapprochées, de celles du décret n° 2020-1020 du 6 mai 2020 « *relatif à la gestion budgétaire de l'Etat* »⁸⁵ au Sénégal. Ce décret détermine, outre le cadre de gestion du budget-programme, les principaux acteurs qui y interagissent. Sont ainsi concernés : le ministre et le président d'institution constitutionnelle, le coordonnateur des programmes (secrétaire général du ministère), le responsable de la fonction financière (chef du service chargé des affaires administratives et financières du ministère), le responsable de programme, le responsable d'action (ou d'objectif intermédiaire d'un programme), le responsable d'activité (de tâches ou d'un ensemble de tâches opérationnelles mises en œuvre par les services) et le contrôleur de gestion (placé sous l'autorité du coordonnateur des programmes)⁸⁶.

La responsabilisation des acteurs de la gestion doit être adossée à un système performant de gestion des ressources humaines. Des fiches emplois-types et des référentiels de compétences⁸⁷ sont d'importants outils

⁸⁴ Boubacar Coulibaly, « Charte de gestion ministérielle », Communication à la 10^e Réunion du Réseau des Praticiens des Finances publiques, Bamako, 7 au 10 mai 2019.

⁸⁵ Au Sénégal, la loi organique n°2020-07 du 26 février 2020 abrogeant et remplaçant la loi organique n°2011-15 du 08 juillet 2011 relative aux lois de finances (modifiée par celle n°2016-34 du 23 décembre 2016) inscrit parmi les textes subséquents d'application de ses dispositions un "décret relatif à la gestion budgétaire de l'Etat".

⁸⁶ Articles 14 à 22 du décret n°2020-1020 du 6 mai 2020 précité.

⁸⁷ La compétence se décline en savoirs (connaissance), en savoir-faire (pratique) et en savoir-être (comportements relationnels), ainsi qu'en aptitudes ou qualifications attachées à la personne. Pour préciser et compléter, on peut rappeler que : i) la compétence est produite par un individu ou par un collectif, dans une situation donnée (savoir agir dans un champ de contraintes et de ressources) ; ii) elle est nommée et reconnue socialement (validée par l'environnement direct) ; iii) elle correspond à la mobilisation dans l'action d'un

devant accompagner l'entrée en fonction des acteurs de la gestion et faciliter l'appropriation par les agents de l'Etat des rôles et attentes de ces derniers dans le pilotage de la performance.

Dans sa présentation, chaque fiche emploi-type⁸⁸ fait état du positionnement hiérarchique, de la mission de l'emploi, des fonctions, des activités, des relations fonctionnelles et des compétences requises (savoir, savoir-faire, savoir-être). En ce qui concerne le référentiel de compétences, il a pour vocation de profiler les compétences en trois catégories : compétences techniques, compétences organisationnelles et compétences relationnelles⁸⁹. Ces nouvelles compétences attendues rendent impératif le changement professionnel⁹⁰.

L'intérêt d'une charte de gestion est de formaliser les règles du jeu entre le responsable de programme et les acteurs participant à sa mise en œuvre (services en charge des finances, des ressources humaines ou de l'équipement, contrôleur de gestion, services déconcentrés, établissements publics, opérateurs). Il est élaboré généralement à l'échelle de chaque ministère. L'essentiel de la charte de gestion tient à la détermination des espaces d'autonomie de chaque acteur (globalisation des crédits et modalités d'exercice de la fongibilité, cadre de gestion de la performance, etc.), des espaces de responsabilité de chaque acteur (engagements sur les objectifs ou sur certains délais de procédure, mise à disposition des crédits, etc.) et des règles de circulation de l'information.

En dernière analyse, il est à noter, en attendant d'exposer sur le contrôle de gestion, que la charte de gestion réserve une part considérable aux supports et principales échéances du dialogue de gestion.

certain nombre de ressources personnelles : connaissances, savoir-faire, aptitudes, combinée de façon spécifique et complétée par la mobilisation des ressources de l'environnement, - afin de générer une performance prédéfinie. « Le management des compétences », *Lettres du CEDIP (Centre d'Evaluation, de Documentation et d'Innovations pédagogiques)*, n°8, Janvier 1999 ; Lien : [http : //www.cedip.developpement-durable.gouv.fr](http://www.cedip.developpement-durable.gouv.fr), consulté le 20 janvier 2021.

⁸⁸ L'emploi/fonction a une signification générique : un regroupement (une famille) de postes de travail ayant des finalités et activités communes et mettant en œuvre des compétences similaires (exemple : responsable de programme, contrôleur de gestion, etc.). Par contre, le poste est la plus petite unité organisationnelle de la division du travail. Il correspond à une situation de travail individuelle observable au sein de la structure, à un moment donné, dans une organisation donnée. Il renvoie à des responsabilités et tâches spécifiques au sein d'un emploi/d'une fonction. Voir « Annexe 8 : clarification des concepts utilisés », Bureau Organisation et Méthodes (BOM), *Recueil des fiches emplois-types et référentiels de compétences des acteurs de la nouvelle gestion publique*, Juillet 2019, 1^{re} éd., p. 24.

⁸⁹ BOM, *ibid.*, p. 7.

⁹⁰ Qu'il concerne l'aspect individuel ou collectif, le changement doit prendre une dimension stratégique, c'est-à-dire que l'on se préoccupe de ses effets. Gérard-Dominique Carton, *Eloge du changement*, Editions Pearson France, 2004, 2^e éd., p. 217.

2. Le dialogue de gestion

Si au niveau politique, un dialogue budgétaire se noue entre le Parlement, l'Exécutif et la Cour des Comptes par le débat d'orientation budgétaire, le renforcement de l'information du parlement, l'annexe des PAP et des RAP à la loi de finances initiale, l'assistance de la Cour des Comptes, l'évaluation des politiques publiques, il convient cependant d'aviser qu'au niveau opérationnel (exécution des programmes), c'est le dialogue de gestion qui aide à orienter les échanges vers l'atteinte des résultats.

Le décloisonnement des entités d'un même ministère raffermit ainsi le travail en commun autour des priorités clairement identifiées par le Gouvernement. Le principe même du dialogue de gestion repose, d'une part, sur l'autonomie du gestionnaire public et, d'autre part, sur l'imputabilité afin de rendre compte de sa gestion (actions, décisions, résultats) en considération des ressources mises à sa disposition.

Cette importance justifie d'ailleurs qu'au Burkina Faso, le dialogue de gestion, outil charpente de la gestion en mode programme, soit institué par le décret n°2017-0106/PRES/PM/MINEFID portant régime juridique des ordonnateurs de l'Etat et des autres organismes publics. En son article 15 alinéa 2, ce décret prescrit qu'« *un dialogue permanent appelé dialogue de gestion doit prévaloir entre le ministre et le RP d'une part et au sein de chaque programme ou service* ». L'article 34 du même décret fait cas également du dialogue de gestion comme outil par excellence pour le pilotage du programme.

La principale finalité du dialogue de gestion - on parle aussi "d'animation de gestion" - est d'optimiser la gestion publique, en recherchant la performance compte tenu des ressources disponibles. Selon une étude documentée, « *il est au cœur de la nouvelle chaîne de responsabilités managériales et des notions de performance applicable aux politiques publiques* »⁹¹. L'on soulignera à cet égard l'utilité du "Guide du Dialogue de Gestion" dont la vocation est, au Bénin, « *d'orienter les responsables ministériels dans la prise de certaines décisions telles que : la désignation du Responsable de Programme et des autres acteurs de la chaîne managériale ; l'élaboration de la charte de gestion spécifique au département ministériel ; le pilotage du processus du dialogue de gestion* »⁹². Ce dispositif de partage d'informations nourrit le pilotage optimal de la performance. D'une part, les processus d'échanges entre les différentes sphères managériales, relativement aux volumes de moyens et aux objectifs assignés, conduisent notamment à l'élaboration des DPPD, des budgets opérationnels de performance, des projets annuels de performance et des rapports annuels de performance. Ils portent sur la performance et, selon le cas, relativement à la planification des dépenses, à

⁹¹ BOM & LuxDev, *Charte de gestion du Sénégal*, Mars 2018, p. 8.

⁹² Circulaire n° 2020/3008/MEF/DC/UCR/DGB/SP du 22 décembre 2020 relative à la mise à disposition et à l'exploitation du Guide actualisé du dialogue de gestion.

la programmation des activités et à l'allocation des moyens. D'autre part, en concourant à la satisfaction de la demande d'informations, le dialogue de gestion participe à la régulation du pilotage de la gestion publique. Dans une structure publique, les acteurs de gestion éprouvent le constant besoin de rendre compte des résultats, de faire les suivis, de décider d'orientations communes ou de proposer des ajustements conjoints.

Les relations de dialogue entre les acteurs réunis autour de la gestion d'un programme peuvent être de type vertical ou horizontal. Dans le cas du dialogue vertical, les idées échangées entre des niveaux hiérarchiques différents sont dirigées vers l'avancement opérationnel des activités, l'atteinte des résultats, et les mesures de suivis et d'actions correctives. S'agissant du dialogue horizontal, c'est-à-dire entre des gestionnaires publics de même niveau hiérarchique dans un programme ou encore avec des responsables de fonctions-supports⁹³, il est déterminé par le partage d'enjeux relatifs à la performance commune et l'analyse de la part contributive (positive ou négative) de chacun des acteurs de la gestion pour l'atteinte des objectifs.

Au demeurant, ce processus d'échanges organise le nouveau rôle des acteurs tout au long de la chaîne managériale. Au niveau central, il impulse une réflexion stratégique féconde sur les leviers d'action opérants et une analyse prospective sur les modalités et l'organisation de la gestion. Entre le niveau central et le niveau déconcentré, il est fondamental pour la prise en compte du contexte de chaque territoire dans l'articulation des priorités nationales et territoriales. Au niveau déconcentré, le dialogue de gestion renforce l'implication de tous les acteurs dans l'exécution des programmes, le partage des enjeux au niveau de chaque territoire et la mise en cohérence des activités menées par les différents services sur le périmètre du budget opérationnel de programme.

Les innovations du nouveau cadre harmonisé des finances publiques rénovent le dialogue de gestion. Le responsable de programmes est « *gardien, animateur* »⁹⁴, un stratège voire un « *maître de par ses compétences substantielles* »⁹⁵ puisqu'il est chargé, sur la base d'objectifs généraux fixés par le ministre sectoriel, de déterminer les objectifs spécifiques, d'affecter les moyens et de contrôler les résultats des services en charge de la mise en œuvre. Aussi faut-il indiquer que cette organisation rénovée de la performance opérationnelle doit s'accompagner d'un autre volet

⁹³ Soit un ensemble des fonctions dites d'état-major (direction générale, étude et recherche, communication, conseil juridique, contrôle interne) et aux fonctions de gestion des moyens (personnel, budget-finances, immobilier et équipement, informatique, système d'information, etc.) d'une institution. « Glossaire » in Commission de l'UEMOA, *Guide didactique de la Directive n° 06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances au sein de l'UEMOA*, *op. cit.*, p. 11.

⁹⁴ Xavier Inglebert, *Manager la LOLF. Pratiques de la nouvelle gestion publique*, *op. cit.*, p. 297.

⁹⁵ Gérard Martin Pekassa Ndam, « La dialectique du responsable de programme en finances publiques camerounaises : recherche sur les nouveaux acteurs budgétaires », *op. cit.*, p. 306.

déterminant de la gestion publique, à savoir un dispositif destiné à améliorer, de façon continue, la performance organisationnelle.

II. Un dispositif d'amélioration continue de la performance organisationnelle

La performance organisationnelle est la capacité d'une entité administrative à se structurer (planification, organisation, contrôle) de manière optimale dans le but d'améliorer sa performance opérationnelle sur une période donnée⁹⁶. Elle suppose notamment l'existence d'un cycle de diagnostic et de contrôle dans l'optique de performer les processus organisationnels et fonctionnels.

A cette mission, participent, à la fois, l'optimisation des structures et des processus (1) et le contrôle anticipatif (2).

A. Des structures et processus optimisés

Les structures et processus déterminent, dans une organisation, les conditions et les modalités de transformation des crédits et des emplois en performance. Leur organisation et leur fonctionnement ont besoin de s'adapter, de façon continue, aux contraintes de la performance en relation avec l'environnement institutionnel, économique et social.

C'est là où se forme, parmi tant d'autres outils dédiés à l'amélioration de la performance, l'intérêt pour l'audit organisationnel et fonctionnel (1) ou l'auto-évaluation des organisations publiques (2).

1. L'audit organisationnel et fonctionnel

Objectivement, toute organisation est régie par de nombreux processus comme maillons intégrés de la chaîne de valeur. Chaque processus est un ensemble organisé d'activités interdépendantes qui transforment, de manière efficiente, des ressources ou facteurs en produits et services à délivrer aux "clients" (citoyens, usagers, contribuables), ainsi qu'en impacts (résultats) sur la société⁹⁷. Ces processus doivent régulièrement être soumis à un audit organisationnel et fonctionnel. L'audit ainsi qualifié est une méthode d'analyse qui aide à comprendre les structurations formelle et apparente d'un service. S'il est performant, il doit agir efficacement sur les processus organisationnels et fonctionnels⁹⁸.

La démarche consiste à produire une "photographie" claire et organisée de la situation, un "état des lieux de l'existant" à partir duquel des propositions d'amélioration concrètes seront formalisées et proposées aux dirigeants et équipe de direction. Et partant, une réorganisation peut être entreprise à divers niveaux de fonctionnement : les processus

⁹⁶ Lien : www.advaloris.ch, consulté le 20 janvier 2021.

⁹⁷ Richard Soparnot, *Stratégie des organisations*, Paris, Hachette, 2010, p. 73.

⁹⁸ Pour illustrer, Ministère de la Santé (Burkina Faso), *Audit institutionnel et organisationnel de la Direction générale des Etudes et statistiques sectorielles*, Juin 2015, 71 p.

métiers⁹⁹, les processus supports¹⁰⁰ et les processus de management (pilotage de l'organisation).

Dans le prolongement de cette définition, on peut aisément retenir que l'audit organisationnel et fonctionnel a pour effet de dégager une vision globale du fonctionnement des administrations publiques. Concrètement, il conduit à l'amélioration des prestations ou à la remédiation des dysfonctionnements, avec l'appui d'un regard extérieur objectif. C'est un puissant levier indispensable à l'amélioration de la performance à travers, d'abord, une observation objective de l'organisation et du fonctionnement des différents secteurs d'activités¹⁰¹, ensuite, une identification claire des forces et faiblesses et, enfin, une meilleure documentation des scénarii de réorganisation.

Bien entendu, le procédé d'audit organisationnel et fonctionnel n'épuise pas à lui seul la thématique de la modernisation de l'Administration. Mais, il présente l'avantage de « *veiller dans un esprit de transparence et de coopération, à se prononcer en particulier sur le niveau de performance actuel (coût, qualité et délai), la vision cible envisagée, les gains attendus et le plan de transformation quantifié en termes de délais et de ressources nécessaires* »¹⁰². Dans une vision renouvelée de l'organisation, « *les différents services ne sont*

⁹⁹ Les processus métiers réalisent un des objectifs de l'organisation : par exemple, pour une Délégation générale à la Protection sociale et à la Solidarité nationale, il est mis l'accent sur les bourses de sécurité familiale, les interventions d'urgence, la protection sociale adaptative.

¹⁰⁰ Les processus supports, qui soutiennent et gèrent les ressources nécessaires, sont des activités, généralement transversales, qui assurent le bon fonctionnement de l'organisation (planification, contrôle de gestion, audit interne, passation de marché, communication, gestion financière et gestion des ressources humaines).

¹⁰¹ C'est une des missions clés du Bureau Organisation et Méthodes. Créé en 1968 par le Président Léopold Sédar Senghor, ce service de la Présidence de la République a été chargé de promouvoir une administration organisée et efficace (cf. Bocar Niane, *Les élites politico-administratives sénégalaises et Le national, de l'époque coloniale aux années 1990 : mutations et invariants*, Thèse de doctorat d'Etat, Université Cheikh Anta Diop de Dakar, 2008, p. 251). Plus récemment, le décret n°2016-300 du 29 février 2016 renouvelle ses attributions : « i) mener des audits stratégiques, opérationnels et fonctionnels pour améliorer l'action publique ; ii) veiller à l'adaptation permanente de l'organisation des services de l'Etat aux mutations de l'environnement économique, social et technologique ; iii) coordonner et animer, en liaison avec les autres administrations, la formulation, la mise en œuvre et l'évaluation de la politique de formation permanente des agents de l'Etat ; iv) contribuer au renforcement des capacités des ressources humaines de l'Administration publique ; v) contribuer à l'amélioration de la gouvernance des agences d'exécution et des entreprises publiques ; vi) mener toute action, avec les acteurs étatiques et non étatiques, destinée à améliorer le service rendu aux usagers ; vii) informer les autorités compétentes sur les performances de l'Administration publique ; viii) participer à la formulation des politiques publiques ; ix) participer au suivi et à l'évaluation des politiques publiques ; x) promouvoir, au sein de l'Administration publique, la culture du résultat, de la transparence, de l'évaluation, de la responsabilité et de la qualité ».

¹⁰² Eric Gristi, *La réforme de l'Etat, op. cit.*, p. 261.

pas alors considérés comme des îlots, mais comme des apporteurs de valeur ajoutée pour l'obtention du résultat final, évalués à l'anne de celle-ci »¹⁰³.

Dans son déroulé, l'audit organisationnel se décline en différentes phases : i) une note de cadrage de la mission (compréhension de la mission, orientation méthodologique, séquençement des étapes) ; ii) un exercice de diagnostic organisationnel et fonctionnel (recueil et analyse documentaires, entretiens individuels, ateliers collaboratifs, etc.) ; iii) une synthèse et des préconisations (rapports d'audit mettent en évidence des points forts et des points d'amélioration, des préconisations et un plan d'actions) ; iv) une séance de restitution (présentation de l'ensemble de résultats du diagnostic et du plan d'actions à la gouvernance politique, à l'équipe de direction et aux professionnels).

En France, on se le rappelle, des « *audits de modernisation* »¹⁰⁴ avaient été initiés en 2005 pour moderniser l'action publique, mais c'est seulement à partir de 2007 que ceux-ci sont systématisés à l'ensemble des ministères sous le label "Révision générale des Politiques publiques" (RGPP) portée par trois axes principaux : la réduction des dépenses publiques, l'amélioration de la qualité des services publics et la modernisation de la fonction publique. Dans le fond, la RGPP a eu d'abord pour objectif de réaliser des économies budgétaires sur la base de deux principales pistes : la rationalisation des dépenses en personnel et l'optimisation organisationnelle. Au final, plusieurs réformes administratives majeures qui ont contribué à simplifier les relations entre les usagers et l'administration, et facilitant parfois l'accès aux services publics, sont à mettre à l'actif de la RGPP¹⁰⁵.

Dans le contexte de l'UEMOA, il est apparu nécessaire de prendre en charge les implications organisationnelles et fonctionnelles afférentes à la réforme budgétaire. En marquant le passage d'un budget de moyens à un budget de résultats, la Directive n° 06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Lois de Finances au sein de l'UEMOA induit des changements substantiels dans la gouvernance de l'Administration. Le changement de paradigme pose le besoin de prendre en compte les

¹⁰³ Partick Iribarn, Stéphane Verdou, *La haute performance publique. Comment piloter et évaluer les performances des organismes publics*, AFNOR éditions, 2008, p. 38.

¹⁰⁴ La circulaire du 29 septembre 2005 souligne que les audits de modernisation ne sont pas des missions de vérification des services en ce sens qu'ils doivent « *déboucher sur des propositions de simplifications concrètes, d'améliorations de qualité du service rendu tangibles et sur des gains de productivité dont on recherchera la mobilisation à la plus brève échéance* ». En pratique, l'audit de modernisation a consisté à mandater, sur proposition des ministères, les inspections, assistées de consultants lorsque le sujet s'y prête, afin d'auditer un service, une procédure, une fonction significative ou un dispositif d'intervention et de formuler des recommandations opérationnelles pour améliorer la qualité du service et dégager des gains de productivité. Frank Mordacq, *La réforme de l'État par l'audit*, op. cit., p. 9.

¹⁰⁵ Laurent Musine, « *La revue générale des politiques publiques (RGPP) : quel bilan, quels enseignements pour réformer l'État ?* », Octobre 2012, Lien : www.bsi-economics.org, consulté le 25 janvier 2021.

implications en termes d'adaptation de l'organisation administrative aux exigences d'efficacité, d'efficience et d'économie. Cela fonde la préoccupation fondamentale d'interroger la structure organisationnelle actuelle sous le prisme de l'approche programme et de proposer les schémas d'organisation appropriés. Le processus d'adaptation de l'organisation administrative constitue, sous ce rapport, un vaste chantier pour asseoir les bases d'une véritable culture de résultats. Plus nettement, il s'agit de trouver la congruence entre le « *cadre de performance des programmes* »¹⁰⁶ et l'organisation des structures administratives chargées de les mettre en œuvre. Il en résulte diverses interrogations : comment mettre en place une architecture administrative cohérente, répondant mieux à la logique de performance ? Convient-il de privilégier l'approche souple en partant de l'existant en termes de structures administratives ? Faudrait-il procéder à une refonte du système administratif actuel et partir des programmes pour proposer une nouvelle configuration administrative ?

Le réalisme prévalant, le choix est mis sur l'adaptation organisationnelle. Véritablement, l'audit organisationnel et fonctionnel peut permettre, dans la mise en œuvre de la réforme des finances publiques, d'adapter la structure organisationnelle à l'architecture des programmes. Il s'agit de faire ressortir les structures porteuses d'actions dans chaque programme, d'établir les liens ou l'articulation entre missions des structures et actions ou activités de mise en œuvre des programmes, de pointer les chevauchements ou conflits de compétences potentiels constatés, et de formuler des préconisations adaptatives¹⁰⁷.

2. L'auto-évaluation des administrations publiques

Une démarche d'auto-évaluation des administrations publiques destinée à établir un diagnostic et à définir des actions d'amélioration continue de la performance organisationnelle est une préoccupation certes récente mais légitime.

L'origine du modèle CAF remonte à la première conférence européenne de qualité en mai 2000 au Portugal pendant laquelle les ministres européens responsables du service public ont pris l'initiative d'adopter un système d'évaluation de la qualité pour les administrations publiques. C'est surtout dans le cadre du Réseau des Administrations publiques européennes (EUPAN) que s'est ressenti l'intérêt de développer un outil global visant à accompagner les administrations publiques dans leur quête d'amélioration continue. Le concept est opérationnalisé, par la suite, avec l'appui de divers organismes européens dont l'Institut européen

¹⁰⁶ Dans ce cadre, les dépenses du budget seront ventilées en programmes et sous-programmes, dans le but de rendre la politique plus lisible. Pour mieux mesurer et améliorer l'efficacité de l'exécution du budget, la stratégie, les objectifs, et les indicateurs de performance sont déterminés.

¹⁰⁷ Pour une déclinaison opérationnelle, voir BOM, *Guide pratique de conduite des missions de diagnostics organisationnels*, 2018, 19 p.

d'Administration publique (IEAP). La version pilote de mai 2000 a progressivement évolué pour intégrer les évolutions de la société et de la gestion publique (dont le plus récent est le modèle CAF 2020). En répondant à cette attente, le Cadre d'autoévaluation des Fonctions publiques (CAF), dérivé de l'anglais « *Common Assessment Framework* », devenait, en mai 2000¹⁰⁸, le premier instrument européen de gestion de la qualité¹⁰⁹. En particulier, le CAF est un outil de gestion de la qualité totale développé par le secteur public pour le secteur public, sous l'inspiration du modèle d'excellence de la Fondation européenne pour la Gestion de la Qualité (EFQM). Dans ses principes, il a des convergences voire des affinités avec différentes méthodes et outils de management de la qualité totale ou gestion de la qualité - *Total Quality Management* (TQM)¹¹⁰, dont la norme ISO 9001. La qualité y est conçue comme l'aptitude à répondre aux exigences, c'est-à-dire à satisfaire les besoins explicites ou implicites des "clients" des administrations publiques.

Etant « *spécialement développé pour les organisations du secteur public* » dans l'esprit des principes de bonne gestion au moyen d'une démarche d'autoévaluation¹¹¹, « *le CAF offre aux administrations publiques la possibilité d'évaluer de manière autonome la qualité de leurs prestations (production de prestations, résultats de prestations, etc.) et permet d'aborder de cette façon, sans trop de difficultés, le management de la qualité* »¹¹². Dans son déploiement, il évalue l'organisation sous différents angles en même temps, adoptant ainsi une approche globale dans l'analyse des performances. Cela en fait un modèle général traitant de tous les aspects de l'excellence organisationnelle¹¹³ et dont les objectifs principaux visent l'initiation des administrations publiques à la culture de l'excellence et aux principes de la gestion de la qualité totale, la

¹⁰⁸ Entre autres, Nobert Thom, Andrian Ritz, *Management public. Concepts innovants dans le secteur public.*, 1^{re} éd., Lausanne, Presses polytechniques et universitaires romandes, 2013, p. 8 ; Annie Bartoli, Cécile Blatrix, *Management dans les organisations publiques. Défis et logiques d'action*, Paris, Dunod, 2015, 4^e éd., p. 130. Jean-Marc Dochot, « Le mouvement vers la qualité dans les Services publics de l'Union européenne et le Cadre d'Auto-évaluation des Fonctions publiques (CAF) », in *Pyramides, Revue du Centre d'Etude et de Recherches en Administration publique*, 5/2002, pp. 101-120.

¹⁰⁹ Forgé au Japon, le concept de Qualité Totale ou *Total Quality Management* (TQM), combine deux facteurs : faire mieux avec moins de ressources.

¹¹⁰ Les sept principes de management de la qualité, également ceux qui le sous-tendent sont : i) orientation client ; ii) leadership ; iii) Implication du personnel ; iv) approche processus (processus corrélés fonctionnant comme un système cohérent) ; v) amélioration (une volonté constante d'améliorer ses performances) ; vi) Prise de décision fondée sur des preuves ; vii) management des relations avec les parties intéressées.

¹¹¹ Patrick Staes, Nick Thijs, « Le management de la qualité : un instrument de réglementation européenne "par le bas" », *RFAP*, n°119, 2006/3, pp. 493 à 513,

¹¹² Nobert Thom, Andrian Ritz, *Management public. Concepts innovants dans le secteur public.*, Lausanne, Presses polytechniques et universitaires romandes, 2013, 1^{re} éd., p. 172.

¹¹³ Le réseau européen des correspondants nationaux CAF et le Centre européen de ressources CAF à l'IEAP, « Préface », in *L'amélioration des organisations publiques par l'auto-évaluation. CAF 2013*, p. 7.

pratique du cycle PDCA (*Plan-Do-Check-Act*)¹¹⁴, l'exercice de l'auto-évaluation et l'apprentissage par échange d'expériences (*benchlearning*) entre entités du secteur public.

Sous cet ordre de réflexion, se pose une question centrale : quel est le principe qui gouverne le CAF ? En réponse, c'est celui qui démontre que les résultats en matière de performances clés, les résultats auprès des citoyens/clients, du personnel et de la société peuvent tendre vers l'excellence grâce à la capacité des gestionnaires à donner une impulsion en matière de stratégie et de planification, de ressources humaines, de partenariats, de ressources, et de processus¹¹⁵.

Pour atteindre la finalité d'amélioration globale, le modèle CAF mise sur neuf (09) critères répartis en facteurs et en résultats. Les critères 1 à 5 concernent les pratiques managériales d'une organisation, ce que l'on appelle les « *facteurs* ». Ils déterminent les activités de l'organisation et l'approche à adopter pour parvenir aux résultats souhaités. Ces facteurs répartissent les bonnes pratiques de management en « *critères* » : les critères 1 à 5 correspondent aux *leviers managériaux* de toute organisation : leadership, stratégie et planification, personnel, partenariats et ressources, processus ; les critères 6 à 8 estimés par des mesures de perception et de performance concernent les « *résultats* » obtenus auprès des citoyens/clients, du personnel et de la société, et le critère 9 s'applique aux « *performances clés* » mesurant les résultats liés essentiellement à la réalisation des objectifs stratégiques et à la gestion des ressources.

Dans ses grands traits, le modèle CAF promeut l'amélioration de la performance globale dans le secteur public (satisfaction des citoyens, usagers, contribuables, satisfaction des collaborateurs, économie des coûts, des délais et des risques). Le modèle soutient que l'excellence des résultats dans tous les domaines d'une organisation (économie, client, social) est tributaire de la capacité de l'équipe dirigeante à définir une stratégie claire et à impulser de bonnes pratiques de management du personnel, des ressources, des partenariats et des processus. L'auto-évaluation permet principalement de découvrir les points forts et les points à améliorer ainsi que les actions d'amélioration correspondantes. Pour ce faire, tous les aspects du fonctionnement d'une organisation sont soumis à une évaluation rigoureuse mais aussi toutes les composantes de l'organisation qui ont des effets les unes sur les autres.

¹¹⁴ Baptisé la « roue de Deming » : une représentation graphique de la méthode de gestion de la qualité baptisée PDCA (*Plan-Do-Check-Act*) qui organise un modèle d'amélioration continue utilisé en management de la qualité, en permettant de repérer avec simplicité les étapes à suivre pour améliorer la qualité dans une organisation.

¹¹⁵ Les principes d'excellence intégrés dans la structure du modèle CAF : Les huit (08) principes d'excellence sous-jacents : i) orientation résultats, ii) orientation citoyens/clients ; iii) leadership et constance des objectifs dans un environnement en évolution, iv) gestion par les processus et les faits (décisions concrètes sont fondées sur l'analyse de données et d'informations), vii) développement de partenariat, viii) responsabilité sociétale.

Par essence, le modèle CAF conforte la légitimité de la logique managériale dans le secteur public. Il donne du relief à une finalité commune avec la réforme des finances publiques dans les Etats membres de l'UEMOA, consistant à optimiser les processus pour satisfaire le client/citoyen¹¹⁶. C'est alors un moyen « *de mieux articuler les réformes d'organisation et de gestion des ressources humaines vers la démarche de performance de la dépense publique* »¹¹⁷.

La transposition du modèle CAF est en voie de devenir une réalité¹¹⁸, notamment au Sénégal où son implémentation est en cours de maturation au sein de certaines structures publiques : Direction centrale des Marchés publics (DCMP), Office national de la Formation professionnelle (ONFP), Agence de Développement des Petites et Moyennes entreprises (ADPME), Société d'Aménagement de la Petite Côte (SAPCO), Fonds de Financement de la Formation professionnelle et technique (3FPT)¹¹⁹. Dans le même temps, le CAF connaît des débuts prometteurs au Burkina Faso à l'initiative du Fonds d'Intervention pour l'Environnement (FIE)¹²⁰.

A bon escient, ces mouvements vers la qualité des services publics pourraient devenir un réel atout dans la concrétisation des innovations prescrites par la nouvelle réforme des finances publiques, à condition toutefois d'être assorties d'un dispositif de contrôles concomitant au pilotage de la performance.

B. Des contrôles managériaux intégrés

Le fait de prévoir et de mettre en action des contrôles intégrés dans le dispositif de pilotage de la performance est l'autre volet d'une gestion managériale performante. En fonction du critère mis en avant, il y a lieu de distinguer, sur une autre échelle de comparaison classique, entre plusieurs contrôles : le contrôle interne et le contrôle externe, le contrôle administratif et le contrôle juridictionnel, le contrôle *a priori* et le contrôle *a posteriori*.

Mais en l'espèce, le propos s'en tient aux contrôles managériaux opérant une distinction entre le contrôle financier et le contrôle de gestion,

¹¹⁶ Lien : www.performance-publique.budget.gouv.fr, consulté le 25 janvier 2021.

¹¹⁷ Eric Gristi, *La réforme de l'Etat*, op. cit., p. 252.

¹¹⁸ Pour la plupart des Etats ouest africains francophones, l'auto-évaluation est jusque-là une démarche balbutiante dans les administrations douanières sous l'impulsion de l'Organisation mondiale du Commerce (OMC). Voir *Accord de l'OMC sur la facilitation des échanges. Guide d'auto-évaluation*, Lien : www.tfafacility.org, consulté le 25 janvier 2021.

¹¹⁹ Avec l'accompagnement technique du BOM, en partenariat avec la Coopération Sénégal-Luxembourg

¹²⁰ Dans sa démarche vers l'excellence, le FIE, structure pionnière, compte également sur son partenariat avec l'Agence Luxembourgeoise pour la coopération au développement (LuxDev) et l'accompagnement du BOM du Sénégal. Lien : www.fie-burkina.org, consulté le 25 janvier 2021.

des contrôles concomitants (1) et le contrôle interne, un contrôle anticipatif (2).

1. Des contrôles concomitants : le contrôle financier et le contrôle de gestion

Dans l'étude du contrôle financier¹²¹, il s'impose de préciser son caractère interne à l'Administration. Exercé sur les ordonnateurs, il est assuré par des fonctionnaires rattachés au Ministère des Finances garantissant, dans chaque ministère sectoriel, la régularité de l'engagement de la dépense publique (opérations d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement)¹²². L'article 88 de la Directive n°07/2009/CM/UEMOA portant Règlement général sur la Comptabilité publique au sein de l'UEMOA le définit ainsi : « *Les contrôles a priori exercés par les contrôleurs financiers portent sur les opérations budgétaires. Tous les actes des ordonnateurs portant engagement de dépenses, notamment les marchés publics ou contrats, arrêtés, mesures ou décisions émanant d'un ordonnateur, sont soumis au visa préalable du Contrôleur financier. Ces actes sont examinés au regard de l'imputation de la dépense, de la disponibilité des crédits, de l'application des dispositions d'ordre financier, des lois et règlements, de leur conformité avec les autorisations parlementaires, des conséquences que les mesures proposées peuvent avoir sur les finances publiques. Toute ordonnance de paiement, tout mandat de paiement ou toute délégation de crédits ne peut être présenté à la signature de l'ordonnateur qu'après avoir été soumis au visa du Contrôleur financier ou de son délégué. Les ordonnances ou mandats de paiement et les délégations de crédits non revêtus du visa du Contrôleur financier ou de son délégué sont nuls et de nul effet. Le Contrôleur financier ou son délégué s'assure notamment que les ordonnances et les mandats se rapportent à un engagement de dépenses déjà visé par lui. Si les titres de paiement lui paraissent entachés d'irrégularités, il doit en refuser le visa* »¹²³.

¹²¹ Signalons, à titre de précision, qu'il existe au Sénégal un service dénommé « *Contrôle financier* » institué par décret n° 67-150 du 10 février 1967, faisant suite à l'ordonnance n° 59-53 SG du 31 mars 1959 créant un contrôle financier au Sénégal, dont l'ancêtre est le décret n° 52-1356 du 19 décembre 1952 relatif au contrôle financier dans les territoires d'Outre-mer et au Cameroun. Rattaché au Secrétariat général de la Présidence de la République, le Contrôle financier est placé sous l'autorité du « *Contrôleur financier* », assisté par des « *Contrôleurs d'Etat* ». Le décret n° 78-085 du 1^{er} février 1978 portant organisation du Contrôle financier fixe ses attributions portant contrôle permanent de l'exécution des opérations financières de l'Etat et suivi de la gestion des organismes publics (établissements publics ou sociétés d'économie mixte et personnes morales bénéficiant du concours financier de la puissance publique).

¹²² Mor Fall, Ibrahima Touré, *Finances publiques. Approche théorique et pratique*, L'Harmattan-Sénégal, 2018, pp. 264-276 ; Mahady Diallo, *La comptabilité publique des Etats africains francophones. Pratiques postcoloniales et grandes misères actuelles*, NEAS, Dakar, 2015, pp. 406-411.

¹²³ La conséquence à tirer de ces dispositions est la suivante : « *Le Contrôleur financier est personnellement responsable des contrôles portant sur la disponibilité des crédits, sur la vérification des prix par rapport à la mercuriale en vigueur et, au titre de la validité de la créance, sur l'exactitude des calculs de liquidation de la dépense. Si les mesures proposées lui paraissent entachées d'irrégularités au regard des dispositions qui précèdent, le contrôleur financier refuse son visa. En cas de désaccord persistant, il en réfère au ministre chargé des finances. Il ne peut être passé outre au refus de visa que sur autorisation écrite du*

Dans la réforme des finances publiques, le contrôleur financier pourrait ainsi continuer, au rebours de l'esprit de la réforme, à appliquer un contrôle d'opportunité sur la dépense qui attire ces critiques : « *En premier lieu, on reproche au contrôle financier d'être, en fait, trop souvent un contrôle de l'opportunité de la dépense, alors qu'il ne devrait être qu'un contrôle de régularité. (...) En second lieu, on reproche au contrôle financier d'être trop rigide. Certes, le respect de la régularité budgétaire est nécessaire, mais il y a des circonstances où elle n'est pas compatible avec le bon fonctionnement du service public* »¹²⁴.

Par ces mots, il y a lieu donc de reconnaître que les pouvoirs du contrôleur financier restent tout aussi importants que dans le contexte des directives et pratiques précédentes des finances publiques de l'UEMOA. Le contrôleur financier a toujours « *la possibilité d'apprécier les "conséquences que les mesures proposées peuvent avoir sur les finances publiques", ce qui s'apparente à un contrôle d'opportunité envers le responsable du programme. Le contrôleur financier pourrait-il se fonder sur des motifs tirés de l'opportunité de la dépense pour en refuser le visa ? Le responsable du programme n'est pas prémuni de cette situation par la directive, ce qui fait du contrôleur financier le véritable maître du jeu* »¹²⁵. D'ailleurs, c'est tout aussi l'idée de Nicaise Médé démontrant que « *le contrôleur financier et ses délégués restent, à priori, seuls maîtres de l'appréciation de la qualité et de l'efficacité de la gestion de l'ordonnateur, ce qui, en définitive, fait du pouvoir de gestion autonome conféré à l'ordonnateur responsable de programme, des faveurs discrétionnaires à la diligence du contrôle financier* »¹²⁶.

Malgré tout, le nouveau régime financier élargit les prérogatives des contrôleurs financiers. Ce faisant, il institue un contrôle *a priori* et surtout un contrôle *a posteriori* contributif au pilotage de la performance. Et c'est là même tout le sens et la pertinence, pour ne citer que le cas du Togo, certaines dispositions des articles 87, 88 et 90 du décret n° 2015-054/PR du 27 août 2015 portant Règlement général sur la Comptabilité publique, reprenant, à l'identique, celles de la Directive n° 07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Règlement général sur la Comptabilité publique, en ces termes : « *Les contrôleurs financiers exercent des contrôles a priori et a posteriori des opérations budgétaires de l'Etat. Ils relèvent du ministre chargé des Finances et sont placés auprès des ordonnateurs. Les contrôles a priori exercés par les contrôleurs financiers portent sur les opérations budgétaires (...). Les contrôleurs financiers évaluent a posteriori les résultats et les performances des programmes, au*

ministre chargé des finances. Dans ce cas, la responsabilité du ministre chargé des finances se substitue à celle du contrôleur financier ». Article 92 de la même Directive n°07/2009/CM/UEMOA portant Règlement général sur la comptabilité publique précitée.

¹²⁴ Loïc Philip, *Finances publiques. Les dépenses publiques, le droit budgétaire et financier*, t. 1, Paris, Cujas, 2000, pp. 341-342.

¹²⁵ Mamadou Djitté, *La responsabilité personnelle pécuniaire du comptable en droit public financier*, Thèse de doctorat, Université Gaston Berger de Saint-Louis, 2020, p. 276.

¹²⁶ Nicaise Médé, « Réflexion sur le cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMOA », *Afrilex*, 2012, p. 23, Lien : <http://afrilex.u-bordeaux4.fr>, consulté le 27 janvier 2021.

regard des objectifs fixés des moyens utilisés et de l'organisation des services des ordonnateurs ».

De cet ordre d'idées, le nouveau cadre harmonisé des finances publiques au sein de l'UEMOA tend à rénover en profondeur l'institution du contrôle financier¹²⁷ lequel a pour fonction de veiller au caractère soutenable tant des documents prévisionnels de gestion élaborés par les responsables de crédits que des actes de dépense les plus importants pris par les ordonnateurs. La prévention du risque budgétaire constitue donc le cœur du nouveau contrôle financier¹²⁸.

A propos du contrôle de gestion, il a fallu, en l'absence d'une disposition spécifique, se référer aux dispositions incidentes des directives communautaires évoquant les prorogatives respectives du responsable de programme, de la Cour des Comptes et du contrôleur financier. *Primo*, l'article 13 de la Directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Lois de Finances au sein de l'UEMOA dispose que le "responsable de programme" s'assure du respect des dispositifs de contrôle interne et de « *contrôle de gestion* ». *Secundo*, les prérogatives de la Cour des comptes sont étendues à l'avis sur le système de contrôle interne et « *le dispositif de contrôle de gestion* », ainsi que sur la qualité des procédures comptables et des comptes, et sur les rapports annuels de performance ; cet avis est accompagné de recommandations sur les améliorations souhaitables (article 51 alinéa 2). En outre, elle exerce « *un contrôle sur la gestion des administrations en charge de l'exécution des programmes et dotation* » et « *émet un avis sur les rapports annuels de performance* » (article 75)¹²⁹. *Tertio*, les dispositions de l'article 91 de la Directive n° 07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Règlement général sur la Comptabilité publique font prévaloir que le "contrôleur financier" adapte les modalités de mise en œuvre de ses

¹²⁷ A partir de 2006 en France, un contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM), placé sous l'autorité du ministre chargé du Budget, est installé au niveau central auprès des ordonnateurs principaux de l'État de chaque ministère pour l'amélioration de la sécurité et de la fiabilité de la chaîne de la dépense, dans l'esprit de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) et de la réforme du contrôle financier. Il est chargé réellement d'assurer le contrôle budgétaire au sein d'un ministère, d'en être le comptable public et de transmettre aux autorités budgétaires et à l'ordonnateur principal un rapport annuel sur l'exécution budgétaire et une analyse de la situation financière du ministère. Dans sa mission comptable, il est assignataire des ordres de dépenses et de recettes de l'ordonnateur principal. Il concourt également à la tenue et à l'établissement des comptes de l'État et s'assure, conformément à l'article 31 de la LOLF, de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures comptables. Garant de la qualité comptable des opérations, il fiabilise notamment les opérations d'inventaire. Lien : www.performance-publique.budget.gouv.fr, consulté le 27 janvier 2021 ; Amavi Gustave Kouevi, « Le contrôle, l'évaluation et l'audit, outils d'une gestion budgétaire performante ? », in *Annales africaines*, Actes du colloque, Dakar, 27 et 28 octobre 2016, p. 152.

¹²⁸ « Glossaire » in Commission de l'UEMOA, *Guide didactique de la Directive n° 06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Lois de Finances au sein de l'UEMOA*, p. 25.

¹²⁹ Abdourahmane Dioukhané, *Les juridictions financières dans l'UEMOA. La Cour des Comptes du Sénégal*, Paris, L'Harmattan, 2016, p. 136.

contrôles au regard de la qualité et de l'efficacité aussi bien du contrôle interne que « *du contrôle de gestion mis en œuvre par l'ordonnateur* »¹³⁰.

A cet égard, le contrôle de gestion n'est pas un contrôle au sens usuel du terme¹³¹ ; il est même qualifié de « *contrôle extra-juridictionnel* »¹³². Élément déterminant du pilotage d'un ministère ou d'un programme, il alimente en données objectives le dialogue de gestion entre les différents niveaux de l'administration en clarifiant les règles de performance. Intégré dans le pilotage d'un programme, il a pour vocation d'améliorer le rapport entre les moyens engagés, l'activité développée et les résultats obtenus. Cela incite à comprendre qu'« *en dotant les gestionnaires de libertés et de responsabilités nouvelles, la LOLF modernise l'État en profondeur. Centrée sur la performance, en prise directe avec la réalité des territoires et des services, la gestion publique engage les administrations dans une dynamique de progrès continu. La LOLF a ainsi rendu indispensable la généralisation et la professionnalisation du contrôle de gestion, qui constitue un des axes de la modernisation de la gestion publique, et par conséquent le développement d'un dialogue de gestion entre les administrations centrales et les services* »¹³³.

Le contrôle de gestion utilise des processus visant à mieux connaître et à mieux maîtriser les activités, les coûts, les résultats et leurs liens mutuels permettant d'apprécier l'efficacité et l'efficience. Ce contrôle, dont la raison d'être est de participer à la définition de la stratégie de chaque programme, à la programmation et à l'exécution des activités, a aussi un intérêt à mettre au point des outils généralement destinés au suivi de l'activité sur la base d'indicateurs (les tableaux de bord) et des résultats analytiques tels que préconisés en comptabilité analytique¹³⁴.

Axe central de la réforme des finances publiques, le contrôle de gestion est formé, selon Henri Bouquin, par « *des processus et systèmes qui*

¹³⁰ Du coup, il y a une différence entre le contrôle « *de la* » gestion exercé par la Cour des comptes au titre de sa mission de contrôle non juridictionnel (donc, en dehors du champ contentieux) ou de son rôle d'assistance et le contrôle « *de* » gestion mis en œuvre par le responsable de programme. Lire Stéphanie Damarey, *Exécution et contrôle des finances publiques*, Paris, Gualino éditeur, 2007, p. 194.

¹³¹ Article 84 de la Directive n°07/2009/CM/UEMOA portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de l'UEMOA. Historiquement, « *le contrôle de gestion est apparu lorsque s'est épuisé le modèle de production orienté vers la production de masse, dont le principal vecteur de performance était la maîtrise des coûts. Dans un marché devenu plus concurrentiel, les entreprises ont dû intégrer dans leurs préoccupations l'expression de la satisfaction de la demande. Il leur a fallu comprendre en quels termes s'exprimait la valeur que les clients accordaient à leurs produits (fonctionnalité, qualité, sécurité, image, etc. (...)).* Xavier Inglebert, *Manager la LOLF. Pratiques de la nouvelle gestion publique*, *op. cit.*, p. 153.

¹³² Nicaise Médé, *finances publiques. Espace UEMOA/UMOA*, 2016, L'Harmattan-Sénégal, pp. 337-338.

¹³³ Lien : www.performance-publique.budget.gouv.fr, consulté le 27 janvier 2021.

¹³⁴ C'est une des exigences de la comptabilité analytique prévue dans le nouveau cadre harmonisé des finances publiques dont l'objet est de faire apparaître les éléments de coût des services rendus ou de prix de revient des biens produits et des services fournis et de permettre le contrôle des rendements et performances des services, notamment dans le cadre des budgets-programmes et de la gestion axée sur les résultats.

permettent aux dirigeants d'avoir l'assurance que les choix stratégiques et les actions courantes seront, sont et ont été cohérents, notamment grâce au contrôle d'exécution »¹³⁵. Il ne saurait s'agir d'une action isolée ; la démarche doit permettre d'obtenir l'assurance que les ressources sont employées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation¹³⁶. En quelque sorte, c'est l'interface entre la logique stratégique et la démarche opérationnelle. Ainsi, se révèlent les traits pertinents du contrôle de gestion : un contrôle exercé sur l'ensemble d'une organisation, de façon continue, avec pour finalité la recherche de la performance¹³⁷. Dans ce registre, l'article 22 du décret n° 2020-1020 du 06 mai 2020 relatif à la gestion budgétaire de l'Etat au Sénégal dispose : « *Sous l'autorité du Coordonnateur des programmes, le Contrôleur de gestion facilite (e) le pilotage de la performance* ». Dans la suite logique, le décret n° 2020-1036 du 15 mai 2020 relatif au contrôle de gestion dénombre ses fonctions principales consistant à « *assister le responsable de programme dans la réalisation des objectifs qui lui sont fixés, au titre de l'exécution des crédits des programmes budgétaires. Il intervient lors du processus d'élaboration et d'exécution de la loi de finances de l'année. A ce titre, il exerce la fonction de "conseiller à la performance" du responsable de programme à travers, notamment : i) la participation à la définition de la stratégie du programme ; ii) la préparation du cadre de performance du programme ; iii) la coordination de la déclinaison des objectifs et des indicateurs de performance au niveau des actions et des activités ; iv) l'élaboration, en lien avec les services de données, des fiches méthodologiques des indicateurs de performance ; v) la supervision de la mise en place du système de suivi des indicateurs et de reporting vers l'administration centrale ; vi) la contribution à la définition et à la programmation des actions et des activités ; vii) la coordination de la rédaction du volet performance du rapport annuel de performance viii) la conception d'une maquette de compte-rendu de gestion, ainsi qu'un soutien méthodologique aux services opérationnels pour la conception d'outils de suivi de leurs activités ; ix) l'agrégation des résultats des entités opérationnelles territoriales ; x) la conception et l'alimentation du tableau de bord du responsable de programme ; xi) l'analyse de l'exécution budgétaire et des résultats du volet performance ; xii) l'élaboration du rapport annuel de performance* ».

En Côte d'Ivoire, le décret n°2014-416 du 09 juillet 2014 portant Règlement général sur la Comptabilité publique traite, invariablement, du contrôleur financier et du contrôleur budgétaire. Ne s'encombrant d'aucune distinction, les articles 88 à 91 de ce décret font état, dans cet ordre précis, de l'exercice par le contrôleur financier et le contrôleur budgétaire, relevant du Ministre chargé des Finances mais opérant auprès de l'ordonnateur, des contrôles *a priori* et *a posteriori* des opérations budgétaires de l'Etat, des établissements publics nationaux et des

¹³⁵ Henri Bouquin, *Le contrôle de gestion*, Paris, Dunod, 2006, 7^e éd., p. 154.

¹³⁶ Ainsi que le pensent Hélène Löning, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux, *Contrôle de gestion*, Paris, Dunod, 2013, p. 2.

¹³⁷ Xavier Inglebert, *Manager la LOLF. Pratiques de la nouvelle gestion publique*, op. cit., pp. 141-142.

collectivités territoriales. Les contrôles *a priori* exercés par le contrôleur financier ou budgétaire portent sur les opérations budgétaires ; celui-ci tient la comptabilité des dépenses engagées afin de suivre la consommation des crédits et de déterminer la disponibilité ou non de crédits suffisants pour de nouveaux engagements de dépense. On soulignera, au sens de ces articles, que « *le contrôleur financier ou budgétaire évalue a posteriori les résultats et les performances des programmes, au regard des objectifs fixés, des moyens utilisés et de l'organisation des services des ordonnateurs* ». Les précisions utiles vont finalement découler de l'article 10 du décret n°2019-81 du 23 janvier 2019 portant charte de gestion des programmes et des dotations, confirmées par celles de l'article 3 du décret 2019-222 du 13 mars 2019 portant modalités de mise en œuvre de contrôles financier et budgétaire des Institutions, des administrations publiques, des établissements publics nationaux et des collectivités territoriales en ces termes : si les contrôleurs financiers sont placés auprès des Ministères, des Institutions constitutionnelles, des projets cofinancés, des représentations de l'Etat à l'extérieur et des collectivités territoriales, les contrôleurs budgétaires le sont, en revanche, auprès des établissements nationaux et assimilés.

Alors, « *qui doit exercer la fonction de contrôleur de gestion ?* »¹³⁸. Acteur d'une gouvernance basée sur des éléments opérationnels et budgétaires, la fonction de contrôleur de gestion suppose une autorité que confèrent le statut de cadre supérieur, les compétences techniques du métier (instruments de pilotage tels que la comptabilité de gestion, les outils informatiques, les systèmes d'analyse, etc.), la connaissance des fonctions de l'organisation et les qualités pédagogiques et humaines (communication, écoute, diplomatie, empathie, etc.)¹³⁹. Tout bien considéré, « *le contrôleur de gestion doit avoir une formation technique et généraliste ainsi qu'une expérience lui permettant de mettre en adéquation les objectifs et les moyens. Il bénéficie au sein de [l'organisation] d'une position charnière lui permettant de communiquer avec les services chargés du contrôle de la gestion des moyens, des performances et des objectifs* »¹⁴⁰.

De plus, il sied de rapporter que la qualité du contrôle de gestion doit être soumise à l'appréciation de la Cour des Comptes agissant dans le cadre d'un contrôle non juridictionnel réglementé par les législations nationales sur renvoi de l'article 75 de la Directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Lois de Finances au sein de l'UEMOA. En la transposant en droit sénégalais, l'article 43 de la loi organique n°2012-23 du 27 décembre 2012 abrogeant et remplaçant la loi organique n°99-70 du 17 février 1999 sur la Cour des Comptes prévoit que le contrôle exercé par ladite Cour en vertu des articles 30 et 31 de la présente ladite loi organique vise à apprécier la qualité de la gestion et à

¹³⁸ Henri Mignon, *Le contrôle de gestion*, Paris, Fayard-Mame, 1970, p. 73.

¹³⁹ Jacques Renard, Sophie Nussbaumer, *Audit interne et contrôle de gestion : pour une meilleure collaboration*, Paris, Eyrolles, 2011, pp. 173-176.

¹⁴⁰ Mor Fall, Ibrahima Touré, *Finances publiques. Approche théorique et pratique*, op. cit., p. 278.

formuler, éventuellement, des suggestions sur les moyens susceptibles d'en améliorer les méthodes et d'en accroître l'efficacité et le rendement.

Ce contrôle intègre tous les aspects de la gestion. La Cour apprécie la réalisation des objectifs assignés, l'adéquation des moyens utilisés, les coûts des biens et services produits, les prix pratiqués et les résultats financiers ainsi que l'impact sur l'environnement. Elle s'assure que les systèmes et procédures notamment budgétaires, comptables et informatiques mis en place dans les organismes publics garantissent la gestion optimale de leurs ressources et de leurs emplois, la protection de leur patrimoine et l'enregistrement de toutes leurs opérations. En aucun cas, ce contrôle ne peut permettre une ingérence dans la gestion des entités contrôlées.

2. Un contrôle anticipatif : le contrôle interne

Le contrôle interne fait partie, avec l'inspection et les audits, des « métiers de la nouvelle gestion publique »¹⁴¹.

L'"inspection", métier de "policier" pourrait-on dire, est une activité ponctuelle, improvisée et secrète. Confiée à un service externe (Cour des Comptes, Inspection générale d'Etat) ou un supérieur à travers un service interne, elle a tendance à porter sur les opérations et les personnes. Elle procède à la vérification de la régularité ou à la détection des irrégularités donnant lieu à des sanctions. De façon très différente, l'"audit" est une activité systématique et périodique dont la finalité est d'adresser des recommandations au gestionnaire. Il a aussi pour objet d'apprécier l'efficacité des systèmes de gestion des risques et les résultats de la gestion. Dès lors, « sans système de contrôle interne, il n'y a rien à auditer ... »¹⁴² car ledit contrôle est « un support incontournable pour la réalisation d'une mission d'audit »¹⁴³. A la limite, l'audit est un « contrôle de 2^{ème} degré »¹⁴⁴, impliquant la régularité, les standards et les bonnes pratiques. De par sa fonction et sa position, même s'il est interne, l'auditeur est libéré de toute dépendance fonctionnelle à l'égard du pouvoir de nomination (ministre, secrétaire général, etc.) ou des services audités au sein de l'organisation.

Toujours au sens du droit comparé, l'audit se voit érigé, dans le cadre de la LOLF française, en mode de contrôle managérial. Il en est ainsi dans le décret n°2011-775 du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration dont l'article premier énonce que « dans chaque ministère, un dispositif de contrôle et d'audit internes, adapté aux missions et à la structure des

¹⁴¹ Alain-Gérard Cohen, *La nouvelle gestion publique. Concepts, outils, structures, bonnes et mauvaises pratiques ; Contrôle interne et audits publics*, Paris, Gualino, 2012, 3^e éd., p. 87.

¹⁴² Alain-Gérard Cohen, *ibid.*, p. 90.

¹⁴³ Eustache Ebondo Wa Mandzila, « La normalisation du contrôle interne en tant que support du processus d'audit », in Benoît Pigé, *Qualité de l'audit. Enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations*, Bruxelles, De Boeck, 2011, p. 28.

¹⁴⁴ Frédéric Bernard, Nicolas Dufour, *Piloter la gestion des risques et le contrôle interne*, Paris, Maxima, 2019, pp. 109-115.

services et visant à assurer la maîtrise des risques liés à la gestion des politiques publiques dont ces services ont la charge, est mis en œuvre ». (...) L'audit interne est une activité exercée de manière indépendante et objective qui donne à chaque ministre une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations et lui apporte ses conseils pour l'améliorer. L'audit interne s'assure ainsi que les dispositifs de contrôle interne sont efficaces ».

A l'instar du contrôle de gestion, le "contrôle interne" ne fait que, malgré son importance, l'objet d'une consécration elliptique. La notion transparait, en filigrane, dans les dispositions relatives à la fonction de responsable de programme¹⁴⁵ et au rôle accru de la Cour des Comptes¹⁴⁶ dans le contrôle de l'exécution du budget¹⁴⁷. Pourtant, l'écho est primitif : « *Il vient de loin, du fond de notre histoire ... Le premier homme préhistorique qui allumait un feu à l'entrée de sa caverne agissait pour se prémunir contre un risque : celui de l'attaque des bêtes sauvages. Et, ce faisant, il mettait en place un dispositif de contrôle interne* »¹⁴⁸.

Au fil des ramifications contemporaines, les théories de la gestion se sont saisies du sens du contrôle interne qu'elles appréhendent comme un dispositif mis en œuvre au sein d'une organisation pour lui permettre de maîtriser ses opérations en vue de réaliser les objectifs de politiques publiques. Effectivement, le contrôle interne s'adosse à la seule responsabilité du gestionnaire, en étant essentiellement articulé autour de la maîtrise des risques¹⁴⁹.

Aux leçons de certains référentiels¹⁵⁰, le contrôle interne englobe le contrôle interne financier (contrôles budgétaire et comptable) et vise la réalisation des objectifs avec le maximum d'efficacité et le minimum de risque. Conséquemment, la finalité est, pour le gestionnaire, « *de s'assurer en permanence du bon fonctionnement, de l'efficacité du système mis en place par rapport aux risques, c'est-à-dire du degré de maîtrise de la gestion, [en se préoccupant] de trois choses : [i] contrôler les activités du service dont il a la charge : structures, organisation, prise et suivi des décisions ; [ii] éviter les risques d'échec : identification, évaluation et contrôle ; [iii] veiller à la bonne utilisation des ressources : personnels et crédits. Le contrôle interne, ou maîtrise de la gestion, a donc symétriquement un triple rôle : 1. Identifier et prévenir les dysfonctionnements de la gestion ; 2. Repérer et maîtriser les risques qui la menacent ; 3. Promouvoir la performance des résultats qu'elle obtient (économie, efficacité, efficience)* »¹⁵¹. A ce point, il nous faut greffer l'idée que le contrôle de gestion a pour effet de préconiser des régularisations.

¹⁴⁵ Article 13 de la Directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 précitée.

¹⁴⁶ Articles 51 de la Directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009, *op. cit.*

¹⁴⁷ Commission de l'UEMOA, *Guide didactique de la Directive n° 07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant règlement général de la Comptabilité publique au sein de l'UEMOA*, p. 93.

¹⁴⁸ Jacques Renard, *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne*, *op. cit.*, p. 1.

¹⁴⁹ Franck Latifou Djigla, Hervé Affoukou, « Le contrôle financier dans la réforme : *statu quo* ou refondation », in Nicaise Médé (dir.), *La LOLF dans tous ses états*, *op. cit.*, p. 461.

¹⁵⁰ L'exemple de celui de l'Autorité des Marchés financiers (AMF) en France.

¹⁵¹ Alain-Gérard Cohen, *La nouvelle gestion publique...*, *op. cit.*, p. 91 et p. 124.

Dans un système de contrôle interne, le risque est, à n'en point douter, « *tout ce qui peut s'opposer à la (bonne) réalisation des objectifs, être en quelque sorte une autre cause d'échec et, financièrement, de perte* »¹⁵². Il se manifeste sous la forme d'un aléa (événement, action, inaction) de nature à corrompre la capacité d'une gouvernance à réaliser ses objectifs avec succès¹⁵³. Les anomalies de fonctionnement en cause peuvent être des erreurs, des fraudes, des retards, de mauvaises compréhensions auxquels il faut, le cas échéant, corrélérer des procédures de résolution (aussi appelées "contrôles" des risques).

Deux approches sont significatives du contrôle interne parce que permettant d'analyser l'ensemble des risques d'une organisation. Il s'agit de "l'approche par processus" qui recommande de décrire les principales activités exercées par l'organisation ainsi que les sous-processus y afférents. Cela permet de cerner tous les éléments clés d'une gouvernance. Par "l'approche métier", les risques sont distingués par type d'activités : les risques de gouvernance ou de management, les risques financiers, les risques techniques (liés aux métiers clés du périmètre de contrôle) et les risques opérationnels (liés aux supports communication, contentieux, ressources humaines)¹⁵⁴.

Qui dit contrôle interne, doit aussi penser à un « *outil de réduction des risques* »¹⁵⁵. A ce titre, le contrôle interne fait l'objet d'une normalisation. Alors que le contrôle interne classique apportait la garantie qu'un processus spécifique permettait d'aboutir au produit souhaité, « *le contrôle interne normalisé tend désormais à s'assurer que la façon de faire est conforme aux normes. C'est la conformité qui s'impose aux processus* »¹⁵⁶. Tel que conçu par le *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), dans sa version basique, quatre objectifs sous-tendent le contrôle interne : i) la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles, ii) l'efficacité et l'efficience des opérations, iii) la protection du patrimoine, iv) le respect des lois, des règlements et contrats¹⁵⁷. Ensuite, c'est l'apport essentiel du COSO 2 d'avoir démontré qu'il ne suffit pas de se contenter d'évaluer les risques mais plutôt de les gérer de manière globale, dans toute l'organisation et dans toutes les activités (le management des risques)¹⁵⁸.

¹⁵² *Ibid.*, p. 158.

¹⁵³ Vincent Dominique cité par Jacques Renard, *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne*, Paris, Eyrolles, 2012, p. 81

¹⁵⁴ Frédéric Bernard, Nicolas Dufour, *Piloter la gestion des risques et le contrôle interne*, *op. cit.*, p. 111.

¹⁵⁵ Benoît Pigé, *Gouvernance, contrôle et audit des organisations*, Paris, Economica, 2008, p. 146.

¹⁵⁶ En 1992, le *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) a publié un document devenu la référence en matière de contrôle interne intitulé ("*Internal Control – Intergrated Framework*") (Contrôle interne - Cadre de référence). Benoît Pigé, *Audit et contrôle interne. De la conformité au jugement*, 4^e éd., Caen, EMS, 2017, pp. 270-271.

¹⁵⁷ Jacques Renard, *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne*, Paris, Eyrolles, 2012, p. 27.

¹⁵⁸ Jacques Renard, *Ibid.* pp. 71-93

En sus, l'efficacité du contrôle interne doit aussi maîtriser les comportements opportunistes de toutes les parties prenantes de l'organisation. En effet, le comportement opportuniste d'un acteur « *consiste pour ce dernier à exploiter les failles ouvertes par le système pour en tirer grand profit au détriment de [l'organisation], en se dérochant à ses engagements contractuels ou en affectant l'exécution de certains contrats conclus (...)* »¹⁵⁹. Enrayer un tel risque s'impose, d'autant plus que le jeu de pouvoirs au sein d'une administration publique est de plus en plus politiquement marqué et délicatement gangrené par la "grande corruption" prêtée aux autorités officielles.

Pour le reste, l'efficacité du contrôle interne, tout comme celle du contrôle de gestion, peut constituer un facteur d'assouplissement du contrôle financier et du contrôle de gestion. Sous ce rapport, il est disposé, à l'article 91 de la Directive n°07/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Règlement général de la Comptabilité publique, que « *par exception aux dispositions de l'article 87 de la présente Directive et conformément à l'article 13 de la Directive portant loi de finances, le contrôleur financier adapte, dans les conditions définies par la réglementation nationale, les modalités de mise en œuvre de ses contrôles au regard de la qualité et de l'efficacité du contrôle interne ainsi que du contrôle de gestion mis en œuvre par l'ordonnateur* ». L'on remarquera que pareilles dispositions autorisent le contrôleur financier à adapter l'exercice de son contrôle pour qu'il parvienne à une meilleure efficacité, y compris la modulation et l'allègement de son contrôle *a priori* en fonction de la qualité et de l'efficacité du contrôle interne et du contrôle de gestion mis en place par l'ordonnateur ainsi que de l'évaluation des risques.

En fin de compte, l'analyse des risques est une démarche qui interroge les facteurs internes ou externes de blocage dans l'atteinte des objectifs. En tant que processus mis en œuvre au niveau global (ministre ou président d'institution constitutionnelle, coordonnateur des programmes, responsable de la fonction financière, responsable de programme, responsable d'action, responsable d'activité, et leurs collaborateurs), il est destiné à fournir "une assurance raisonnable", mais non absolue, quant à la réalisation de ses objectifs. Cela dénote, si besoin est, l'impératif de créer un service ou direction du contrôle interne dans chaque ministère ou institution constitutionnelle¹⁶⁰.

Conclusion

¹⁵⁹ Eustache Ebondo Wa Mandzila, *La gouvernance de l'entreprise. Une approche par l'audit et le contrôle interne*, Paris, L'Harmattan, 2005, p. 292.

¹⁶⁰ En l'état actuel de l'organisation des administrations centrales au Sénégal, seules les Directions générales du Ministère chargé des Finances et du Budget, notamment celles du Trésor et de la Comptabilité publique, des Impôts et Domaines, et des Douanes comptent, chacune, une Direction du Contrôle interne (DCI) en leur sein. *Décret n° 2017-480 du 3 avril 2017* modifiant le décret n° 2014-1171 du 16 septembre 2014 portant organisation du Ministère de l'Economie, des Finances et du Plan, modifié par le décret 2017-480 du 3 avril 2017.

La réforme des finances publiques se matérialise, en plus des exigences à satisfaire en matière de planification des politiques publiques dans le moyen terme, à travers un pilotage de la performance au double plan opérationnel et organisationnel.

En substance, l'étude que traduisent les développements ci-dessus démontre que le cadre de gestion publique fait progressivement sa mue de rénovation sur le fondement d'une réforme des modalités d'exécution du budget. Toujours est-il que cette transformation ne sera rendue possible que par la combinaison de nouveaux principes de gestion, le management concerté de la performance, l'optimisation des structures et des processus et l'amélioration continue de la gestion budgétaire et financière.

Pour être plus démonstratif, le système de gestion tend à orienter l'organisation vers des objectifs qui lui sont fixés et à vérifier concomitamment que ces objectifs ont bien été atteints. A cette fin, il était utile de réfléchir sur un certain nombre d'outils et de démarches dédiés au pilotage de la performance. Le champ d'action des finances publiques n'est plus seulement imprégné de considérations juridiques. Dans sa préoccupation centrale, il s'intéresse à la totalité des processus financiers, en se concentrant sur la performance de toutes les composantes de la chaîne de gestion publique.

On aperçoit nettement alors comment les budgets-programmes s'efforcent de substituer à l'application mécanique des procédures une nouvelle culture de la performance inspirée par des dispositifs de responsabilisation des acteurs et d'amélioration continue de la qualité du service rendu aux clients du service public.

Il reste toutefois que la réflexion trouve d'autres points d'appui dans l'institutionnalisation des dispositifs de mesure de la performance à laquelle contribueront opportunément l'audit de performance et l'évaluation des politiques publiques.

LA QUESTION DE L'APUREMENT DE DETTES ENTRE L'ÉTAT ET LES ENTREPRISES PUBLIQUES EN DROIT CAMEROUNAIS

Par

GUÉSSÉLÉ ISSÉMÉ Lionel Pierre

Agrégé de droit public

Maître de Conférences

Chef de département de droit public interne

Université de Dschang (Cameroun).

RESUME :

L'endettement est une contrainte à la performance de toute administration. Il est devenu une constante dans la relation que l'État entretient avec les entreprises publiques. Ces dernières sont redevables des contributions fiscales, l'État quant à lui est insolvable de ses contributions financières aux entreprises publiques et du paiement de ses factures. Il naît ainsi des dettes réciproques qui se sont accumulées au point de ne plus pouvoir être liquidées. Face à cette situation, les parties ont opté pour l'apurement qui est mise en œuvre à travers divers mécanismes dont la légalité peut être questionnée. Le régime de cet apurement qui prend appui sur la spécificité des entreprises publiques parmi les contribuables, s'écarte des mécanismes de compensation institués pour se rattacher à la transaction qu'il galvaude néanmoins.

Mots-clés : *Apurement, compensation, insolvabilité, transaction, performance.*

ABSTRACT:

Debt is a constraint on the performance of any administration. It has become a constant in the relationship that the State maintains with public enterprises. The latter are indebted for tax contributions, the state is insolvent for its financial contributions to public enterprises and the payment of its invoices. This gives rise to reciprocal debts that have accumulated to the point of no longer being able to be liquidated. Faced with this situation, the parties opted for the clearance which is implemented through various mechanisms whose legality can be questioned. The system of this clearance which is based on the specificity of the companies among the taxpayers, departs from the compensation mechanisms instituted to be linked to the transaction which it nevertheless undermines.

Keywords: *clearance, compensation, insolvency, transaction, performance.*

Introduction

Le 21 mars 2021, le Fonds Monétaire International a produit un rapport sur la gouvernance des entreprises publiques et sur les risques de cette gouvernance sur la stabilité budgétaire de l'Etat¹⁶¹. Quelques mois plutôt, la Commission Technique de Réhabilitation des entreprises du secteur public et parapublic (ci-après CTR) l'avait précédé dans son rapport annuel¹⁶². L'une des problématiques essentielles abordées dans ces différents rapports est celle des relations financières entre l'Etat et les entreprises publiques caractérisées par l'existence des dettes réciproques qui tendent à se pérenniser. Cette situation est des plus inquiétantes car elle porte atteinte à la performance budgétaire de l'Etat et à la rentabilité économique des entreprises publiques. Elle nécessite l'adoption des solutions dont l'apurement constitue l'option privilégiée.

L'existence de l'Etat serait ébranlée s'il ne pouvait disposer de moyens financiers pour soutenir ses actions¹⁶³. Le cycle d'endettement dans lequel il est engagé avec les entreprises publiques contraint la performance dans le recouvrement de ses moyens. Il est dépendant de ces moyens, lui qui « *n'a d'ordinaire d'autres ressources que les revenus des biens qui peuvent lui appartenir en propre, ou la somme qu'il perçoit sur tous les citoyens par la voie de l'impôt* »¹⁶⁴. Ces moyens rentrent dans les cadres généraux de l'activité financière constituée des dépenses et des recettes¹⁶⁵. Regroupés sous l'appellation de finances publiques, ils ne peuvent être prospères sans un encadrement rigoureux, lequel repose sur la notion de budget¹⁶⁶. Le budget et les finances publiques ainsi magnifiés souffrent quelque fois de ne pouvoir répondre aux attentes en raison des contraintes auxquels ils doivent faire face, eux qui sont en aval de toute activité administrative¹⁶⁷. La relation financière que l'Etat entretient avec les entreprises publiques accentue ces contraintes du fait de l'endettement réciproque relevé, et qui amène à revoir l'essence de la création de ces entreprises.

À l'origine, en dehors des motifs d'ordre économique, social, et industriel¹⁶⁸, les entreprises publiques sont créées pour contribuer au financement du budget de l'Etat. Elles le font à travers le versement des dividendes considérés comme des recettes budgétaires, et d'autres diverses

¹⁶¹ FMI, CAMEROUN. *Renforcer la surveillance, la gouvernance et la maîtrise des risques budgétaires dans la gestion des entreprises publiques*, Rapport technique Mai 2021

¹⁶² CTR, *Rapport sur la situation des Entreprises Publiques et des Etablissements Publics au 31 décembre 2019*, Yaoundé, octobre 2020.

¹⁶³ AMSELEK (P), « Peut-il y avoir un État sans finances? », *RDP*, 1983, p. 267.

¹⁶⁴ LEROY-BEAULIEU (P), *Traité de la science des finances*, Paris, Guillaumin et Cie, 1906, 7^{ème} édition, p. 4.

¹⁶⁵ DUVERGER (M), *Finances publiques*, Paris, PUF, 1971, 7^{ème} édition, p. 29.

¹⁶⁶ GEZE (G), *Traité de sciences des finances*, Paris, Giard & Briere, 1910, p. 3.

¹⁶⁷ LEKENE DONFACK (E. C), *Finances publiques camerounaises*, Paris, Berger-Levrault, 1987, p. 18.

¹⁶⁸ SIMARD (C), « Les entreprises publiques : éléments d'analyse et de réflexion », *Cahiers de recherche sociologique*, n°15,1990, p. 107.

contributions fiscales et douanières auxquelles elles sont assujetties. L'Etat quant à lui entretient des relations commerciales avec ces entreprises en consommant les biens et services qu'elles produisent. Il est également redevable d'un appui financier justifié par la réalisation des missions de service public par ces entreprises, d'où l'alourdissement de leur charges en raison des mesures de stabilité sociale même si en réalité « *cette situation caractérise surtout les établissements publics qui ont une vocation sociale et non purement économique* »¹⁶⁹. La relation Etat-entreprises publiques est une relation particulière avec un volet d'interdépendance financière affirmé reposant sur les spécificités de la nature des entreprises publiques.

L'entreprise publique n'a pas toujours eu un régime clair qui facilite son appréhension. Après les indépendances, le premier texte régissant la matière au Cameroun consacrait plutôt la notion de société de développement. Sans explicitement poser de définition, ce texte établissait des compétences aujourd'hui reconnues aux entreprises publiques. Les sociétés de développement concourraient alors « *sous le contrôle de l'autorité publique, à l'exécution des plans de développement économique et social* »¹⁷⁰. Il a fallu attendre près de 25 ans pour qu'un autre texte de nature législative consacre explicitement la notion d'entreprise publique. L'ordonnance de 1995 n'a pas apporté un éclairci sur la notion¹⁷¹, pas plus que la loi adoptée 4 ans plus tard¹⁷². L'entreprise publique est pour la première fois définie par la loi adoptée en 2017. Il s'agit d'« *une unité économique dotée d'une autonomie juridique et financière, exerçant une activité industrielle et commerciale, et dont le capital social est détenu entièrement par une personne morale de droit public* »¹⁷³. Cette définition qui constitue une avancée par rapport aux textes anciens est lacunaire sur certains points, notamment celui de ne pas clarifier la nature de l'entreprise publique. Celle-ci s'identifie par déduction de celles des différentes formes qu'elle peut prendre. Ainsi, la société à capital public et la société d'économie mixte étant toutes des personnes morales de droit privé, l'entreprise publique est logiquement une personne de droit privé. Cette précision n'est pas dénuée d'importance ; elle fixe les bases de

¹⁶⁹ GAUTRON (J-C), ZUBER (B), « Les entreprises publiques et semi-publiques au Sénégal », in CONSTANTIN (F), COULON (C), DU BOIS DE GAUDUSSON (J), GAUTRON (J-C), ZUBER (B), *Les entreprises publiques en Afrique noire*, tome 1, Sénégal – Mali – Madagascar, Paris, Pedone, 1978, p. 18.

¹⁷⁰ Article 1 de la loi n° 68-LF-9 du 11 juin 1968 sur les sociétés de développement.

¹⁷¹ Le texte ne définissait pas la notion d'entreprise publique. Il se limitait à établir les formes de l'entreprise publique à savoir l'établissement public administratif, la société à capital public et la société d'économie mixte. Voir l'article 3 alinéa 1 de l'Ordonnance n°95/003 du 17 août 1995 portant statut général des entreprises du secteur public et parapublic.

¹⁷² Loi n°99-16 du 22 décembre 1999 portant statut général des établissements publics et des entreprises du secteur public et parapublic.

¹⁷³ Article 3 de la loi n°2017/011 du 12 juillet 2017 portant statut général des entreprises publiques.

la compréhension de la relation financière que l'entreprise publique entretient avec l'Etat.

Même si l'entreprise publique est liée à l'Etat par le capital qui est exclusivement ou majoritairement détenue par ce dernier, sa nature privative impose une séparation fonctionnelle et une autonomie matérielle. Ces éléments sont des attributs essentiels à sa participation « *aux divers aspects de la politique économique, en respectant le principe des avantages comparatifs et en tenant compte d'éventuelles contraintes extérieures* »¹⁷⁴. L'entreprise publique entretient une relation financière complexe avec l'Etat. Cette complexité découle de la fragilité de ses fondements, lesquels semblent être introuvables dans la Constitution, elle qui « *renvoie à un texte spécial le soin de traiter particulièrement des finances publiques* »¹⁷⁵. Les textes spéciaux, qu'il s'agisse des lois sur le régime financier¹⁷⁶ ou des lois de finances ne sont pas explicites sur la question. Cette relation est établie par le droit communautaire, celui de l'OHADA en occurrence qui range les entreprises publiques dans la catégorie des sociétés commerciales¹⁷⁷. Cette filiation induit la soumission des entreprises publiques au régime fiscal de droit commun, à l'impôt sur les sociétés particulièrement¹⁷⁸. L'entreprise publique est donc en principe un contribuable au même titre que les entreprises privées. La relation avec l'Etat s'appuie aussi sur la rentabilité de ces entreprises liée aux activités industrielles et commerciales qu'elles exercent. En tant qu'actionnaire des entreprises publiques, l'Etat attend des dividendes¹⁷⁹ qui constituent pour lui des recettes budgétaires. Du point de vue des activités, l'Etat se présente parfois comme le principal client de ces entreprises soit en raison du monopole légal à elles confié, soit du fait de leurs positions dominantes.

La relation entre l'Etat et les entreprises publiques n'est pas toujours sereine, tant elle est caractérisée par un endettement réciproque. Cet endettement provoqué par une insolvabilité ou une défaillance de chacun des acteurs face à ses obligations tend à se généraliser suscitant la nécessité d'une réponse concrète. L'insolvabilité de l'Etat manifesté par le non-paiement des factures et autres contributions financières auprès de l'entreprise conduit celle-ci à ne plus payer ses impôts normalement et

¹⁷⁴ PESTIEAU (P), GATHON (H-J), « La performance des entreprises publiques. Une question de propriété ou de concurrence ? », *Revue économique*, volume 47, n°6, 1996, p. 1227.

¹⁷⁵ OLIVA (É), « Les finances publiques vues par les constitutionnalistes », *RFFP*, n°133, 1^{er} février 2016, p. 100.

¹⁷⁶ Loi n°2018/011 du 11 juillet 2018 portant Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des entreprises publiques au Cameroun et loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

¹⁷⁷ Article 1 de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique.

¹⁷⁸ Article 2 du Code Général des Impôts.

¹⁷⁹ Article 144 de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique.

régulièrement. Les impôts qui restent exigibles malgré l'insolvabilité de l'Etat ne peuvent plus être considérés comme « *un devoir nécessaire à l'établissement d'un lien social et plus encore, d'un lien social équilibré* »¹⁸⁰. Ils deviennent excessifs¹⁸¹ et confiscatoires, les prélèvements étant au-delà « *de ce qui peut être légitimement consenti par les contribuables* »¹⁸². Dans une telle situation, l'entreprise publique oppose un refus de paiement qui se justifie au regard des créances de l'Etat relativement à sa trésorerie. Les effets sont visibles sur les finances de l'Etat qui ne peuvent plus épouser « *le souci permanent de performance de l'action publique prôné par la nouvelle gestion publique* »¹⁸³. Ils portent aussi atteinte à l'efficacité et à la performance des entreprises publiques et sollicitent par conséquent une réhabilitation ou une restructuration afin d'équilibrer leurs exploitations et être plus performants et compétitifs. L'insolvabilité réciproque de l'Etat et des entreprises publiques est un problème qui a des répercussions sur la stabilité budgétaire de l'Etat. Il préoccupe toutes les parties et même les bailleurs de Fonds¹⁸⁴.

La législation fiscale n'encourage pas explicitement la résolution des créances réciproques entre l'Etat et les entreprises publiques. Elle pose de manière restrictive des conditions de recouvrements des impôts qui ne sont pas fondamentalement favorables à l'apurement des créances. L'apurement est pourtant un processus bien connu en droit, et même en droit fiscal. Il est défini comme l'« *acquittement d'une dette, d'un ensemble de dettes* »¹⁸⁵. Son introduction dans le système fiscal ne saurait se présumer au regard du caractère obligatoire des contributions fiscales. Toutefois, le droit fiscal a consacré un ensemble de mécanismes qui se rapprochent de l'apurement sans véritablement correspondre à sa logique. Dans la pratique pourtant, on peut observer que l'apurement des dettes entre l'Etat et les entreprises publiques est une évidence qui semble s'être érigée en règle. Cela a des conséquences sur la sécurité juridique instituée pour

¹⁸⁰ BOUVIER (M), « La notion de capacité contributive des contribuables dans la société post-moderne », *RFFP*, spécial n°100, *Nouvelle gouvernance financière publique. Grands enjeux de demain*, novembre 2007, p. 85.

¹⁸¹ OLIVA (É), « L'appréciation du caractère confiscatoire ou excessif de l'impôt par le Conseil constitutionnel », Note sous Conseil constitutionnel, 29 décembre 2012, n°2012-662 DC, Loi de finances pour 2013, *AJDA* 2013. 9, *RFDA*, 2013, p. 1273.

¹⁸² PASTOREL (J-P), « Qu'est-ce qu'un impôt confiscatoire ? », *RDP*, n°2, 1^{er} mars 2016, p. 692.

¹⁸³ DEMBA BA (B), *Finances publiques et gestion par la performance dans les pays membres de l'UEMOA : étude de cas du Sénégal*, thèse de doctorat en Droit, Université de Bordeaux, 2015, p. 30.

¹⁸⁴ Le FMI a rendu récemment un rapport dans lequel la question de l'apurement est abondamment analysée. Voir FMI, *Cameroun, Renforcer la surveillance, la gouvernance et la maîtrise des risques budgétaires dans la gestion des entreprises publiques*, Rapport technique, mars 2021, pp. 39-43.

¹⁸⁵ CORNU (G), *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 2018, 12^{ème} édition, p. 200.

renforcer les garanties offertes aux justiciables¹⁸⁶. Cette sécurité juridique est contraire à l'imprévisibilité et l'instabilité qui sont des caractères de l'insécurité¹⁸⁷ manifestée par un droit laissé à l'entière convenance des parties. Il se pose naturellement la question du régime de l'apurement des dettes entre l'Etat et les entreprises publiques en droit camerounais. Plus précisément, on s'interroge sur l'existence d'un régime d'apurement des dettes entre l'Etat et les entreprises publiques. Cette problématique est fondée au regard de l'actualité marquée par les mises en garde des organismes nationaux et internationaux sur les dangers de ce mécanisme. Elle se justifie aussi par la nécessité d'évaluer l'application des exigences de la nouvelle gouvernance financière constituées des objectifs de performance budgétaire, de transparence et de sincérité, de rentabilité des actions des administrations publiques. La réponse à la question se saurait être péremptoire car les méthodes normativistes d'interprétation des textes et divers documents financiers conduisent à adopter une posture mesurée. L'on est en face d'un régime qui se construit en se détachant de la compensation consacrée (I) pour se rattacher à une transaction galvaudée (II).

I. L'évanescence de la compensation consacrée

La fiscalité s'impose à tous les contribuables quelle que soit leur nature. Les opérations de recouvrement peuvent amener l'administration fiscale à percevoir plus que les taux arrêtés. Dans un tel cas, elle peut proposer au contribuable une compensation entendue comme l'action d'équilibrer, de dédommager. La compensation s'impose lorsqu'il y a un déficit entre les obligations qui lient deux parties. Elle correspond à la situation existante entre l'Etat et les entreprises publiques caractérisée par des dettes réciproques.

Pour épurer ces dettes, les parties développent des mécanismes qui épousent la philosophie de la compensation mais qui sont mis en œuvre en s'éloignant de son régime. Concrètement, on observe un effritement des principes de la compensation (A), et un allègement des restrictions posées par le régime de cette compensation (B).

A. L'effritement des principes de la compensation de droit commun

La réglementation fiscale pose un régime de la compensation qui semble concerner uniquement les contribuables de droit commun. Les entreprises publiques et l'Etat pratiquent une compensation qui s'éloigne

¹⁸⁶ BOTTINI (F), « Les implications nouvelles du principe de sécurité juridique en droit administratif », Note sous CE Ass., 16 juillet 2007, Société Tropic Travaux Signalisation, *CRDF*, n°6, 2007, p. 162.

¹⁸⁷ PACTEAU (B), « La sécurité juridique, un principe qui nous manque? », *AJDA*, 1995, p. 151.

des principes du recouvrement intégrale (1) et de la reconduction des excédents fiscaux (2).

1. Le contournement du principe du recouvrement intégral des contributions fiscales

La compensation, telle qu'elle est consacrée pour les contribuables de droit commun est constituée d'un ensemble de principes qui font obstruction à l'effacement réciproque des créances. En effet, le code des impôts établi un régime de compensation qui ne correspond pas au règlement des dettes réciproques entre l'Etat et les contribuables.

Les entreprises publiques ne sont pas des contribuables au même titre que les acteurs commerciaux de droit privé. Elles sont certes des sociétés commerciales¹⁸⁸ soumises aux règles fiscales, mais elles entretiennent une relation particulière avec l'Etat laquelle ne permet pas l'application intégrale du régime fiscal. Les principes de la compensation consacrée en sont un exemple. La compensation des dettes entre l'Etat et les entreprises publiques s'oppose à la compensation de droit commun dont elle tire sa source. Cette dernière repose sur le principe du recouvrement intégral des contributions fiscales à partir duquel tout son régime découle. Plusieurs dispositions construisent ce principe. Le code général des impôts dispose que : « *Nul ne peut se prévaloir de l'existence d'une créance sur l'Etat pour se soustraire à ses obligations déclarative et de paiement* »¹⁸⁹. Cette disposition pose le principe de l'interdiction de la rétention des contributions normalement dues pour compenser la créance de l'Etat. Elle se justifie surtout par le rendement attendu de l'impôt qui « *dépend de la capacité des contribuables à accomplir volontairement et en toute sincérité leurs obligations déclaratives et de paiement des sommes dues* »¹⁹⁰. L'interprétation de cette interdiction diffère suivant le type de contribuable. S'agissant des contribuables de droit commun, elle oblige t à payer normalement et intégralement ses impôts même s'ils disposent de créances envers l'Etat. Du point de vue de la justice et de l'équité, le principe semble être excessif car il expose le contribuable à des sanctions pour défaut de paiement même lorsqu'il est à découvert du fait de l'administration. L'administration fiscale ne s'encombre pas des exigences de justice et d'équité dans son fonctionnement. Elle recherche la rentabilité nécessaire au maintien de l'équilibre budgétaire. En le faisant, elle exprime une exorbitance qui accroît la dépendance des administrés¹⁹¹.

¹⁸⁸ Article 1 de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et GIE.

¹⁸⁹ Article L 7 bis du Code général des impôts.

¹⁹⁰ EVINA OBAM (R), *La politique fiscale au Cameroun : étude sur l'exercice de la compétence fiscale des Etats depuis la décennie 1980*, thèse de doctorat en droit, Université d'Aix-Marseille, 2014, p. 158.

¹⁹¹ LAMBERT (I), « Le contribuable face à l'administration fiscale », in *Psychologie et science administrative*, Paris, PUF, collection CURAPP, 2, 1985, p. 107.

La situation présentée est différente lorsque le contribuable est une entreprise publique. L'entreprise publique comme tous les autres contribuables est soumise au régime fiscal. Toutefois, dans l'opérationnalisation des règles et principes de ce régime l'on observe des inflexions qui sont globalement fondées sur la recherche du consensus. Ce consensus qui se pérennise induit un privilège par rapport aux autres « *contribuables pour lesquels il n'y a pas de compromis possible avec l'administration car ils n'ont rien à négocier* »¹⁹². En effet, la pratique de l'apurement des dettes réciproques par conciliation repose sur des fondements fragiles voir introuvables. Elle dessèche le contenu du principe du recouvrement intégral des contributions fiscales. Concrètement, la pratique de l'apurement des dettes réciproque est un jeu de conditionnalité développé par l'entreprise publique. L'un des impôts les plus importants auquel est astreinte l'entreprise publique est l'impôt sur les sociétés. En tant que société, elle est constituée pour être rentable dans l'intérêt de l'Etat et des différents associés. Ainsi, « *le fonctionnement de la société va-t-il être générateur de bénéfices que le droit fiscal va imposer* »¹⁹³. L'impôt sur les sociétés est assis sur les bénéfices obtenus sur une période de 12 mois correspondant à l'exercice budgétaire¹⁹⁴. Le recouvrement de cet impôt est mensuel. Il est acquitté spontanément par le contribuable au plus tard le 15 du mois suivant¹⁹⁵. La situation de la fiscalité des entreprises publiques n'est pas conforme à cette obligation. Ces entreprises manifestent un défaut de paiement de cet impôt qui viole le principe du recouvrement intégral. Elles ne sont pas toujours sanctionnées pour la violation du paiement mensuel de cet impôt. L'absence de sanction consolide la recherche du consensus et écarte définitivement le principe consacré.

2. Le dépassement de la compensation par imputation des excédents fiscaux sur les impôts futurs

Dans le langage littéraire, la compensation est une opération d'équilibrage. Elle se manifeste par l'opposition d'une obligation exigible à une autre. La notion est introduite dans la fiscalité avec des mécanismes particuliers qui épousent la complexité de la matière, et contribuent à renforcer le désordre qui y règne¹⁹⁶. En effet, « *le droit fiscal présente une grande technicité et, si l'on ne fait pas l'effort de passer par la technique, le débat tourne rapidement autour de quelques grands principes* »¹⁹⁷. La technique utilisée dans le cadre de la compensation est celle de la reconduction des excédents

¹⁹² Ibid.

¹⁹³ SERLOOTEN (P), DEBAT (O), *Droit fiscal des affaires*, Paris, Dalloz, 2018-2019, 17^{ème} édition, p. 383.

¹⁹⁴ Article 15 du Code général des impôts.

¹⁹⁵ Article 21 du Code général des impôts.

¹⁹⁶ BUISSON (J), « Le grand désordre des qualifications fiscales », in *Constitution et finances publiques, Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP*, Paris, Economica, 2005, p. 309.

¹⁹⁷ LAMBERT (I), « Droit public financier et droit fiscal : une famille à recomposer ? », *RFFP*, n°133, 1^{er} février 2016, p. 113.

fiscaux qui est écartée dans le cadre de l'apurement des dettes réciproques entre Etat et entreprises publiques.

Un excédent fiscal est un surplus perçu par l'administration fiscale lors des recouvrements. Après un exercice budgétaire, l'administration fiscale peut se rendre compte qu'elle a perçu des impôts au-delà du taux fixé. L'excédent engendre un crédit d'impôt qui doit en principe être restitué¹⁹⁸ au contribuable. À la fin d'un exercice, chaque contribuable établit une comptabilité qui doit faire ressortir les états financiers. Cela intéresse l'administration fiscale qui a partir des informations produites évalue le niveau de perception des différents impôts, et de voir si les sommes recouvrées sont conformes aux bénéficiaires déclarés. Le code général des impôts dispose que : « *les déclarations annuelles récapitulatives qui font apparaître un trop perçu donnent lieu, après validation par les services compétents, à remboursement ou imputation sur les impôts futurs à la demande du contribuable* »¹⁹⁹. Dans la pratique, on observe une divergence d'option entre les différents acteurs. Alors que le contribuable opte toujours pour le remboursement, l'administration fiscale propose plutôt une imputation sur les impôts futurs.

L'imputation des excédents sur les impôts futurs constituent le mécanisme principal de la compensation. Il ne correspond pas à la spécificité des relations financières entre l'Etat et les entreprises publiques caractérisées par l'existence des créances réciproques. De manière globale, les entreprises publiques dans leurs grandes majorités ne sont pas dans une situation de régularité fiscale par laquelle on pourrait observer des excédents dans les impôts recouverts par l'administration fiscale. Face à son insolvabilité, l'entreprise publique oppose l'existence de créance de l'Etat qui affecte sa rentabilité. L'examen des rapports financiers révèle parfois des situations inattendues en ce qui concerne les dettes réciproques entre les deux parties. L'Etat se retrouve généralement être plus redevable que l'entreprise. Le dernier rapport de la CTR le démontre avec la situation financière et fiscale de la SODECOTON²⁰⁰. Malgré la compensation des dettes réciproques engagée par les deux parties, il reste toujours un solde dû par l'Etat²⁰¹ qui constitue la dette publique²⁰².

La grande majorité des entreprises publiques sont éligibles à la restructuration. Très peu sont celles qui présentent des bilans positifs et excédentaires au terme d'un exercice budgétaire. Le déficit constaté est pour une grande part la responsabilité de l'Etat en raison de la violation de

¹⁹⁸ GROSCLAUDE (J), MARCHESSOU (P), *Droit fiscal général*, Paris, Dalloz, 2017, 11^{ème} édition, p. 183.

¹⁹⁹ Article 74 alinéa 4 du Code général des impôts.

²⁰⁰ Société de développement du coton.

²⁰¹ CTR, *Rapport sur la situation des Entreprises Publiques et des Etablissements Publics au 31 décembre 2019*, octobre 2020, p. 41.

²⁰² NGUEDIA MEIKEU (H), « Le déficit budgétaire dans le droit public financier de la CEMAC : le cas du Cameroun », *RADSP*, Vol VIII, Supplément 2020, p. 87.

ses obligations. Toujours dans le rapport de la CTR, il ressort que l'Etat n'avait pas versé les sommes dues au titre de l'incidence financière des différentes mesures de baisse des loyers SIC tel qu'il ressort des états financiers pour l'année 2019. L'entreprise est ainsi privée d'une source de financement de ses activités. La possibilité de se retrouver dans une situation d'excédents fiscaux est illusoire. Les entreprises évaluées par la CTR sont dans une insolvabilité qui n'est pas limitée à un seul exercice budgétaire. Pour le cas de la SODECOTON évoqué, le rapport fait état d'un déficit depuis 2014. Le principe de la compensation par imputation des excédents sur les impôts futurs ne s'appliquent pas à la situation dans laquelle se retrouvent les entreprises publiques. Il n'y a pas d'excédents fiscaux, et la redevabilité n'est pas à sens unique. Ce principe est déclassé au profit des techniques qui obéissent à une philosophie différente, celle de la conciliation. La mise en œuvre de l'apurement des créances réciproques ne s'accommodent pas des restrictions posées par le régime de la compensation de droit commun.

B. L'allègement des restrictions du régime de la compensation

La réglementation fiscale ne pose pas de manière formelle un régime de l'apurement des créances réciproques entre l'Etat et les entreprises. La pratique de la compensation observée en s'éloignant des principes consacrés contournent les interdictions posées. Il s'opère au profit de cette pratique un allègement de l'interdiction des compensations de dettes réciproques (1), et un allègement de l'interdiction de rétention des contributions en cas d'existence de créances (2).

1. L'allègement de l'interdiction des compensations des dettes réciproques

La législation fiscale a assorti le régime de la compensation d'un ensemble de restrictions contraignantes. De principe, l'apurement des dettes par compensation est interdit. Le code des impôts l'affirme clairement lorsqu'il dispose que « *les demandes de compensation ou de remboursement sont accompagnées d'une attestation de non redevance* »²⁰³. Ainsi, même en cas de compensation par reconduction des crédits d'impôts dans les impôts futurs, le contribuable doit être dans une situation de non redevance. Autrement dit, il doit être en régularité sur toutes les contributions exigibles. Strictement parlant, cette disposition interdit toute possibilité de balancement des créances entre l'administration fiscale et le contribuable. Cette interdiction est extrêmement rigoureuse si elle devait être appliquée à tous les contribuables.

La fiscalité est généralement considérée comme oppressive pour les contribuables. Les impôts sont de plus en plus nombreux avec des taux élevés. À côté de cela, l'Etat a besoin de croissance, il a besoin que les

²⁰³ Article 149 du Code Général des Impôts.

acteurs investissent. Ainsi, le droit reflète la contradiction des politiques fiscales qui cherchent à taxer le plus possible mais aussi à attirer des entreprises²⁰⁴. L'interdiction de compensation des dettes peut être un facteur de ralentissement de la rentabilité des entreprises et une cause de stagnation de la croissance économique. L'interdiction de la compensation des dettes si elle est élargie aux entreprises publiques porterait atteintes à plusieurs principes bien établis en finances publiques. Il s'agit du principe d'égalité, du principe de nécessité de l'impôt et du principe de l'imposition à raison des facultés contributives du contribuable.

Le principe d'égalité devant l'impôt tire sa source du principe de l'égalité devant la loi. Ce principe a « *permis de bâtir des démocraties où l'arbitraire était sinon vaincu, du moins dénoncé, où chacun a obtenu, à la suite d'âpres combats, le droit de participer à la vie de la cité, quels que soient son origine, sa fortune, son niveau culturel, son statut social* »²⁰⁵. Consacré au plus haut niveau de la hiérarchie des normes juridiques²⁰⁶, le principe d'égalité irrigue tous les domaines de la vie en société. C'est un principe vaste et fluide qui se colore au contact des matières qu'il touche. Il présente une allure insaisissable, à tel point que la plupart des textes juridiques qui en parlent, s'en tiennent à la signification classique à savoir l'idée de l'égalité devant la loi²⁰⁷. Comme dans tous les domaines, l'égalité n'est pas une égalité mathématique. Le droit tolère des différenciations au nom de l'égalité. C'est le cas avec la notion de discrimination positive « *qui consiste à instituer des inégalités pour promouvoir l'égalité, en accordant à certains un traitement préférentiel* »²⁰⁸. Le droit fiscal est fondamentalement un droit des discriminations positives. Le conseil constitutionnel français l'a confirmé en affirmant que « *le principe d'égalité ne fait pas obstacle à ce que soient établies des impositions spécifiques* »²⁰⁹. Les discriminations ne doivent pas être libres et détournées de la recherche d'un objectif précis. La déference de traitement induite doit être justifiée, « *ce qui appelle, d'une part, de définir des catégories d'une manière objective et, d'autre part, que cette différenciation soit en phase avec l'objet du texte qui en est le support* »²¹⁰.

Les entreprises publiques ne sauraient être soumises au même régime fiscal que les contribuables ordinaires. Le contexte camerounais marqué par un assujettissement de ces entreprises aux *desiderata* de

²⁰⁴ LEROY (M), « Les enjeux de la territorialité fiscale », *Gestion et management public*, 2016/1, Vol 4, n°3, p. 13.

²⁰⁵ ROBERT (J), « Le principe d'égalité dans le droit constitutionnel francophone », *Cahiers du Conseil constitutionnel* n°3 – novembre 1997, p. 2.

²⁰⁶ Article 1 alinéa 2 de la Constitution.

²⁰⁷ GHARSALLAH (I), « L'égalité devant l'impôt dans la constitution tunisienne », *Revue libre de Droit*, 2017, p. 36.

²⁰⁸ LEVADE (A), « Discrimination positive et principe d'égalité en droit français », *Pouvoirs* 2004/4 (n°111), p. 59.

²⁰⁹ Cons. const., déc. n° 2009-599 DC du 29 déc. 2009, *Loi de finances pour 2010*.

²¹⁰ AYRAULT (L), « Le principe d'égalité en matière fiscale », *Titre VII*, numéro 4 – Avril 2020, p. 37.

l'administration centrale, nécessite la mise en œuvre d'un régime préférentiel sur lequel doivent s'appuyer les mécanismes d'apurement des créances réciproques. La rentabilité et la performance des entreprises publiques sont tributaires du comportement de l'administration. Cette administration est astreinte à des obligations qui conditionnent la compétitivité des entreprises publiques. Le principe de nécessité de l'impôt serait également affecté si l'interdiction de compensation était élargie aux entreprises publiques.

Le principe de nécessité de l'impôt n'a pas une valeur constitutionnelle explicite comme c'est le cas ailleurs. Il ne manque pas pour autant d'avoir une justification théorique affirmée. En tant que contribution obligatoire, l'impôt est une atteinte à la propriété individuelle qui doit toujours avoir une justification concrète. Il doit être indispensable et nécessaire pour obliger les citoyens. Il en résulte « *que ni la fraude ni le refus de l'impôt ne sauraient se justifier au nom de la liberté individuelle* »²¹¹. En prenant appui sur le caractère obligatoire de l'impôt, les pouvoirs publics érigent la préservation des recettes fiscales en axe fondamental de la politique budgétaire, et souhaitent par conséquent « *mieux encadrer les pratiques fiscales des entreprises et notamment limiter les comportements abusifs ou frauduleux* »²¹². D'un autre côté, comme le rappelle si bien le Professeur Michel BOUVIER, « *comme les droits et libertés individuels ne sauraient pas pour autant être remis en cause au nom du principe de nécessité de l'impôt, il faut donc que les deux principes, de nécessité et de liberté, puissent être conciliés* »²¹³. L'interdiction de la compensation des dettes appliquée aux entreprises publiques altère la recherche de cet équilibre. Elle conduit à réclamer des contributions au-delà des facultés contributives de l'entreprise publique, dont l'insolvabilité a pour cause les créances de l'Etat.

La constitution dispose que « *Chacun doit participer, en proportion de ses capacités, aux charges publiques* »²¹⁴. Cette disposition instaure une certaine équité en matière fiscale qui doit s'appliquer à tous les contribuables. L'impôt doit reposer sur les potentialités des citoyens. Il doit être « *progressif, personnalisé et tenir compte de la faculté contributive du contribuable* »²¹⁵. L'interdiction des compensations des dettes réciproques élargie aux entreprises publiques viole l'esprit de l'équité fiscale. L'impôt sur les sociétés auquel sont assujetties les entreprises publiques représente une part plus importante des impôts directs dans les pays de la Zone franc, dans la mesure où les sociétés de taille importante concentrent l'essentiel

²¹¹ BOUVIER (M), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, coll. Système, 2010, 10^e édition, p. 63.

²¹² CAUSSADE (I), *La stratégie fiscale de l'entreprise : entre optimisation et fraude*, thèse de doctorat en droit, Université Toulouse Capitole, 2017, p. 9.

²¹³ CAUSSADE (I), *La stratégie fiscale de l'entreprise : entre optimisation et fraude*, op.cit., p. 9.

²¹⁴ Préambule de la Constitution.

²¹⁵ BOUVIER (M), « La question de l'impôt idéal », in *Archives de philosophie du droit*, tome 46, L'impôt, Paris, Dalloz, 2002, p. 20.

du potentiel de recettes directes²¹⁶. Cela ne devrait pas conduire à une oppression fiscale, ce surtout lorsque l'insolvabilité de l'entreprise peut avoir pour cause le fait de l'Etat. Dans un tel cas, on pourrait y voir le contenu d'un impôt confiscatoire. L'impôt confiscatoire soulève la question de savoir si le contribuable peut, dans certains cas, s'opposer à la perception d'impôts régulièrement votés par le Parlement « *mais dont le taux serait particulièrement prohibitif ou l'assiette outrageusement large, ce qui pourrait ainsi porter une atteinte illégitime au principe du respect de la propriété* »²¹⁷. Pour le cas de l'apurement évoqué, l'interdiction de compensation des dettes réciproques renforcerait le caractère injuste de l'exigibilité des impôts des entreprises publiques dans une situation de dettes accumulées envers l'Etat.

Certaines entreprises publiques sont dans une situation d'insolvabilité favorisée par les défaillances récurrentes de l'Etat. Dans son rapport sur la situation des entreprises publiques, le FMI relève que la pratique installée entre l'Etat et certaines entreprises publiques repose sur l'accumulation régulière d'arriérés réciproques dont l'apurement est effectué par des conventions de compensation de dettes croisées²¹⁸. Toujours dans ce rapport, le FMI présente l'origine des créances entreprises publiques sur l'Etat. Celles-ci naissent des factures non payées, de certains choix de politique publique de l'Etat qui viennent accroître les risques vis-à-vis des entreprises publiques, D'une part, l'Etat administre le prix de vente au détail de certains biens essentiels à la nation²¹⁹, il est ainsi redevable d'une compensation auprès des entreprises publiques productrices pour manque à gagner lorsque les prix de vente administrés sont largement en deçà des conditions de marché. De même, l'Etat a confié à quelques entreprises publiques la prise en charge du coût de missions de services publics dont il doit rembourser le coût *a posteriori*. Enfin, certaines entreprises publiques préfinancent des investissements publics pour lesquels l'Etat sera redevable (cas des travaux de modernisation du Port Autonome de Douala). Des dettes de l'Etat vis-à-vis desdites entreprises publiques naissent alors et s'accumulent lorsque l'Etat n'est pas en mesure de payer dans les délais et au montant effectivement dû selon les factures de prestations fournies par les entreprises. Il s'engage avec les entreprises publiques dans un cycle d'endettement qui altère la recherche de la performance et de l'efficacité. Ce cycle d'endettement a une incidence sur les objectifs poursuivis par la fiscalité et conduisent les entreprises vers les privatisations et

²¹⁶ BOISSET (L), EHRHART (H), « La mobilisation fiscale dans les pays de la zone franc : principaux enseignements sur longue période », *Techniques Financières et Développement*, 2014/2, n°115, p. 26.

²¹⁷ LACHAPELLE (A), « La capacité contributive en matière fiscale : à la croisée du principe d'égalité et du droit de propriété », *Revue générale du contentieux fiscal*, 2013/5-6, septembre-décembre, p. 333.

²¹⁸ FMI, CAMEROUN. *Renforcer la surveillance, la gouvernance et la maîtrise des risques budgétaires dans la gestion des entreprises publiques*, Rapport technique Mai 2021, p. 39.

²¹⁹ Par exemple : huile de palme, riz, carburants, services postaux, loyers, électricité, eau.

restructurations. La compensation qui aurait pu être un moyen de correction des défaillances se voit être interdite en cas d'existence des dettes réciproques. Cette interdiction appliquée de manière stricte est contraire à l'équité, or un système fiscal qui favorise l'équité est enclin à être efficace²²⁰. La pratique de l'apurement par la compensation des dettes comble les imperfections de la réglementation en s'écartant des interdictions posées.

2. L'allègement de l'interdiction des soustractions aux obligations de paiement

Le principe de l'obligation de paiement est consacré de manière absolue par la réglementation fiscale. Il participe à assurer la disponibilité du financement pour la réalisation des missions d'intérêt général. Ainsi, quelle que soit l'idée qu'on se fait du rôle de l'État, et de l'étendue de ses interventions, ou de leurs limites, « *il faut qu'il y ait des recettes; il faut qu'une contribution soit demandée à la population* »²²¹. En effet, le Code Général des Impôts dispose que « *nul ne peut se prévaloir de l'existence d'une créance sur l'Etat pour se soustraire à ses obligations déclarative et de paiement* »²²². En portant atteinte à cette interdiction, le contribuable s'expose à des sanctions qui vont des pénalités, du redressement fiscal jusqu'à la fermeture de l'Établissement ou encore de l'interdiction d'activité.

Cette interdiction semble ne pas s'appliquer aux relations financières entre l'Etat et les entreprises publiques. L'exception qui se construit n'est certes pas consacrée, mais sa généralisation consolide la mise à l'écart de l'interdiction. Les entreprises publiques se soustraient effectivement de l'obligation de paiement de leurs impôts en arguant de l'existence de créances sur l'Etat. Cette pratique juridiquement condamnable par une interprétation stricte de la loi est consolidée par un comportement validé par les parties prenantes. Il se développe ainsi une normativité parallèle plus conforme au vécu des acteurs qu'à la rigueur de l'interprétation normative. La pratique de l'apurement par compensation construit une normativité alternative qui a tendance à faire concurrence voir à se substituer à la norme officielle. Elle est validée par les acteurs au regard de la satisfaction réciproque qu'elle permet. Comme dans tout processus porté par le consensus, la pratique de l'apurement se met en œuvre par le jeu de la négociation. Elle est provoquée par le refus ou l'impossibilité du paiement des impôts par l'entreprise. À partir de cet instant, l'administration se retrouve dans l'obligation de négocier car coupable d'être débitrice de plusieurs créances envers l'entreprise publique. Au regard de l'accumulation des dettes que l'on observe, l'on

²²⁰ MAYER (S), *Étude des obstacles à l'équité et à l'efficacité du système fiscal français*, thèse de doctorat en droit, Université Panthéon-Assas, 2016, p. 20.

²²¹ VINOT (P), « Fiscalité et capacité contributive. Quelques aspects de l'égalité devant l'impôt », *Journal de la société statistique de Paris*, tome 110, 1969, p. 19.

²²² Article L 7 bis du Code Général des Impôts.

peut dire que la négociation est plus une contrainte qu'une décision volontaire.

Pour qu'il y'ait apurement par compensation des dettes réciproques, il faut que l'interdiction de soustraction au paiement en cas d'existence de créance ne soit pas appliquée ou que sa violation ne soit pas sanctionnée. Cette exception est favorisée par le droit fiscal conventionnel non limité aux conventions fiscales internationales²²³ qui émerge de plus en plus. Au niveau interne, il se construit nécessairement en apportant des inflexions à la fiscalité de droit commun et en réduisant l'exorbitance de l'administration fiscale. Néanmoins, l'on ne peut conclure à un dessaisissement de l'Etat dans l'élaboration et dans l'application du régime fiscal. Il demeure toujours à l'origine de la production de la norme fiscale, et toute inflexion ne peut se faire sans sa validation expresse ou tacite. Les normes issues des pratiques conventionnelles de l'apurement bénéficient de son accord, lui-même étant acteur du processus. Ce constat consolide la pérennité du contenu de la norme fiscale malgré l'évolution et quelques ajustements de ses formes. Cette norme vise à permettre à l'État de se doter du fondement matériel de sa puissance pour réaliser les fins qu'il s'assigne²²⁴. Il ne peut donc jamais s'en écarter, quitte à trouver des solutions alternatives qui doivent toujours avoir pour objectif la recherche de l'équilibre du système budgétaire. C'est dans ce sens qu'émerge un système d'apurement reposant sur la transaction.

II. L'émergence d'une transaction galvaudée

L'apurement des dettes réciproques entre l'Etat et les entreprises publiques, bien qu'il s'opère par compensation, ne s'appuie pas sur le régime de la compensation établi. Il tire sa régularité de son rattachement à la transaction consacrée par la législation. Le régime qui se construit progressivement, est formellement rattaché à la négociation des dettes croisées (A). C'est un régime qui ne manifeste pas encore toute la cohérence nécessaire, il est matériellement détaché de la performance budgétaire (B).

A. Un régime formellement rattaché à la négociation sur les dettes croisées

La transaction est un processus par lequel les parties à un litige y mettent fin à l'amiable en se faisant des concessions réciproques²²⁵. Ce mécanisme introduit dans le régime fiscal²²⁶ est le fondement de la validité des mécanismes de négociation sur les dettes. Il permet la transaction à

²²³ BERTRAND (H), «Le droit conventionnel et la territorialité de l'impôt sur les sociétés », *RFFP*, n°146, mai 2019, p. 111.

²²⁴ KALLERGIS (A), « L'élaboration de la norme fiscale », *RFFP*, n°146, mai 2019, p. 62.

²²⁵ CORNU (G), *Vocabulaire juridique, op.cit.*, p. 2179.

²²⁶ Article L 125 du Code Général des impôts.

travers les compensations budgétaires et financières (1), et la transaction par la substitution de responsabilité (2).

1. La transaction par les compensations budgétaires et financières

La transaction n'est possible que lorsque deux parties sont redevables mutuellement. Au regard de l'impossibilité de solder leurs créances par leurs patrimoines respectifs, elles décident de faire des conciliations, des compensations. La transaction n'est pas une opération informelle, elle doit manifester une volonté explicite des parties de s'engager dans le processus et de faire disparaître les créances. Le Code civil le précise clairement en disposant que « *les transactions ne règlent que les différends qui s'y trouvent compris, soit que les parties aient manifesté leur intention par des expressions spéciales ou générales, soit que l'on reconnaisse cette intention par une suite nécessaire de ce qui est exprimé* »²²⁷. L'intention n'est plus à démontrer car la pratique tend à se généraliser depuis un certain temps. Cette généralisation semble traduire une volonté consentante pour les parties de se soumettre à cette pratique. La régularité du processus est tout de même questionnée car bien que le processus se rattache à la transaction consacrée dans le code des impôts, il n'épouse pas totalement les règles établies. La transaction sur les créances réciproques entre Etat et entreprises publiques ne rentre dans aucun des cas de recours consacrés par la loi²²⁸. Elle se déroule suivant les procédés bien précis développés par les parties. C'est le cas des compensations budgétaires et financières.

Les compensations budgétaires et financières sont des mesures d'effacement des créances proposées par chacune des parties. Elles diffèrent suivant les possibilités des parties. L'Etat possède une large gamme de mesure à proposer en raison de la diversité de ses contributions financières aux entreprises publiques. Les mesures de compensation proviennent donc majoritairement de lui. Elles peuvent être budgétaires ou financières. L'entreprise quant à elle est généralement redevable des dettes fiscales et douanières, et du versement des dividendes à l'Etat actionnaire²²⁹ car sa gestion doit tenir compte de la distribution des revenus²³⁰. En ce qui concerne l'Etat, il est soumis à une variété d'obligations financières dont certaines naissent en fonction des nécessités conjoncturelles. Il peut être amené à intervenir dans le secteur économique en imposant des mesures qui vont alourdir les charges de l'entreprise. Il

²²⁷ Article 2049 du Code Civil.

²²⁸ Le code des impôts dispose que la transaction est possibles dans les deux cas suivants :

- avant la mise en recouvrement suivant une procédure de contrôle ;
- durant toute la procédure contentieuse.

²²⁹ Article 144 de l'acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et au groupement d'intérêt économique.

²³⁰ PESTIEAU (P), GATHON (H-J), « La performance des entreprises publiques. Une question de propriété ou de concurrence ? », *Revue économique*, volume 47, n°6, 1996. p. 1227.

porte ainsi atteinte à la compétitivité de l'entreprise en mettant plus de charge à son actif que les entreprises privées. L'insolvabilité de l'entreprises publiques devient donc une évidence des lors que l'Etat ne respecte pas ses engagements.

Les modalités de compensation vont varier en fonction de la nature des créances. La pratique permet d'identifier plusieurs variantes. Il s'agit de la compensation entre dettes de l'Etat et dettes fiscales et douanières des entreprises mise en œuvre par la *Commercial Bank of Cameroon*. Ce mécanisme de compensation nécessite comme tous les autres une évaluation préalable des dettes. D'un côté l'Etat peut être redevable des factures impayées ou autres contributions financières auprès de l'entreprise. L'entreprise quant à elle est redevables des dettes fiscales ou des droits de douane. La compensation va s'effectuer par effacement réciproque à montant égale. Autrement les montants doivent correspondre réciproquement de telle sorte qu'il soit possible qu'il puisse avoir un solde. C'est le cas avec la compensation des dettes croisées en cours entre ENEO et l'Etat où, au sortir de la compensation, l'Etat reste toujours débiteur, sa dette étant supérieure à celle de l'entreprise.

Une autre technique d'apurement consiste à faire une compensation entre dividendes à verser et dettes de l'Etat. Ce mécanisme a été mise en œuvre par le Port autonome de Douala. Par ce mécanisme, l'entreprise qui réclame à l'Etat le paiement des factures et autres contributions financières va proposer une compensation par le non versement des dividendes à l'Etat.

La compensation de dettes fiscales de l'entreprise par accroissement des parts de l'Etat au capital social de l'entreprise²³¹ est une autre possibilité expérimentée par les parties. Pour ce cas, l'entreprise se trouve être redevable des dettes fiscales. Dans l'impossibilité de les solder elle propose à l'Etat une augmentation des parts dans le capital social.

D'autres techniques de conciliation sont mises en œuvre et reposent sur les appuis financiers de l'Etat. Il s'agit des subventions et des prises de participation dans le capital des entreprises publiques. La subvention est une « *Aide financière sans contrepartie, somme allouée, en général par les pouvoirs publics, en faveur d'une œuvre, d'une institution ou d'une entreprise digne d'intérêt et d'encouragement* »²³². Du point de vue théorique, les subventions représentent une dimension non négligeable de l'action publique. Elles pérennisent les velléités paternalistes de l'Etat sur les entreprises publiques et sur l'économie en général. C'est un « *mode d'intervention indirect mais omniprésent, et dont personne n'a jamais pu faire réellement le bilan* »²³³. Elles regorgent des effets intéressants mais aussi inquiétants

²³¹ FMI, CAMEROUN. *Renforcer la surveillance, la gouvernance et la maîtrise des risques budgétaires dans la gestion des entreprises publiques*, op.cit., p. 40.

²³² CORNU (G), *Vocabulaire juridique*, op.cit., p. 2100.

²³³ PONTIER (J-M), « L'obscur clarification de la politique des subventions », *AJDA*, 2018, p. 2172.

dans le régime fiscal qu'il est nécessaire d'en parler. Les subventions sont considérées comme des aides d'Etat²³⁴ dont le principe est l'interdiction. La raison en est que « *la théorie de l'équilibre enseigne que lorsqu'une économie de marché fonctionne de façon parfaite toute intervention de l'Etat entraîne des inefficacités allocatives ou de production* »²³⁵. Elles portent atteintes à la libre concurrence nécessaire à la rentabilité et à la performance des acteurs économiques. La subvention peut être déclassée comme aides publiques interdites pour devenir acceptable ; elle doit pour cela être une mesure de compensation en faveur d'une entreprise chargée d'obligations de services publics²³⁶. La subvention utilisée dans le cadre de l'apurement des dettes est la subvention d'exploitation. La société immobilière du Cameroun²³⁷ a bénéficié de cela récemment en raison de la baisse des loyers des immeubles qu'elle gère, ladite baisse était une conséquence la politique de prix moyen adoptée par l'Etat. On peut enfin citer la technique de prise de participation dans le capital de l'entreprise.

L'entreprise publique en situation d'insolvabilité soit sur la fiscalité ou sur les versements des dividendes peut proposer à l'Etat une compensation par accroissements de ses parts dans le capital au prorata des montants des créances et du cout de l'action. Cela n'est valable que pour les entreprises constituées comme société d'économie mixte c'est-à-dire où l'Etat ne détient pas intégralement le capital-actions²³⁸. Elle induit une restructuration de l'action de l'Etat dans les entreprises publiques. La trop grande implication de l'Etat dans les entreprises est une source de blocage du déploiement des mécanismes de compensation. L'Etat est appelé à réduire ses participations dans les entreprises comme cela se fait un peu partout ailleurs. Le modèle de société à capital public par lequel le capital est intégralement détenu par l'Etat, est source de lourdeur et ne favorise pas la performance des entreprises. Il rend le processus d'apurement de dettes illusoire. Un cas symptomatique est celui de la CAMAIR-CO²³⁹ ou encore de la SONARA²⁴⁰. Ces deux entreprises ont des dettes fiscales que l'on pourrait qualifier de non recouvrables. Aucune technique de compensation ne peut permettre un rééquilibre de la situation fiscale de ses entreprises. Les subventions récurrentes et autres

²³⁴ Article 78 du règlement n°06/19-UEAC-639-CM-33 relatif à la concurrence.

²³⁵ LEGROS (P), « Subventions et politique de concurrence », *Reflets et perspectives de la vie économique*, 2004/1 (Tome XLIII), p. 20.

²³⁶ Article 78 du règlement n°06/19-UEAC-639-CM-33 relatif à la concurrence. Cette compensation ne doit pas octroyer un avantage économique susceptible de favoriser l'entreprise bénéficiaire par rapport à ses concurrents, si cette entreprise ne jouit pas d'un monopole.

²³⁷ CTR, *Rapport sur la situation des Entreprises Publiques et des Établissements Publics au 31 décembre 2019*, Yaoundé, octobre 2020, p. 127.

²³⁸ Article 3 de la loi n°2017/011 du 12 juillet 2017 portant statut général des entreprises publiques.

²³⁹ Cameroun Airlines Corporation.

²⁴⁰ Société nationale de raffinage

aides publiques n'ont pas permis d'assainir la situation de ces entreprises. Elles ont au contraire augmenté les contraintes budgétaires de l'Etat.

2. La transaction par la substitution de responsabilité

La substitution de responsabilité évoquée ici est celle qui porte sur la redevabilité financière des entreprises publiques. Cette forme de conciliation est rare en pratique mais les quelques cas répertoriés permettent d'y voir le contenu d'une opération de conciliation.

La substitution de responsabilité est une opération supportée par l'Etat. L'entreprise publique se retrouve dans un endettement contracté pour réaliser ses missions et ne parvient pas à être solvable du fait de l'existence de créances sur l'Etat. Pour apurer les dettes, l'Etat va se subroger à l'entreprise publique auprès de ses créanciers en vue de solder sa dette. Ce mécanisme apporte une bouffée d'oxygène pour des entreprises qui se trouvent dans une situation précaire pour la plupart²⁴¹. Il permet à l'entreprise publique de ne plus être redevable auprès de ses créanciers qui ne sont pas liés par la relation qu'elle entretient avec l'Etat.

Concrètement, dans certains cas, en contrepartie d'une diminution ou extinction de sa dette à l'égard d'une entreprise, l'Etat peut être conduit à se subroger à ladite entreprise pour réaliser un paiement dû par cette entreprise à l'endroit d'une entreprise tierce. En l'espèce, l'Etat s'est subrogé au cours de la période 2019-2021 à CAMTEL, à la CDE, CAMWATER et ALUCAM²⁴² dans le paiement des sommes dues par ces entreprises à leurs créanciers. Cette technique très usuelle permet un effacement des créances entre l'Etat et l'entreprise publique considérée, mais du point de vue de l'Etat, elle transfère la dette vers un autre créancier. Ainsi, elle ne permet pas une extinction définitive de la créance dans le sens d'une disparition totale.

Un dernier exemple objet d'actualité mérite d'être relevé en raison du fait qu'il réunit plusieurs techniques de conciliation. C'est le cas de la société ENEO²⁴³ dans laquelle l'Etat est actionnaire minoritaire à 44% des parts. Cette entreprise a sollicité le paiement des arriérés de l'Etat de FCFA 93 459 063 359. Les modalités d'apurement envisagées reposent sur un mécanisme de cession des créances. Il s'agit concrètement du rachat de la dette de l'Etat vis-à-vis d'ENEO par plusieurs banques locales, lesquelles vont procéder à l'apurement de cette créance au profit d'ENEO. Toutefois, l'examen du contenu du dossier permet de relever que la

²⁴¹ YINDJO TOUKAM (C.F.) « L'influence des mesures de riposte contre la covid-19 sur le droit au bonheur du citoyen en droit Camerounais », *RJB*, n°3, 2021, p. 12.

²⁴² CAMTEL (Cameroon Telecommunications), CDE (Camerounaise des Eaux), CAMWATER (Cameroon Water utilities), ALUCAM (Compagnie camerounaise d'aluminium).

²⁴³ The energy of cameroon.

créance d'ENEO sur l'Etat intègre le solde des opérations de conciliation que l'Etat a eue avec d'autres structures²⁴⁴.

Le système d'apurement des dettes par substitution de responsabilité, de même que tous les autres mécanismes analysés sont purement conventionnelles. Tous ces mécanismes se développent au gré de l'ingéniosité des parties et prennent appui sur l'indisponibilité financière ponctuelle pour effacer de manière réciproque les créances. Ces mécanismes dont certains peuvent être questionnés au regard de la conformité de leurs régimes avec la législation fiscale ont fini par construire un régime de droit commun de l'apurement des dettes. Ce régime doit être bien appréhendé afin de mesurer et de prendre en compte les risques encourus aussi bien par l'Etat que par les entreprises publiques. En ce qui concerne cette dernière, le cycle d'endettement réciproque et d'apurement les expose à des difficultés. Les signes visibles de ces difficultés sont variés et *« vont depuis l'apparition de certains déséquilibres ou difficultés jusqu'aux reports d'échéances, un règlement tardif des impôts, taxes et cotisations sociales, l'inscription de privilèges, de protêts, un recours permanent au découvert bancaire ou encore des cessions d'actifs, une paralysie des organes de gestion »*²⁴⁵. Le processus construit expose les parties au ralentissement de la croissance.

B. Un régime matériellement détaché de la performance budgétaire

Le régime de l'apurement des dettes est un régime instable. Par sa généralisation il a perdu son caractère exceptionnel qui permettait de minimiser son impact sur la performance budgétaire. Il se traduit par un déploiement qui atténue la sincérité des prévisions budgétaires (1), et qui porte atteinte à la transparence budgétaire (2).

1. L'altération de la sincérité des prévisions budgétaires

Le processus d'apurement des dettes tel qu'il est pratiqué porte atteinte à la sincérité des prévisions budgétaires. Pour s'en convaincre il est important de savoir comment est organisé le régime de la sincérité des prévisions budgétaires.

La sincérité fait partie des principes budgétaires consacrés par la nouvelle gouvernance financière. Il ne s'agit pas exactement d'un principe inconnu dans les finances publiques. Ses prémices ont été posées par les principes d'unité et d'universalité budgétaires, et *« il s'est depuis progressivement affirmé en tant que principe à part entière, appliquant ainsi au niveau*

²⁴⁴ Dans la somme attendue de l'Etat il y'a la Reprise de la dette d'ALUCAM 2019, et la Subrogation de CAMWATER entre autre.

²⁴⁵ NGUIHE KANTE (P), « Réflexions sur la notion d'entreprise en difficulté dans l'acte uniforme portant organisation des procédures collectives d'apurement du passif OHADA », *Afrilex*, n°3, juin 2003, p. 177.

public un concept largement utilisé dans la gestion privée »²⁴⁶. Ce principe est formellement consacré en droit camerounais par la loi de 2007 aujourd'hui abrogée qui disposait que « *La loi de finances présente de façon sincère l'ensemble des ressources et charges de l'Etat. Ce principe implique que les informations fournies soient claires, précises et complètes, au regard des données disponibles, au plan national et international, au moment de l'élaboration des prévisions* »²⁴⁷. Sous l'impulsion des textes communautaires²⁴⁸, le Cameroun a revu son régime financier en améliorant le contenu de la sincérité budgétaire. Les textes adoptés consacrent la sincérité comme principe fondamental de l'élaboration et de la présentation des budgets publics. Ils posent clairement que « *les budgets annuels sont réalistes et sincères tant dans leurs prévisions de dépenses que de recettes* »²⁴⁹.

Le principe de sincérité est fondamentalement lié à la performance. Il permet de sortir le budget de l'aspect purement prévisionnel pour le faire correspondre à des réalités concrètes qui favorables à l'efficacité de l'action administrative et à la rationalité dans l'utilisation des fonds publics. On est en présence d'un principe cardinal, peut-être le plus fondamental en tant qu'il couronne l'édifice juridique financier et lui assure une unité conceptuelle²⁵⁰. La sincérité a un contenu qui se fait de plus en plus visible, malgré les hésitations manifestées par la doctrine. La sincérité « *s'apprécie compte tenue des informations disponibles au moment de leur élaboration et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler* »²⁵¹. Le principe de la sincérité s'inscrit en faux contre les imprévisions provoquées. Il rejette nécessairement les mouvements budgétaires et financiers qui n'ont pas fait l'objet d'une programmation. C'est un principe qui donne lieu à une évaluation pendant tout le processus budgétaire à travers les différents annexes et rapports explicatifs qui doivent accompagner le projet de loi de finances. En fin d'exercice, la sincérité s'apprécie lors de l'examen des rapports annuels de performance. Ainsi, la sincérité impose un ensemble de comportements tels que l'impréparation, l'imprévision qui sont autant d'attitudes observées dans la procédure d'apurement des dettes.

De prime à bord, il faut dire que la sincérité n'est pas essentiellement spéculative comme on pourrait le croire. Elle renvoie à des considérations techniques notamment « *celles de la traduction comptable d'opérations, celle des chiffrages d'estimations de recettes, celle du coût « réel » de*

²⁴⁶ GILLES (W), *Les principes budgétaires et comptables publics*, Paris, LGDJ, 2009, p. 44.

²⁴⁷ Article 3 de la loi n°2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat.

²⁴⁸ Directive n°06-UEAC-190-CM-22 relative au Code de Transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques, Directive n°01-UEAC-190-CM-22 relatives aux lois de finances.

²⁴⁹ Article 25 de la loi n°2018/011 du 11 juillet 2011 portant Code de Transparence et de bonne Gouvernance dans la gestion des finances publiques au Cameroun.

²⁵⁰ JOYE (J-F), « La sincérité, premier principe financier », *RFFP*, n°111, 1^{er} septembre 2010, p. 17.

²⁵¹ Article 4 alinéa 8 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

dépenses à venir, celle de l'absence de détournement dans l'utilisation des procédures dérogatoires, celle de la distinction entre recettes fiscales et opérations de trésorerie »²⁵². Les opérations d'apurement ne respectent pas ces exigences car elles vont au-delà d'un exercice budgétaire. Dans les exemples ci-dessus évoqués, l'on a pu constater que certaines dettes étaient étalées sur plus de cinq ans sans jamais avoir été prise en compte dans les prévisions en termes de remboursement de la dette pour ce qui concerne l'Etat. L'insolvabilité des entreprises face à leurs contributions fiscales, participe certainement à déjouer l'équilibre budgétaire. La pratique de la compensation peut être aussi rangée dans la règle de non-compensation des recettes et des dépenses bien connue en droit financier et interdite car pouvant permettre « de dissimuler certaines charges, ce qui nuit à la lisibilité et à la sincérité du budget »²⁵³.

En effet, l'apurement des dettes par les divers mécanismes de compensation peut être perçu du point de vue de l'Etat comme une contraction entre les recettes et les dépenses. C'est notamment le cas avec la compensation d'une créance de l'entreprise publique par une subvention d'exploitation. Ces opérations portent atteinte à la sincérité des prévisions budgétaires en faussant les données de la comptabilité à la fin d'un exercice budgétaire. Dans son rapport, le FMI fait savoir qu'il y a un sérieux défaut de comptabilisation budgétaire des opérations de compensation de dettes croisées. Les réponses données par l'administration fiscale n'est pas des plus rassurantes au plan juridique. La Direction générale du budget fait savoir qu'elle est désormais attentive à ce que ces mouvements soient correctement retracés en comptabilité budgétaire et que la dette de l'Etat au titre d'un arriéré de subvention ou d'une facture non payée fasse l'objet d'une couverture en crédits budgétaires pour son montant brut (une partie donnant lieu à un mouvement pour ordre, l'autre partie donnant lieu à un versement effectif si le solde est en défaveur de l'Etat) et que la dette fiscale objet de la compensation soit retracée comme une recette d'ordre au sein des recettes fiscales ou douanières²⁵⁴.

La logique de l'administration fiscale pour salubre qu'elle soit doit être formellement consacrée dans la loi de finances, voir dans le régime financier afin de sortir le régime de l'apurement des dettes de la seule volonté des parties. Du côté de l'Etat, les mécanismes de compensation de ses dettes sont rangés dans les dépenses publiques dont l'augmentation

²⁵² CAMBY (J-P), « Pour le principe de sincérité budgétaire », *RFFP*, n°111, 1^{er} septembre 2010, p. 157.

²⁵³ FALL (M), TOURE (I) *Finances publiques Approche théorique et pratique*, Dakar, L'Harmattan-Sénégal, 2018, p. 107.

²⁵⁴ FMI, *CAMEROUN. Renforcer la surveillance, la gouvernance et la maîtrise des risques budgétaires dans la gestion des entreprises publiques*, op.cit., p. 40.

« serait un facteur de récession économique »²⁵⁵ et doivent pour cela traduire un choix politique²⁵⁶ clairement exprimé, programmé et évalué lors de l'élaboration des prévisions budgétaires. Concernant l'évaluation, elle est attachée à la revue de la performance qui « permet de faire le point sur l'atteinte des objectifs fixés en année N-1, en vue de dégager les écarts et de proposer des solutions correctives »²⁵⁷. L'accumulation des dettes et leurs compensations, au-delà parfois de la programmation budgétaire triennale, a aussi des conséquences sur la loi de règlement pour laquelle la sincérité implique essentiellement l'exactitude des comptes²⁵⁸. On peut donc comprendre pourquoi le processus d'apurement des dettes ne permet pas aux parties de sortie du cycle de l'endettement. Les failles du régime établi ne permettent pas d'assainir la situation financière, l'absence de transparence étant une des raisons supplémentaires.

2. La violation de la transparence dans l'exécution budgétaire

Les effets du régime de l'apurement des dettes entre l'Etat et les entreprises publiques ne se font pas seulement sentir au niveau des prévisions budgétaires dont ils altèrent la sincérité. Ils affectent également l'exécution budgétaire en portant atteinte à la transparence.

La transparence est l'un des principes véhiculés par le nouveau management public. Ce principe tire sa source de l'idée selon laquelle l'efficacité dans le secteur public ne peut être atteinte qu'en appliquant les méthodes du secteur privé²⁵⁹. La transparence est généralement appréhendée par la négative. Elle s'oppose alors au secret. De manière simple, la transparence est l'absence de secret. En matière financière elle se manifeste à travers les exigences de légalité et de publicité des opérations financières²⁶⁰, de clarification du rôle des institutions intervenant dans le processus budgétaire, de sincérité dans l'élaboration des prévisions budgétaires, de publication des informations sur les finances publiques, ou encore d'intégrité des acteurs²⁶¹. Ainsi, la transparence a une multiplicité de champs à partir desquels la structuration de ces mécanismes « va déterminer

²⁵⁵ MATTRET (J-B), « La dette publique : un non-sujet ? », *Gestion & Finances Publiques*, 2019/2, n°2, p. 23.

²⁵⁶ VALENDUC (C), « Les dépenses fiscales », *Reflets et perspectives de la vie économique*, 2004/1, Tome XLIII, p. 94.

²⁵⁷ Article 13 alinéa 1 du décret n°2019/281 du 31 mai 2019 fixant le calendrier budgétaire de l'Etat.

²⁵⁸ GUIGUE (A), « Du besoin à l'obligation de sincérité », *RFFP*, n°111, 1^{er} septembre 2010, p. 27.

²⁵⁹ SPINDLER (J), « La transparence de la gestion publique : de la recherche d'un plus grand approfondissement à un risque d'opacité », *Gestion & Finances Publiques*, n°6, novembre-décembre 2020, p. 68.

²⁶⁰ Articles 2 et 3 de la loi n°2018/011 du 11 juillet 2011 portant Code de Transparence et de bonne Gouvernance dans la gestion des finances publiques au Cameroun.

²⁶¹ Article 51 de la loi n°2018/011 du 11 juillet 2011.

leur influence sur la politique publique - sur l'efficacité, sur l'équité et sur la responsabilité démocratique »²⁶².

Présente dans tout le régime des finances publiques, la transparence n'est pas appréhendée comme un principe autonome avec un régime propre. Cela est justifié par le fait qu'elle peut fonder l'existence de tous les autres principes. De plus, avec la nouvelle gouvernance financière, elle est devenue un objectif catégorique reposant sur des phases du processus budgétaire spécialement à elle dédié comme celle de l'orientation budgétaire²⁶³. La transparence étend son influence dans toutes les autres phases budgétaires, pendant l'exécution spécialement. Elle a forcément un lien avec les mécanismes d'apurement de dettes qui souffrent de ne pas être pris en compte lors de l'élaboration des prévisions budgétaires. Le rapport du FMI le soulève à juste titre en faisant savoir que « *le fonctionnement structurel par compensation des dettes croisées n'est pas conforme à l'orthodoxie budgétaire et constitue une pratique non transparente* »²⁶⁴.

L'apurement des dettes par compensation concentre plusieurs violations de la transparence et de ses différentes déclinaisons. L'universalité est sans doute le premier principe affecté. C'est un principe qui « *impose que le budget décrive, pour la durée de l'exercice, l'ensemble des dépenses et des recettes* »²⁶⁵. Les mécanismes d'apurement étendent les dépenses au-delà d'un exercice budgétaire. La pratique de compensation des dettes croisées revient à comptabiliser les opérations en jeu essentiellement lors d'opérations de régularisation, c'est-à-dire après la constatation des opérations. Elle est contraire à l'obligation de budgétiser et d'exécuter les dépenses et les recettes au moment où elles sont dues ou encaissables. La transparence et la sincérité des comptes se trouvent également affectée sur les éléments du moment de comptabilisation, et du montant à comptabiliser, surtout que l'Etat n'a pas toujours une maîtrise exacte de l'entendue de sa dette envers les entreprises publiques.

La question de l'endettement réciproque de l'Etat et des entreprises publiques est devenu une problématique centrale des finances publiques. Elle a des implications sur la soutenabilité budgétaire de l'Etat et sur la performance économique des entreprises. Le manque de transparence dans les mécanismes de résolution appliqués renforce l'instauration d'un cycle d'endettement réciproque. C'est ainsi que ces mécanismes d'apurement qui doivent en principe être exceptionnels tendent à se généraliser et ne parviennent plus à apporter une solution efficace par manque de transparence. La transparence aurait permis d'avoir

²⁶² HEALD (D), « Pourquoi la transparence des dépenses publiques est-elle si difficile à atteindre ? », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 2012/1, Vol. 78, p. 35.

²⁶³ MATTRET (J-B), *Les finances de l'État*, Paris, CNFPT, 2006, p. 276.

²⁶⁴ FMI, CAMEROUN. *Renforcer la surveillance, la gouvernance et la maîtrise des risques budgétaires dans la gestion des entreprises publiques*, op.cit., p. 42.

²⁶⁵ WASERMAN (F), *Les finances publiques*, Paris, La Documentation française, avril 2016, 8^{ème} édition, p. 26.

une lisibilité sur le processus. Lorsqu'elle est véritablement appliquée, Elle expose à une critique nécessaire à la remise en cause et à l'adoption des moyens de rectification. En ce qui concerne spécifiquement les mécanismes d'apurement, la transparence impose d'avoir une lisibilité sur tous les contours de l'opération, d'en mesurer les effets sur l'efficacité de toutes les administrations impliquées dans le processus fiscal. Il est anormal qu'un tel processus qui apporte des inflexions au régime fiscal ne fasse pas intervenir le parlement au moins pour une information. Le parlement lui-même ne sais jamais saisi de la question ni lors de débat d'orientation budgétaire ni par la mise sur pied d'une commission spéciale. Le sujet est pourtant d'une grande importance car il pose le problème de la discipline budgétaire de l'Etat. Quel que soit l'angle d'approche du problème, il ressort toujours le rôle coupable de l'Etat qui, par son insolvabilité parfois injustifiée, freine la contribution de l'entreprise publique au financement du budget. Celles-ci deviennent un fardeau que l'Etat traîne en injectant considérablement les fonds pour empêcher une liquidation pure et simple. La question de l'apurement ne devrait pas être prise à la légère. Elle peut être la cause de l'insoutenabilité budgétaire et de la disparition des entreprises publiques concernées.

Conclusion

L'apurement des dettes réciproques entre l'Etat et les entreprises publiques est une curiosité bien intéressante dans le régime financier et fiscal camerounais. Il attire l'attention de par son régime qui est fondamentalement laissé à la discrétion des parties mais qui amène à revoir les considérations sur les sources du droit public financier. Le régime se construit au milieu d'une législation silencieuse voir laconique qui n'a pas pris en compte les spécificités de la relation financière entre l'Etat et les entreprises publiques. C'est un régime qui ne correspond pas entièrement à la législation fiscale. Celle-ci est écartée au profit des pratiques qui se justifient par l'insolvabilité réciproques des deux parties face à leurs créances.

Toutefois, ces pratiques ne sont pas dénuées d'effet sur la stabilité et la performance budgétaire de l'Etat, et celle de l'entreprise publique. De plus, les dettes croisées doivent faire l'objet d'une plus grande attention car elles constituent pour l'Etat des risques budgétaires. Elles exposent le budget à des contraintes supplémentaires qui fragilisent l'équilibre. Du point de vue des entreprises publiques, l'apurement des dettes croisées est au final une opération de rationalisation financière qui peut être étendue à toutes les situations d'endettement réciproque qu'elles entretiennent entre elles de même qu'avec les banques créancières.

L'OFFICE DU JUGE ADMINISTRATIF EN CONTENTIEUX DE L'IMPOT AU BENIN ET AU CAMEROUN

Par

Hilaire AKEREKORO

Maître de conférences Agrégé de droit public (CAMES)

Directeur du Centre du Droit de l'Etat

et des Droits des Personnes en Afrique (CeDEP).

Université d'Abomey-Calavi (Bénin).

et

Sèmiou Adéniyi LASSISSI

Administrateur des Impôts.

Doctorant en droit public.

Membre du Centre du Droit de l'Etat

et des Droits des Personnes en Afrique (CeDEP).

Université d'Abomey-Calavi (Bénin).

RÉSUMÉ :

Au Bénin et au Cameroun, le contribuable qui n'est pas d'accord avec les propositions de solutions formulées par l'administration fiscale peut recourir au juge de l'impôt, notamment le juge administratif. Toutefois, il faut avouer que le respect des droits et garanties du contribuable n'est toujours pas assuré en raison de plusieurs facteurs liés, soit à la volonté du juge administratif impliqué dans le règlement des litiges, soit à la pression exercée sur lui du dehors par le pouvoir exécutif, le pouvoir financier des riches hommes d'affaires et autres contraintes sociales et/ou religieuses. Lorsque les règles du jeu sont respectées, le contentieux de l'impôt est un sérieux outil de développement économique. Pourtant, les contribuables béninois y font très peu recourt contrairement à leurs homologues camerounais.

Mots clés : *Contentieux, impôt, juge de l'impôt, Bénin et Cameroun.*

ABSTRACT:

In Benin and Cameroon, the taxpayer who does not agree with the proposed solutions formulated by the tax administration can have recourse to the tax judge, especially the administrative judge. However, it must be admitted that the respect of the taxpayer's rights and guarantees is still not ensured due to several factors related either to the will of the administrative judge involved in the settlement of disputes, or to the pressure exerted on him from outside by the executive power, the financial power of rich businessmen and other social and/or religious constraints. When the rules of the game are respected, tax litigation is a serious tool for economic development. However, Beninese taxpayers make very little use of it, unlike their Cameroonian counterparts.

Key words : *Litigation, tax, tax judge, Benin and Cameroon.*

Introduction

Le contrôle juridictionnel de l'administration des impôts n'est pas une fiction juridique. Il intervient après la phase administrative obligatoire. La phase juridictionnelle « *est rarement atteinte mais parfois payante* »¹. En effet, très peu de contribuables, ayant saisi l'administration fiscale d'une réclamation préalable, décident au bout du rouleau de saisir le juge de l'impôt. La grande majorité des réclamations préalables trouve une solution auprès de l'administration fiscale en raison de ce que les demandes portent sur de simples erreurs matérielles de cette dernière, tandis que le faible nombre de recours juridictionnels s'explique, d'une part, par « *la lassitude des contribuables, peu enclins à se lancer dans une nouvelle phase contentieuse après l'échec de la phase administrative* »², d'autre part, par le nombre croissant de jugements favorables à l'Administration.

Le contentieux juridictionnel de l'impôt est un plein contentieux objectif. Conformément aux dispositions des articles L135 du Livre des Procédures Fiscales (LPF) et 1108 nouveau alinéa 1^{er} du Code Général des Impôts (CGI) du Bénin et L115 du LPF du Cameroun, la demande du contribuable vise à obtenir, soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'une disposition législative ou réglementaire. Il s'agit d'un litige de légalité objective étant donné que sa résolution concerne l'intérêt public. C'est donc à juste titre que le professeur Martin COLLET pense que « *le procès fiscal est le procès fait à un acte, la décision d'imposition* »³ et lorsqu'il est saisi, « *l'office du juge consiste uniquement à déterminer si cet acte est conforme à la loi fiscale en vigueur à la date du fait générateur de l'imposition* »⁴.

Dans le langage courant, un office est une charge, une fonction ou un service. En droit du procès, l'office du juge désigne ses droits et ses pouvoirs. Dans le contentieux de l'impôt, entendu comme l'ensemble des litiges qui s'élèvent devant l'administration fiscale et le juge de l'impôt et dont ils doivent connaître, l'office du juge est varié, car il dépend du juge de l'impôt compétent. En effet, en matière fiscale, le contentieux juridictionnel de l'impôt fait intervenir une pluralité de juges dont le juge judiciaire, le juge administratif, le juge constitutionnel et même le juge communautaire. Chacun de ces juges possède son domaine précis de compétences en tant que « *juge de l'imposition* »⁵. Toutefois, le juge de l'impôt qui intéresse la présente étude est le juge administratif, car il est chargé, d'une part, de protéger les intérêts des contribuables, d'autre part,

¹ COLLET Martin, *Droit fiscal*, Paris, Thémis, 6^{ème} édition, 2017, p. 151.

² *Id.*, *Droit fiscal, op. cit.*, p. 152

³ *Ibidem*, p. 152.

⁴ Conseil d'Etat français, 1^{er} avril 2010, n°334.465 *MARSADIS*, concl. P. COLLIN sur Avis, Dr. Fisc. 2010, n°17-18, comm. 299, p. 41. Cité par COLLET Martin, *Droit fiscal, op. cit.*, p. 152.

⁵ MOLINIER Joël, « L'office du juge en contentieux fiscal », in HERTZOG Robert (dir.), *Le juge fiscal*, Paris, Economica, 1988, p. 79.

de défendre l'intérêt général qui est le but de l'action administrative et financière.

Pour certains auteurs, « *le juge de l'impôt est doté de pouvoirs qui excèdent ceux du juge de la seule légalité : il n'a pas à se borner à mettre en œuvre un pouvoir d'annulation de l'acte d'imposition ; il exerce un pouvoir de réformation de la dette fiscale, caractéristique du contentieux de pleine juridiction* »⁶. Ainsi, pour que « *le contrôle juridictionnel de l'administration puisse remplir sa triple fonction à savoir : le contrôle de l'activité administrative, la protection du droit des administrés, la formulation des règles applicables à l'Administration* »⁷, il faut bien que ce pouvoir du juge soit une réalité dans les Etats contemporains.

En Afrique subsaharienne, l'étude est circonscrite aux cas du Bénin et du Cameroun dans une démarche comparative. Si au Cameroun, la loi concentre dans les seules mains du juge administratif le règlement du contentieux de l'impôt, au Bénin par contre ce n'est pas le cas. Les compétences sont réparties entre le juge administratif et son homologue judiciaire. Pour se fixer sur cette répartition de compétences entre ces deux ordres de juridiction, il faut s'en remettre à l'histoire.

En remontant l'histoire, la règle de répartition de compétences juridictionnelles retourne aux lois françaises du 5 ventôse an VII (lois des 7 et 11 septembre 1790) pour les impôts indirects et du 22 frimaire an VII (loi du 12 décembre 1798) pour le droit d'enregistrement qui les attribuent au juge judiciaire et à la Loi du 28 pluviôse an VIII (loi du 12 février 1800) qui attribue les impôts directs au juge administratif. C'est avec la loi de 1920 que la Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est attribuée au juge administratif malgré son caractère d'impôt indirect. Aujourd'hui, cette répartition est facilement identifiable à l'article L199 du LPF de la France qui précise que le juge judiciaire est compétent pour le contentieux du droit d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière, du droit de timbre et des contribution indirectes et taxes assimilées ainsi que de la taxe sur les bénéfices des sociétés et le juge administratif l'est dans tout le contentieux des impôts directs, de la taxe sur le chiffre d'affaires et des taxes assimilées à savoir : l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la TVA, les impôts directs locaux, la taxe sur la fortune, etc. Le Bénin, fidèle à cette logique, a fait calquer sa distinction sur les mêmes règles avec les articles 1108 nouveau alinéa 1^{er} du CGI et L135 du LPF.

Des prémices du droit fiscal, il s'en suit que le contentieux juridictionnel de l'impôt peut être « *polymorphe* »⁸, car il couvre le plein contentieux qui permet de contester le montant de l'impôt ; le recours

⁶ GAUDEMET Paul Marie et MOLINIER Joël, *Finances publiques, Tome 2, Fiscalité*, Paris, Montchrestien, 5^{ème} édition, 1992, p. 250.

⁷ DOSSOUMON Samson, « Réflexion sur le contrôle juridictionnel de l'Administration dans les pays en voie de développement d'Afrique noire francophone », *Revue Béninoise des Sciences Juridiques et Administratives*, n°5, juin 1985, p. 10.

⁸ LAMBERT Thierry, *Contentieux fiscal*, Paris, Edition Hachette, Coll. *Les fondamentaux - droit*, 2011, p. 1.

pour excès de pouvoir qui, parfois, met en échec les débordements du pouvoir réglementaire ; le contentieux de recouvrement ; le contentieux de la responsabilité et enfin, le contentieux pénal fiscal. À cette série de contentieux particuliers, s'ajoute un lot de contentieux attachés à l'impôt par des conventions à savoir : le contentieux communautaire et le contentieux de la non double imposition. Ainsi, les contestations intervenues sur les divers impôts et taxes peuvent prendre plusieurs formes, en fonction des griefs exposés par le requérant. C'est en cela qu'il faut indiquer que seul l'office du juge administratif est abordé par cette étude relativement aux contentieux de l'imposition et de recouvrement ; les contentieux de la responsabilité et le recours pour excès de pouvoir n'étant simplement survolés.

S'il est vrai qu'en matière d'impôts et taxes, le juge administratif possède des pouvoirs très étendus dont la mise en œuvre concourt, d'une part, à la formation de sa conviction, d'autre part, à l'application de la règle de droit. Il n'est pas moins vrai qu'il appartient à l'État dont il remplit l'une des fonctions régaliennes, en même temps qu'il dépend de lui pour sa nomination ; il le contrôle et le juge. C'est au fait, le point nodal de la problématique d'un baobab au pied d'argile que représenterait cette compétence du juge administratif de l'impôt. Cette compétence demeurerait théorique sans l'indépendance et l'impartialité, deux vertus sans lesquelles, il n'est point de justice authentique, c'est-à-dire, de qualité. Aussi, de nombreuses failles peuvent-elles exister et handicaper l'office du juge administratif dans le contentieux de l'impôt. En prenant en considération cette dialectique des forces et des faiblesses de ce juge, de ses compétences et de ses limites, il est traité, d'abord, d'un office crédibilisé (I), ensuite d'un office limité (II).

I. Un office crédibilisé

Au Bénin comme au Cameroun, la justice administrative est crédibilisée. Cette crédibilité fait suite à la gestion harmonieuse de l'instruction et de l'audience. Les techniques juridiques de règlement des litiges relèvent principalement de l'office du premier juge à connaître du dossier. Cependant, l'importance de l'intervention du juge d'appel et du juge de cassation n'est pas ignorée puisque leurs actions se situent après celles ayant conduit à la décision du juge du Tribunal de première instance. Ainsi, la qualité de la décision qui en découle, étant fortement liée au degré de l'indépendance du juge administratif de l'impôt, vis-à-vis notamment du pouvoir exécutif, elle contribue au renforcement de l'Etat de droit, c'est-à-dire, du « *système institutionnel dans lequel la puissance publique est soumise au droit* »⁹. De plus, « *l'interdiction de principe pour le juge de faire acte*

⁹ BARON Frank, « Qu'est-ce que l'Etat de droit ? », in *Vie publique*, Paris, 2018, p. 1. Pour KELSEN Hans c'est un « *Etat dans lequel les normes juridiques sont hiérarchisées de telle sorte que la puissance s'en trouve limitée* », sur <https://www.viepublique.fr>, consulté le 15 juin 2021 à 23h 12mn.

d'administrateur»¹⁰ ne devrait l'empêcher de cantonner le montant des nouveaux droits. En conséquence, le juge administratif saisi d'une requête introductive d'instance dans le contentieux de l'impôt dispose, dans son office, des pouvoirs inhérents à la manifestation de la vérité. C'est pourquoi, il est démontré les pouvoirs tenant à la conviction du juge (A), puis ceux d'application de la règle de droit (B).

A. Les pouvoirs tenant à la conviction du juge

Les pouvoirs mis en œuvre par le juge administratif en vue de la formation de sa conviction personnelle s'appuient d'abord sur les documents produits par les parties, notamment les mémoires au sujet desquels le juge joue un rôle régulateur. Ensuite, ils exigent de ce juge, en cas de besoin, outre les explications de droit ou de fait, d'inviter les parties à produire des informations complémentaires¹¹ ou de décider des investigations dont il assure la réalisation ou seulement le contrôle. Ces pouvoirs, il faut le préciser, en matière fiscale, s'exercent suivant des modalités spécifiques qui passent par l'échange des mémoires (1) et le prononcé des mesures d'instruction (2).

1. Les mémoires et pièces émanant des parties

Le principe du contradictoire¹² serait au centre des exigences de production de mémoires et des pièces. En effet, le caractère contradictoire des procédures juridictionnelles s'applique également en contentieux de l'impôt. Il implique une information réciproque des parties et le droit de réplique aux informations fournies par l'autre partie (partie adverse). Ces échanges de mémoires sont indispensables à la constitution du dossier au vu duquel le juge est appelé à statuer. Le rôle du juge administratif dans la mise en œuvre de ce principe se rapporte à la production et à la communication des documents, aux délais impartis pour y procéder ainsi qu'aux conséquences liées au non-respect de ces derniers.

Le CGI et le LPF étant muets quant aux règles applicables, seul le droit commun de la procédure devant les tribunaux administratifs trouve application¹³. Le législateur, ayant opté pour la spontanéité de la communication des pièces¹⁴, il active le principe du contradictoire placé

¹⁰ HERTZOG Robert (dir.), *Le juge fiscal*, *op. cit.*, p. 81.

¹¹ Art. 211, 212 et 219 de la Loi n° 2008-07 du 28 février 2011 portant Code de procédure civile, commerciale, sociale, administrative et des comptes du Bénin, modifiée et complétée par la Loi n° 2016-16 du 28 juillet 2016 et la Loi n° 2020-08 du 23 avril 2020 portant modernisation de la justice.

¹² BOUVIER Michel, ESCLASSAN Marie-Christine et LASSALE Jean-Pierre, *Finances publiques*, Paris, LGDJ, 15^{ème} édition, 2016, p. 749.

¹³ Art. 209 du Code de procédure civile, commerciale, sociale, administrative et des comptes du Bénin modifié et complété précité dispose à cet effet : « *La partie qui fait état d'une pièce s'oblige à la communiquer à toute autre partie à l'instance* ».

¹⁴ Art. 209 alinéa 2 du Code de procédure civile, commerciale, sociale, administrative et des comptes du Bénin modifié et complété précité : « *La communication des pièces doit être spontanée...* ».

sous le contrôle du juge de l'impôt qui assure la bonne administration de la justice.

À l'ouverture de l'instance, la demande du requérant est adressée au greffe du tribunal administratif¹⁵. Sur instruction du juge, copie du mémoire introductif d'instance est communiquée à la partie adverse pour réponse en raison du caractère contradictoire de la procédure devant le juge administratif. Or, pour influencer sur le cours de l'instruction, la communication de pièces fait partie des mesures dont dispose le juge de l'impôt. Ainsi, il a le pouvoir de requérir tous documents utiles, sauf des pièces dont la communication est interdite par la loi. Aussi, le contribuable peut-il demander dans la requête introductive ou dans les observations écrites consécutives au dépôt à présenter des observations orales à l'audience, soit en personne, soit par son conseil. Le cadrage des arguments des uns et des autres amène le juge à relever durant l'instruction les erreurs ou vices de procédure au regard de la loi de l'impôt.

En jurisprudence administrative comparée, par l'arrêt *DANTHONY et A.* du 23 décembre 2011¹⁶, le Conseil d'État français a reformulé sa jurisprudence pour rattacher les irrégularités de procédure susceptibles d'entacher la légalité d'une décision de l'administration fiscale à deux cas bien distincts : l'irrégularité, soit « *a privé les intéressés d'une garantie* », soit « *a été susceptible d'exercer, en l'espèce, une influence sur le sens de la décision prise* ». Ainsi, la distinction traditionnelle d'erreurs « *substantielles* » et « *non-substantielles* » disparaît donc pour laisser place à une nouvelle lecture déjà en application comme l'illustre l'arrêt *M. et Mme MEYER*¹⁷. Cette nouvelle approche du juge administratif suprême français visant la protection de ce qu'un auteur qualifie de « *droit à l'erreur de l'administration* »¹⁸, peut inspirer les juges béninois et camerounais de l'impôt. Quant au mémoire en défense de l'administration fiscale, il faut noter qu'à la réception du mémoire introductif d'instance, le fisc prépare son mémoire avec méthode. Elle étudie d'abord la recevabilité de ce dernier, procède à son examen au fond et éventuellement sollicite du juge l'expertise.

S'agissant de la vérification de la recevabilité, le fisc s'assure que, d'une part, la requête n'est ni prématurée, ni tardive, d'autre part, de la désignation du requérant ou du mandat éventuel en cas de représentation. Le droit fiscal français (article L199-C du LPF) autorise même le contribuable à se fonder, en appui à ses conclusions, sur une cause

¹⁵ LAMBERT Thierry, *Procédures fiscales*, Paris, LGDJ, 3^{ème} édition, 2017, p. 612.

¹⁶ Conseil d'Etat français, Ass., 23 décembre 2011, n°335.033, *DANTHONY et A.*, *RFDA* 2012, p. 284, concl. G. DUMORTIER, note P. CASSIA ; JCP éd. A 2012, comm. 2089, note C. BROUELLE.

¹⁷ Conseil d'Etat français, Sect., 16 avril 2012, n° 320.912, *M. et Mme MEYER*, *Dr. Fisc.* 2012, n° 27, comm. 366, concl. D. HEDARY, note O. FOUQUET ; JCP éd. G. 2012, note 687, note M. COLLET.

¹⁸ LATIL Georges, *Contentieux fiscal*, Francis Lefebvre, 2002. Cité par COLLET Martin, *Droit fiscal, op. cit.*, p. 156.

juridique distincte de celle invoquée dans sa réclamation préalable ou dans son mémoire introductif d'instance, mais dans la limite du dégrèvement ou de la restitution sollicitée comme l'indique la haute juridiction administrative béninoise dans son arrêt du 22 août 2002, *affaire Personnel SONAR c/État béninois*¹⁹.

En ce qui concerne l'examen au fond, l'administration fiscale s'assure de la bonne utilisation des procédures et de l'évolution de la jurisprudence sur les différents points soulevés comme des éléments de preuve. Il faut nuancer pour dire que la jurisprudence béninoise est d'une extrême rareté en matière fiscale comme celle camerounaise. Ce qui amène le juge administratif de l'impôt de ces Etats à s'inspirer de la jurisprudence administrative française en la matière au titre de la référence au droit comparé. Par la suite, l'administration fiscale procède, en cas de besoin, à une compensation comme à une substitution de base légale. Enfin, l'admission des prétentions du contribuable peut être totale notamment lorsque la procédure est viciée. Dans la même veine, pour diverses raisons, le contribuable peut, en cours d'instance, décider de se désister. Ce désistement d'action devient irrévocable lorsqu'il est accepté par l'autre partie comme c'est le cas de l'affaire *Société ORYX-Bénin c/DGI*²⁰.

Quant à la mesure spéciale d'expertise, elle peut être ordonnée par le juge au moyen d'un jugement avant dire droit, soit d'office, soit à l'initiative d'une des parties. Cette mesure est prise dans le cas où des constatations (ou une consultation) ne pourraient suffire à éclairer le juge²¹. L'administration fiscale ne sollicite pas, le plus souvent, du juge administratif la constitution d'un expert, mais exige une contre-expertise en cas d'impartialité de l'expert. Avec cette méthode, l'administration fiscale aborde le contentieux juridictionnel de l'impôt avec sérénité et professionnalisme, bien que la production des mémoires et pièces soit enfermée dans des délais stricts par le juge d'instruction.

Dans la mise en œuvre de ses pouvoirs, le juge est autorisé par la loi pour fixer des délais de communication de pièces aux parties et pour tirer toutes les conséquences résultant du non-respect de ces délais.

En ce qui concerne le délai, il est considéré comme un outil de régulation du procès au service du juge administratif. Le droit commun de la procédure devant les formations juridictionnelles de la Cour suprême du Bénin demande au juge, d'assigner aux parties en cause un délai pour

¹⁹ Cour suprême du Bénin, Arrêt n°98-114/CA du Greffe du 22 août 2002, n°49/CA du Répertoire de la République du Bénin, affaire *Personnel SONAR c/État béninois*, in AKEREKORO Hilaire, *Les grands Arrêts de la jurisprudence administrative béninoise*, Abomey-Calavi, Les Editions de la Miséricorde, 2018, p. 990.

²⁰ Convention transactionnelle objet de la Lettre n°874/MEFPD/DC/SGM/DGI/DLC/SC du 27 août 2015 au sujet règlement amiable et définitif de l'affaire n° 2014-70.CA1 de la Chambre administrative de la Cour Suprême, relative au dossier de contentieux fiscal entre la *Société ORYX-Bénin S.A et la DGI*.

²¹ Art. 331 du Code de procédure civile, commerciale, sociale, administrative et des comptes du Bénin précité.

produire leur mémoire²². Ce délai ne peut être inférieur à un mois, sauf en cas d'urgence reconnu par ordonnance du président de la Cour suprême. Lorsque les délais impartis par le rapporteur se trouvent expirés, le greffier en chef adresse à la partie qui n'a pas observé le délai, une mise en demeure comportant un nouveau et dernier délai. Si la mise en demeure reste sans effet, la chambre administrative statue²³. En matière fiscale, cette largesse est contrée par les dispositions spéciales du CGI et du LPF²⁴. Au Cameroun par contre, l'article L133 du LPF a disposé autrement : le ministre chargé des finances dispose d'un délai de trois mois pour produire le mémoire en défense dès la réception de la copie de la requête du contribuable. Pour ce qui est du quantum du délai et des conséquences du non-respect des délais, les articles 1108 nouveau du CGI et L136 du LPF béninois disposent qu'il s'agit de délais francs (les premier et dernier jours ne comptent pas). S'y ajoute le prononcé des mesures d'instruction.

2. Le prononcé des mesures d'instruction

Aux termes du Code de procédure administrative en vigueur au Bénin, tel que modifié et complété, le juge a le pouvoir d'ordonner d'office toutes les mesures d'instruction légalement admissibles et les parties sont tenues d'apporter leur concours auxdites mesures. Ainsi, le juge administratif conserve le pouvoir de prononcer toute une gamme de mesures d'instruction sur l'initiative des parties ou d'office dont la plus usitée reste l'expertise.

En droit fiscal, les mesures d'instruction du juge administratif sont moins nombreuses que celles de droit commun. Il s'agit de l'expertise, de la visite des lieux, de la vérification d'écritures et de l'enquête, visant à recueillir des témoignages par audition. Il est développé une mesure d'instruction orale qui exclut la comparution des parties au procès.

Pour les mesures d'instruction orale et leurs limites, il faut préciser que l'enquête²⁵ est une mesure d'instruction qui permet de recueillir des témoignages des tiers pour éclairer des faits dont la constatation peut paraître utile au juge administratif pour l'instruction de l'affaire. L'audition des parties ainsi que l'enquête sont donc des mesures d'instruction orale, qui face à la procédure contentieuse de l'impôt ayant un caractère écrit, font soupçonner une incongruité. Là-dessus, il n'y a point de doute, le législateur a estimé sur ce point que ces mesures d'instruction sont bien

²²Art. 12 de la Loi n° 2004-20 du 17 août 2007 portant règles de procédures applicables devant les formations juridictionnelles de la Cour suprême du Bénin.

²³Art. 33 de la loi portant règles de procédures applicables devant les formations juridictionnelles de la Cour suprême du Bénin précitée.

²⁴ Le troisième alinéa de l'article L155 du LPF du Bénin dispose : « *Les tribunaux accordent, soit aux parties, soit aux préposés du service qui suivent les instances, le délai qu'ils leur demandent pour produire leur défense ; il ne peut néanmoins être de plus de trois décades* ».

²⁵ L'enquête est régie par les articles 65 à 71 de la Loi du 29 décembre 2006 au Cameroun et les articles 275 à 301 du Code de procédure civile, commerciale, sociale, administrative et des comptes du Bénin modifié et complété précité.

compatibles avec les écrits formant le dossier d'instance devant le tribunal. Se fondant sur ce principe, les parties peuvent solliciter et obtenir du juge des explications orales qui, selon le Conseil d'État français, ne seront prises en compte que dans la mesure où elles se rattachent aux moyens exposés dans les mémoires²⁶. Toutefois, ce principe admet une limite majeure qu'est l'exclusion de la comparution des parties au procès. En dépit des explications fournies, le juge peut se décider ou sur l'initiative d'une partie d'aller constater par lui-même, les faits ou les écritures comptables passées au moyen du transport judiciaire. Par cette mesure, le tribunal peut se transporter sur les lieux ou désigner un juge pour procéder aux constatations et vérifications utiles sur le terrain.

L'expertise est une instruction au moyen duquel le juge confie à un tiers qualifié d'« expert » la mission de recueillir, de préciser, de vérifier ou d'apprécier en toute indépendance, des faits douteux ou litigieux, susceptibles d'avoir une incidence sur la solution de l'affaire à lui soumise. En réalité, « le juge ne recourt à l'expert que lorsqu'il ne s'estime pas suffisamment édifié sur une question de fait qui requiert des investigations complexes »²⁷.

En matière fiscale, les textes spécifiques béninois, à savoir le CGI et le LPF, sont muets sur l'expertise et font donc jouer le droit commun. Par contre, au Cameroun c'est tout le contraire. Les articles L134 à L139 du LPF encadrent les conditions de la désignation du ou des experts et le calendrier d'action de ces derniers. Toutefois, une contre-expertise peut toujours être ordonnée par le juge s'il y a lieu, notamment par la DGI, partie défenderesse. De manière générale, les prérogatives du juge s'étendent au choix des experts et à la définition du calendrier des opérations d'expertise fiscale.

Du point de vue de la théorie du droit, la mission de l'expert peut être très utile pour le juge administratif. En effet, contrairement aux avocats qui constituent des auxiliaires des parties au procès en général, aux procès fiscaux en particulier, les experts sont des auxiliaires du juge. Leurs observations et constatations peuvent éclairer le juge administratif dans sa conduite du contentieux juridictionnel de l'impôt.

Si le choix du ou des experts se fait uniquement par le juge administratif béninois, tel n'est pas le cas au Cameroun où ce choix est opéré, soit par le juge, soit par les parties au procès fiscal. Ainsi, lorsque les parties optent pour un seul expert, ce dernier est désigné par le président du tribunal ou les parties s'accordent pour le désigner. Mais, lorsque l'expertise est confiée à trois experts, l'un d'eux est nommé par le tribunal et chacune des parties désigne le sien. Cette position du législateur camerounais tient vraiment compte de la particularité de l'impôt, une

²⁶ Conseil d'Etat français, 24 janvier 1956, n° 42.539, R.J.F. 1986, n° 286. Cité par HERTZOG Robert (dir.), *Le juge fiscal, op. cit.*, p. 72.

²⁷ Cour d'Appel de Cotonou, Arrêt n° 9 du 31 janvier 1985, ADD, Affaire *SOMAI ATANLEY c/ Veuve Louise QUENUM née BOYER*, in *Droit & Lois, Recueil d'Arrêts de la Cour Suprême et des Cours d'appel de Cotonou et Parakou*, Cotonou, édition n° 1, 2005, p. 219.

matière de tous les enjeux pour l'État. En réalité, la décision de nomination des experts est un jugement avant dire droit qui peut être frappée d'appel. Il faut mentionner la possibilité de récusation du ou des experts désignés par le juge et leur devoir de signifier leur acceptation ou non d'accomplir la mission confiée. À ce sujet, le Conseil d'État français a admis que le juge peut décider de recourir à une mesure d'instruction visant « *le contrôle de l'absence de caractère frustratoire d'une expertise et de sa conformité aux règles gouvernant la charge de la preuve* »²⁸. Cette réflexion semble légitime car, comme le souligne un auteur « *le recours à l'expertise allonge dangereusement les délais* »²⁹. En matière fiscale, il est souhaitable d'encourager le contribuable à opposer à l'administration une méthode plus convaincante, en cas de reconstitution du chiffre d'affaires par exemple, pour critiquer à merveille, la méthode utilisée par celle-ci. Aujourd'hui, « *la tendance jurisprudentielle récente est d'éviter le plus possible de recourir à l'expertise* »³⁰ en raison de l'allongement inutile de la procédure. Mais, si telle n'est pas la volonté du juge administratif, il faut préciser que la mission confiée aux experts est assortie d'un calendrier d'exécution des opérations d'expertise fiscale.

Quant au principe même de l'expertise, il importe de souligner qu'elle ne peut porter que sur des questions de fait et non de droit. Ainsi, à l'expert, il est interdit de faire des appréciations d'ordre juridique. Mieux, cette mesure d'instruction ne peut être ordonnée sur un fait que lorsque la partie qui l'évoque ne dispose pas d'éléments suffisants pour le prouver. Par contre, elle ne peut jamais être ordonnée pour suppléer une carence de la partie qui l'évoque dans l'administration de la preuve. Au demeurant, une série de jurisprudences du Conseil d'Etat français a permis d'élucider la question. Ainsi, pour le juge de la haute juridiction administrative française, « *l'expertise ne saurait avoir pour objet la détermination du régime d'imposition applicable mais, pour autant qu'un commencement de preuve de l'exagération de l'évaluation des bases d'imposition apparaisse* »³¹, il a admis également que l'expertise « *peut porter sur le contenu exact de la méthode utilisée par l'administration fiscale* »³², sur « *ses insuffisances alléguées* »³³, ou encore « *sur les implications de la méthode proposée par le contribuable* »³⁴. Elle peut aussi porter « *sur la régularité et la valeur probante d'une comptabilité puis, dans le cas où celle-ci,*

²⁸ Conseil d'Etat français, Ass., 28 février 1975, n° 89.759 et 90.239, R.J.F. 1975, p. 159. Cité par HERTZOG Robert (dir.), *Le juge fiscal, op. cit.*, p. 73.

²⁹ BACHELIER Gilles et alii, *Le contentieux fiscal*, Paris, Litec, 2^{ème} édition, 1996, p. 157.

³⁰ *Id.*, *Le contentieux fiscal, op. cit.*, p. 157.

³¹ Conseil d'Etat français, 26 juillet 1985, n° 45.671, R.J.F. 1985, p. 778, in HERTZOG Robert (dir.), *Le juge fiscal, op. cit.*, p. 74.

³² Conseil d'Etat français, 1^{er} juillet 1985, n° 49.711, R.J.F. 1985, p. 676, in HERTZOG Robert (dir.), *Le juge fiscal, op. cit.*, p. 74.

³³ Conseil d'Etat français, 22 mars 1985, n° 41.754, R.J.F. 1985, p. 499 in HERTZOG Robert (dir.), *Le juge fiscal, op. cit.*, p. 74.

³⁴ Conseil d'Etat français, 10 juillet 1985, n° 50.913, R.J.F. 1985, p. 716 in HERTZOG Robert (dir.), *Le juge fiscal, op. cit.*, p. 74.

comme le soutient l'administration fiscale, ne répondrait pas à ces exigences, sur la pertinence de la méthode extra-comptable suivie par l'administration»³⁵. Dans tous les cas, l'expertise même la mieux élaborée ne peut emporter la conviction du juge qu'après analyse, surtout que « par-delà sa fonction instrumentale, qui est d'améliorer la qualité des décisions, l'expertise se présente comme un dispositif de légitimation : le recours à l'expertise est censé apporter une caution de « scientificité ». ... »³⁶. Aux pouvoirs du juge administratif ci-dessus étudiés, il faut adjoindre ceux d'application de la règle de droit.

B. Les pouvoirs d'application de la règle de droit

Au Bénin, l'application de la règle de droit au litige fiscal suppose que le juge administratif tranche le litige conformément aux règles de droit qui lui sont applicables. À cet effet, il donne ou restitue d'abord l'exacte qualification des faits et actes litigieux sans se limiter à la dénomination que les parties en auraient proposée. Ensuite, il détermine les moyens qui viendront au soutien de sa décision. Enfin, il peut inviter les parties à fournir les explications de droit qu'il estime nécessaires à la solution du litige. Il importe de préciser les pouvoirs qu'exprime sa décision. Ainsi, il est successivement abordé les pouvoirs du juge à l'égard des moyens de nature à affecter le sort de la demande des parties (1) et sa décision (2).

1. Les actions du juge de nature à affecter le sort de la demande

Se prononçant sur la demande en réduction de la contribution des patentes introduite par la *Société des Acières de Pompey*, le Conseil d'Etat français a fixé les esprits sur la nature juridique du contentieux de l'impôt. Elle la range dans la catégorie des recours de pleine juridiction³⁷. Cette décision, qui a sonné le glas à une ancienne pratique, consacre une plénitude de pouvoirs au juge administratif dans son office, car il n'est plus limité à la simple annulation éventuelle de la décision attaquée. Désormais donc, en matière fiscale, le juge non seulement contrôle sous l'angle de la légalité objective l'exercice des pouvoirs du fisc, mais encore peut se substituer à l'administration fiscale pour examiner tous les éléments de fait et de droit d'une situation individuelle et fixer lui-même la dette du contribuable. Cette affirmation de l'arrêt *Société des Acières de Pompey* a permis au juge, dans l'application de la règle de droit, d'user des pouvoirs visant la formation de sa conviction et qui sont de nature à affecter le sort de la demande introductive d'instance. Il s'agit précisément de ses

³⁵ Conseil d'Etat français, 26 juillet 1985, n°41.363 et s., RJF 1985, n°1466 in HERTZOG Robert (dir.), *Le juge fiscal, op. cit.*, p. 74.

³⁶ CHEVALLIER Jacques, « L'expertise au prisme du contrôle du juge », in *Cairn. info* du 29/09/2020, n° 51, page 12 sur <https://www-cairn-info.ressources.univ-poitiers.fr/revue-francaise-d-administration-publique-2020-1-page-11.htm>, consulté le 22 juillet 2021.

³⁷ Conseil d'Etat français, Sect., 29 juin 1962, req. 53.090, *Société des Acières de Pompey*, R. 438, JCP 1963, II, 13026, concl. POUSSIÈRE, note TOURDIAS, in GOUR Claude, MOLINIER Joël et TOURNIE Gérard, *Les Grandes Décisions de la Jurisprudence-Droit fiscal*, Paris, Puf, 1977, p. 160.

prérogatives personnelles assorties d'une interdiction formelle de substitution de base légale.

En jurisprudence administrative, il est constant que le juge administratif soit bien obligé de relever d'office les moyens d'ordre public³⁸. Cette prérogative, apparemment contraignante, recouvre en réalité un large pouvoir d'appréciation du juge administratif, auquel s'ajoute celui de la réformation de l'imposition.

De son obligation de relever d'office les moyens d'ordre public, il faut souligner que sur la question d'évocation de nouveaux moyens et motifs devant le juge administratif, le CGI et le LPF sont restés muets au Bénin. Par contre, la question des moyens d'ordre public qui, au plan fiscal, se trouve fortement attachée au caractère public de l'impôt, a trouvé sa réponse en droit comparé dans deux séries d'arrêts de principe du Conseil d'État français. La première série est une réponse au principe-même car, par l'arrêt du 9 avril 1962, la haute juridiction administrative a admis qu'« *il est de règle, dans le contentieux fiscal comme dans le contentieux administratif général, que les moyens d'ordre public, que le juge a d'ailleurs l'obligation de soulever d'office, sont susceptibles d'être invoqués à tout moment de la procédure* »³⁹, y compris les vices de forme notamment le non-respect des délais, d'autre part, consacre la distinction parmi les moyens présentés postérieurement à la demande introductive d'instance ou en appel. À ce sujet, une distinction est faite entre les moyens qui constituent des demandes nouvelles et qui sont d'office irrecevables et ceux qui, en revanche, demeurent recevables à tout moment de la procédure. Ainsi, la notion de cause juridique de la demande a permis au Conseil d'État français d'opérer cette distinction dans les arrêts *CHAFFOIN* du 25 février 1928 et *FILDIER* du 15 février 1929⁴⁰. Par ces vieux arrêts, la Haute Assemblée a rejeté des conclusions qui ne constituent pas « *un moyen nouveau à l'appui de la requête primitive, mais une demande nouvelle fondée sur une cause juridiquement distincte de celle qui servirait de base à ladite requête* ». Il en découle une double corrélation entre, d'une part, moyen nouveau recevable et cause juridique identique, d'autre part, demande nouvelle irrecevable et cause juridique distincte. De cette première série d'arrêts, il est à noter, d'une part, que le juge a l'obligation de soulever d'office les moyens d'ordre public, d'autre part, que la protection du contribuable est assurée puisqu'il a désormais la possibilité de soumettre des moyens nouveaux au juge à condition de respecter l'identité de la cause juridique, c'est-à-dire, dans la limite du dégrèvement initialement sollicité.

³⁸ Conseil d'Etat français, 9 avril 1962, n° 49.983, DF 1962, n° 52, p. 63, concl. MARTIN, in GOUR Claude, MOLINIER Joël et TOURNIE Gérard, *Les Grandes Décisions de la Jurisprudence-Droit fiscal*, op. cit., p. 160.

³⁹ Conseil d'Etat français, 9 avril 1962, n° 49.983, DF 1962, n° 52, p. 63, concl. MARTIN, in GOUR Claude, MOLINIER Joël et TOURNIE Gérard, *Les Grandes Décisions de la Jurisprudence-Droit fiscal*, op. cit., p. 160.

⁴⁰ Conseil d'Etat français, 25 février 1928, *CHAFFOIN*, R. 270 et *FILDIER* du 15 février 1929, R. 190.

S'agissant de la deuxième série d'arrêts, le Conseil d'État français a retenu globalement qu'en matière fiscale, le juge du fond doit soulever d'office l'inapplicabilité d'un texte, s'il ne peut pas statuer sur les moyens qui sont invoqués par les parties en demande ou en défense sans lui-même se fonder, dans les motifs de sa décision, sur ce texte, alors qu'en droit il est inapplicable à l'espèce. En conséquence de quoi, lorsqu'il est saisi d'une requête reposant uniquement sur l'application de la doctrine administrative, il doit d'office se placer « *prioritairement* » sur le terrain de la loi⁴¹ en raison du caractère subsidiaire de la doctrine, par rapport à la loi fiscale et il encourt la cassation de son arrêt s'il ne le fait pas⁴².

Quant au pouvoir de réformation de l'imposition par le juge, devrait-il renvoyer le requérant devant l'administration fiscale sans prononcer lui-même le dégrèvement demandé ? Au Cameroun, la réponse de la haute juridiction administrative est positive ainsi qu'elle le montre dans l'arrêt *I.L.S* du 14 janvier 2009⁴³. Au Bénin, par une décision en date du 6 juin 2019, la haute juridiction administrative n'ayant pas d'éléments probants devant lui permettre de se prononcer sur la décharge sollicitée a affirmé qu'« *il se dégage ainsi des éléments du dossier et des débats à l'audience que l'Administration n'a pas réussi à convaincre de la lisibilité de la procédure de redressement et des conditions et éléments de calcul de l'imposition due par la société SERVAX Group Sarl au titre des exercices clos au 31 décembre 2002, 2003 et 2004* »⁴⁴ et a « *ordonné à l'Administration la reprise de toute la procédure de redressement et le calcul de l'imposition due par la société SERVAX Group Sarl au titre des exercices clos au 31 décembre 2002, 2003 et 2004* »⁴⁵. Ainsi décidé, il est clair qu'il n'a pas réglé le problème, car le fisc a le coudé franche pour fixer à sa guise les nouveaux droits à mettre à la charge du contribuable. Elle peut en décider de trop ou en moins car elle n'est pas bornée par le juge.

À l'instar de l'administration fiscale, le contribuable a-t-il le droit d'évoquer de nouveaux moyens ou de nouvelles pièces en cours d'instance dans le contentieux de l'impôt ? Au Bénin, la situation varie selon que le juge de l'impôt est un juge administratif ou civil. Au Cameroun, où il est

⁴¹ Conseil d'État français, 25 février 1985, n° 39.003, Plén. RJF 1985, 4.544, concl. O. FOUQUET, DF 1985 42.1783, in DAVID Cyrille et alii, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Paris, Dalloz, 5^{ème} édition, 2009, p. 1042.

⁴² Conseil d'État français, 14 juin 1996, HEILMANN, RFJ 1996 8-9.1044, in DAVID Cyrille et alii, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, op. cit.*, p. 1042

⁴³ Cour suprême du Cameroun, CS/CA Arrêt n° 006/2009/CA/CS du 14 janvier 2009, Affaire *I.L.S c/ Etat du Cameroun (MINEFI)*, in ATECK A DJAM Félix, *Droit du contentieux fiscal camerounais*, Paris, L'Harmattan, 2017, p. 223. Elle n'a pas cru devoir l'appliquer lorsqu'elle décide qu'au fond, le recours « *est partiellement justifié : par conséquent, le commandement contesté est maintenu en ce qui concerne le montant de 51.300.000 F CFA relatif à la facture de transport de POUZZOLANTE ; il est annulé en ce qui concerne la prise en compte en produit du montant de 2.600.000 F CFA payé à la Société ITCO* ».

⁴⁴ Cour Suprême du Bénin, n° 239/CA du Répertoire, n° 2009-029/CA1 du Greffe du 6 juin 2019, Affaire *SERVAX Group Sarl c/ DGID-MEF*.

⁴⁵ Cour Suprême du Bénin, n° 239/CA du Répertoire, n° 2009-029/CA1 du Greffe du 6 juin 2019, Affaire *SERVAX Group Sarl c/ DGID-MEF*.

connu que le contentieux de l'impôt relève du seul juge administratif, c'est l'article L 130 du LPF qui autorise le contribuable à faire valoir toutes conclusions nouvelles à condition de les formuler expressément dans sa demande introductive d'instance mais, dans la limite du dégrèvement primitivement sollicité⁴⁶. Au demeurant, la jurisprudence concentre aux seules mains de l'administration fiscale l'initiative de la mise en œuvre du principe de substitution de base légale sans pour autant affecter la décision du juge de l'impôt.

2. La décision du juge de l'impôt

La décision du juge administratif statuant en matière d'impôt vise à mettre fin au débat contentieux engagé par les parties. Elle marque la fin du procès. N'étant pas encore une vérité juridictionnelle, qu'on nomme autorité de la chose jugée, parce qu'issue des tribunaux administratifs de première instance, les parties peuvent interjeter appel et au besoin se pourvoir en cassation. En raison de la fonction opératoire de cette décision, le juge s'assure de certaines prérogatives avant son prononcé. Ainsi, la décision du juge exprime en réalité, certains pouvoirs du juge de l'impôt et recouvre une teneur significative.

Les pouvoirs de décision du juge de l'impôt traduisent la participation du contentieux de l'impôt au procès fiscal. Ils sont mis en œuvre principalement par les juridictions inférieures qui sont, en réalité, le juge de l'impôt en dehors des juridictions de cassation qui n'exercent que leurs attributions ordinaires de contrôle de conformité aux règles de droit du jugement attaqué sans recourir à une disposition spéciale en dehors du droit commun. C'est donc à juste titre que le professeur Joël MOLINIER pense que « *le juge de cassation ne peut être considéré comme un juge de l'imposition, faute d'être en mesure d'exercer directement des pouvoirs à l'égard de celle-ci* »⁴⁷. Dans la mise en œuvre de ces pouvoirs, le juge veille surtout à son indépendance vis-à-vis des conclusions de l'Administration et statue dans certains cas en toute équité.

Sur l'indépendance du juge au regard des décisions de l'Administration, dans son office le juge dispose des pouvoirs très étendus qui, pour une bonne partie, concourent, soit à la réduction ou à la décharge, soit au maintien ou au rétablissement de l'imposition. Ils l'amènent, entre autres, à ne pas s'estimer lié par les conclusions de l'administration fiscale, même si cette dernière est convaincue par les allégations du contribuable et expose à cet effet, une conclusion en faveur d'une réduction ou d'une décharge devant le juge. Cette posture du juge vise à ne pas servir de caution à l'Administration dans ses manœuvres

⁴⁶ Art. L130 du LPF du Cameroun qui dispose : « *Le requérant ne peut contester devant le tribunal administratif des impositions différentes de celles qu'il a visées dans sa réclamation à l'administration. Mais, dans la limite du dégrèvement primitivement sollicité, il peut faire valoir toutes conclusions nouvelles à condition de les formuler expressément dans sa demande introductive d'instance* ».

⁴⁷ MOLINIER Joël, « L'office du juge en contentieux fiscal », *ibid.*, p. 79.

ostentatoires de protection du contribuable contre les intérêts du Trésor public, dans un élan de mépris des principes de la légalité de l'impôt et de l'égalité devant l'impôt. L'indépendance du juge apparaît dès lors comme ce fut le cas de l'arrêt du 30 avril 1975 marquant le refus du juge de suivre l'Administration dans le cadre de la mise en œuvre du principe de la substitution de base légale, comme un gage ou une assurance des intérêts du Trésor public.

En outre, sur le terrain de la réduction de l'imposition, le juge devra se substituer à l'administration fiscale pour liquider lui-même le montant de la cote à maintenir à la charge du contribuable⁴⁸. Là encore, le juge doit se montrer suffisamment libre pour statuer *ex aequo et bono*. En vue de la formation du jugement, il n'est pas exclu de voir le juge administratif statuer éventuellement « *selon ce qui est équitable et bon* ». Ce mode alternatif de règlement des litiges est admis en droit positif béninois par l'article 13 du Code de procédure civile, commerciale, sociale, administrative et des comptes du Bénin, modifié et complété précité et en droit camerounais par l'article 7 de la Loi n° 2006/015 du 29 décembre 2006. En vérité, il est des cas qui forcent une telle attitude du juge où il exerce un pouvoir modérateur pour mieux enserrer l'espèce. Ainsi, il statue en « *amiable compositeur* » pour utiliser l'expression du législateur béninois en fondant sa décision, non sur la règle de droit, mais sur l'équité conformément au compromis des parties. À ce titre, le commentaire des limites que rencontrent ces pouvoirs dépend, pour une large part, des rapports qu'entretient le juge avec les parties dans la détermination de l'objet du litige.

La teneur de la décision du juge administratif, en premier lieu, fait apparaître à la fois deux obligations et deux principes de droit, en second lieu, prend des formes variées lorsqu'il émane de la haute juridiction administrative.

Au Bénin comme au Cameroun, le CGI et le LPF sont restés muets sur le contenu du jugement. Néanmoins les textes de droits commun ont organisé le contenu du jugement autour de l'observance de deux obligations et de deux principes.

En ce qui concerne les obligations, il faut dire que le jugement est rendu soit en séance publique, soit en séance non publique⁴⁹, c'est-à-dire, en chambre du conseil⁵⁰. Il s'agit d'une obligation légale dont l'inobservation peut être soulevée par la partie que la loi entend protéger.

⁴⁸ Conseil d'Etat français, 3 mars 1982, n° 17.636, RJF 1982, p. 189 et Conseil d'Etat français, 7 juin 1978, n°7485, RJF 1978, p. 257. Cité par HERTZOG Robert (dir.), *Le juge fiscal, op. cit.*, p. 80.

⁴⁹ SCHMELTZ Guy-Willy, *La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative*, Paris, Dalloz, 1978, p. 173.

⁵⁰ Art. 516 du Code de procédure civile, commerciale, sociale, administrative et des comptes du Bénin, modifié et complété précité.

De plus, tout jugement est rendu au nom du peuple⁵¹ et sa date, celle à laquelle il est prononcé⁵² doit être obligatoirement mentionnée. Quant à la deuxième obligation, elle porte sur l'inscription des visas suffisants, par lesquels le juge analyse les conclusions et les moyens des parties et fait état des textes applicables⁵³. De même, la loi exige la mention d'informations utiles, telles les nom, prénoms, qualité, siège social ou principal établissement de chacune des parties, de leurs mandataires et de leurs conseils ; l'objet du litige ; le nom du représentant du ministère public ; le nom et la signature du président et du greffier qui l'a assisté⁵⁴. Il faut préciser que « *les erreurs ou omissions matérielles qui affectent un jugement, même passé en force de chose jugée peuvent toujours être réparées par la juridiction qui l'a rendu ou par celle à laquelle il est déféré, selon ce que le dossier révèle* »⁵⁵. Toutefois, les erreurs plus graves entraînent l'annulation du jugement, telles que celles qui affectent la date du délibéré⁵⁶ ou la mention de l'audition du contribuable qui n'a en vérité pas pris la parole⁵⁷ ou encore les dispositions législatives non encore entrées en vigueur ou non applicables⁵⁸ et enfin l'analyse de la demande⁵⁹, soit des omissions totales de l'analyse des moyens⁶⁰.

S'agissant des deux principes de droit, ils précisent que, pour le premier, le jugement doit être suffisamment motivé⁶¹ et, pour le second, le jugement doit statuer sur toutes les conclusions des requêtes. Lorsqu'il est retenu en droit du contentieux de l'impôt que le jugement doit être suffisamment motivé, son inobservation ou l'insuffisance de motivation observée par le juge administratif expose le jugement à son annulation.

Le second principe, celui selon lequel le jugement doit statuer sur toutes les conclusions des requêtes présente en réalité deux aspects. Le premier aspect ou signification est qu'il doit être statué sur les conclusions des contribuables sans exception, que ces conclusions soient principales,

⁵¹ Art. 526 du Code de procédure civile, commerciale, sociale, administrative et des comptes du Bénin, modifié et complété précité.

⁵² Art. 525 du Code de procédure civile, commerciale, sociale, administrative et des comptes du Bénin, modifié et complété précité.

⁵³ SCHMELTZ Guy-Willy, *La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative*, op. cit., p. 174.

⁵⁴ Art. 526 du Code de procédure civile, commerciale, sociale, administrative et des comptes du Bénin, modifié et complété précité.

⁵⁵ Art. 533 du Code de procédure civile, commerciale, sociale, administrative et des comptes du Bénin, modifié et complété précité.

⁵⁶ Conseil d'Etat français, 4 juin 1969, p. 281, in SCHMELTZ Guy-Willy, *La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative*, op. cit., p. 174.

⁵⁷ Conseil d'Etat français, 22 novembre 1972, 80920, p. 746, in SCHMELTZ Guy-Willy, *La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative*, op. cit., p. 174.

⁵⁸ Conseil d'Etat français, 24 juillet 1937, p. 788, in SCHMELTZ Guy-Willy, *La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative*, op. cit., p. 174.

⁵⁹ Conseil d'Etat français, 11 juillet 1972, *Société immobilière du parc des expositions*, p. 624, in SCHMELTZ Guy-Willy, *La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative*, op. cit., p. 174.

⁶⁰ Conseil d'Etat français, 07 février 1968, *Société X*, p. 96, in SCHMELTZ Guy-Willy, *La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative*, op. cit., p. 174.

⁶¹ BACHELIER Gilles et alii, *Le contentieux fiscal*, op. cit., p. 180.

subsidiaires⁶² ou afférentes aux pénalités⁶³ ou aux frais d'expertise⁶⁴. Sur le second aspect ou signification à lui accorder, le jugement ne doit pas être statué sur des conclusions non présentées au juge. Ainsi, les décisions ayant statué *ultra petita* sont annulées⁶⁵, à condition que le moyen soit soulevé⁶⁶. Il en est de même du jugement qui a statué sur des conclusions devenues sans objet⁶⁷.

Pour ce qui est des différentes formes de la décision du juge de l'impôt, elle peut déjà prendre la forme d'une décision de non-lieu lorsque le contribuable parvient à obtenir de l'administration fiscale un dégrèvement d'office. Lorsque la décision est rendue par la plus haute juridiction administrative, elle peut prononcer l'annulation d'une décision d'une juridiction administrative inférieure.

En somme, à la lumière des développements qui précèdent, l'office du juge administratif dans le contentieux juridictionnel de l'impôt comporte de nombreux aspects positifs. Toutefois, des goulots d'étranglements demeurent. Leur analyse permet d'aborder un office du juge administratif limité.

II. Un office limité

Il n'est pas un secret de polichinelle que la noble mission du juge administratif connaît bien d'obstacles réels qui entraveraient son accomplissement, notamment en matière d'impôt. Il est un fait qu'il ne lui est pas reconnu le pouvoir classique de substitution de base légale. Il lui est également interdit beaucoup d'autres initiatives dans la mise en œuvre de ces pouvoirs. En clair, nombreuses sont les contraintes qui ne dépendent pas de sa volonté. Toutefois, il en existe beaucoup d'autres qui sont liées à la volonté du juge de l'impôt de faire prospérer ses décisions. Ainsi, lorsqu'il est pris en considération le contexte purement africain, notamment celui du Bénin et du Cameroun, il est bien de facteurs qui handicapent la mission du juge administratif dans le contentieux de l'impôt. C'est pourquoi, il est démontré, en premier lieu, les contraintes involontaires (A), en second lieu, celles volontaires de ce juge (B).

⁶² Conseil d'Etat français, 2 décembre 1970, 77434, p. 725, in SCHMELTZ Guy-Willy, *La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative*, op. cit., p. 176.

⁶³ Conseil d'Etat français, 19 décembre 1969, *Société X*, p. 598, in SCHMELTZ Guy-Willy, *La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative*, op. cit., p. 176.

⁶⁴ Conseil d'Etat français, 8 mai 1968, 71700, in SCHMELTZ Guy-Willy, *La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative*, op. cit., p. 176.

⁶⁵ Conseil d'Etat français, 15 octobre 1965, 63278 ; Conseil d'Etat français, 14 juin 1968, *Ministre c/ Société Pirenbio* ; Conseil d'Etat français, 17 décembre 1969, *Ministre c/ X*, p. 589. Cité par SCHMELTZ Guy-Willy, *La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative*, op. cit., p. 176.

⁶⁶ Conseil d'Etat français, 10 mars 1971, *Ministre c/ Distillerie de Quibou*. Cité par SCHMELTZ Guy-Willy, *La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative*, op. cit., p. 176.

⁶⁷ Conseil d'Etat français, 22 décembre 1971, *Veuve Delauré*. Cité par SCHMELTZ Guy-Willy, *La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative*, op. cit., p. 176.

A. Les contraintes involontaires du juge

L'institution judiciaire affiche, de nos jours, une image pas trop reluisante. Il est noté partout en Afrique en général, au Bénin et au Cameroun en particulier, un malaise, un sentiment de méfiance, voire de suspicion qui anime certains justiciables à l'égard de leur justice. Ainsi, dans la série des facteurs qui minent le rôle du juge en général et celui de l'impôt en particulier, mais non liés à sa volonté, deux grandes catégories d'obstacles ont été identifiées et se rapportent, d'une part, à l'organisation institutionnelle de la justice (1), d'autre part, à l'environnement socio-culturel (2) dans lequel il évolue.

1. Les contraintes institutionnelles

Au cœur de l'institution de la justice se trouve le juge de l'impôt dont l'indépendance n'est qu'un symbole de l'ambiguïté de la magistrature. En effet, « *le pouvoir exécutif est toujours tenté d'affirmer son emprise sur le pouvoir judiciaire* »⁶⁸ qui essaie tant bien que mal d'y échapper. Bien qu'il soit d'inspiration du droit français, le cadre juridique de la justice, tel que mis en place dans les Etats africains d'expression française, assure-t-il l'indépendance du juge administratif dans le contentieux de l'impôt ? Quelles sont les limites de ses pouvoirs ?

L'encadrement constitutionnel du pouvoir judiciaire au Bénin et au Cameroun, comme dans bon nombre d'États africains, fait apparaître le chef de l'État comme jouant un rôle essentiel dans la carrière des magistrats. En effet, la Constitution des États dispose généralement que « *le pouvoir judiciaire est indépendant du pouvoir législatif et du pouvoir exécutif* »⁶⁹ et que « *les juges ne sont soumis dans l'exercice de leurs fonctions qu'à l'autorité de la loi* »⁷⁰. En ce qui concerne l'indépendance, la Constitution béninoise du 11 décembre 1990 révisée dispose que « *le Président de la République est garant de l'indépendance de la justice* »⁷¹ et au Sénégal, le pouvoir judiciaire est un gardien des droits et libertés définis par la Constitution et les lois. Sans nul doute, il s'agit de dispositions rassurantes d'une indépendance certaine du juge. Pourtant, le cadre juridique dans lequel évolue la justice est très peu favorable à l'indépendance du juge administratif statuant en matière d'impôt et le pouvoir exécutif dispose d'assez de moyens de pression sur sa décision. Concernant le cadre juridique de la justice qui est peu favorable à l'indépendance du juge de l'impôt, plusieurs dispositions des

⁶⁸ Selon l'article 80 de la Constitution sénégalaise du 22 janvier 2001 modifiée, le pouvoir judiciaire est « *exercé par le Conseil Constitutionnel, le Conseil d'État, la Cour de Cassation et les Cours et Tribunaux* ». Au Cameroun, l'article 37 (2) de la Constitution prévoit que ce même pouvoir judiciaire est exercé par « *la Cour Suprême, les Cours d'Appel, les Tribunaux* ».

⁶⁹ Art. 125 de la Constitution béninoise du 11 décembre 1990 révisée.

⁷⁰ Art. 126 de la Constitution béninoise précitée.

⁷¹ Art. 127 de la Constitution béninoise précitée et Art. 37 (3) de la Constitution camerounaise du 2 juin 1972 révisée par la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996 et en 2008.

Constitutions ne sont pas de nature à favoriser son indépendance. Au Bénin par exemple, les articles 128 et 129 de la Constitution précitée disposent respectivement : « *Le conseil supérieur de la magistrature statue comme conseil de discipline des magistrats...* », « *Les magistrats sont nommés par le président de la République, sur proposition du garde des Sceaux, Ministre de la justice, après avis du conseil supérieur de la magistrature* ». Par ces dispositions, le Gouvernement peut instrumentaliser la justice. Visiblement, elles lui offrent des opportunités de moyens de pression sur la décision du juge de l'impôt. À ce lot de dispositions, s'ajoutent celles de la Loi n° 2001-35 du 21 février 2003 portant statut de la magistrature au Bénin modifiée par la Loi n° 2018-01 du 04 janvier 2018 en ses articles 2 à 7. En sa qualité de supérieur hiérarchique des magistrats, le Ministre de la justice déteint sur le travail de ces derniers le bon vouloir du Gouvernement et de son chef. C'est là un ressenti de la pression de l'exécutif sur le judiciaire.

Quant aux moyens de pression du pouvoir exécutif sur la décision du juge administratif, il faut relever qu'en vérité, plusieurs possibilités s'offre à ce pouvoir. À l'analyse, trois (3) types de moyens de pression peuvent être convoqués à l'analyse. Le premier se rapporte au pouvoir de recrutement des magistrats dont dispose le Gouvernement. En effet, la décision de recruter des magistrats et le nombre qu'il faut pour contenter une bonne justice⁷² est pour lui un instrument lié aux enjeux de pression sur la décision du juge de l'impôt.

Le deuxième type de pression exercée relève du moyen que constitue le Conseil Supérieur de la Magistrature (CSM). Il statue comme conseil de discipline des magistrats. Or, le président du CSM est encore le Président de la République. Cette imbrication du Président de la République dans la chaîne de décision disciplinaire des magistrats et de leur positionnement dans la justice entame, à coup sûr, l'indépendance tant souhaitée dans la distribution de la justice.

Le troisième type de moyen occasionnant l'état de soumission du juge administratif est favorisé parfois par le manque de moyens professionnels. En effet, l'autonomie de la justice, suppose une mise à disposition de moyens suffisants pouvant donc permettre au juge de travailler en toute liberté. Mais, dans la réalité, il est aisé d'assister à un manque criard de moyens (humain, financier et matériel) de sorte que le juge se trouve presque en permanence dans un état de soumission⁷³. En général, il en résulte que le pouvoir exécutif est une véritable zone grise d'influence des décisions de justice des Etats d'Afrique francophone. Cette

⁷² BERTHIER Laurent, *La qualité de la justice*, thèse de doctorat de droit public, Université de Limoges 2011, 687 p.

⁷³ DJIDJOHO Hermann Kekere, *La justice béninoise-Ma part de vérité*, Cotonou, Taka éditions, 2015, p. 37 : « *Le juge et le cabinet dont il est le responsable disposent de peu de moyens financiers, humains et matériels pour acheminer les convocations, ne serait-ce qu'aux unités de gendarmerie...* ». - SAÏZONOU-BEDIE Alexandrine F., « Editorial », in *Droit & Lois*, n° 031, 2013, p. 4 : « *Les frais qui incombent aux justiciables sont augmentés tous les jours alors que les services offerts à ceux-ci sont au dessous du minimum* ».

influence vient s'ajouter aux limites aux pouvoirs du juge administratif dans le contentieux de l'impôt.

Il est connu aux pouvoirs du juge de l'impôt globalement trois limites classiques à savoir : les interdictions de substitution de base légale et de faire acte d'administrateur et la règle non *ultra petita*. A titre indicatif, la règle non *ultra petita* prévoit que « *Le juge doit se prononcer sur tout ce qui est demandé et seulement sur ce qui est demandé* ». Il en découle, qu'il ne doit statuer *infra petita*, c'est-à-dire, « *en deçà des choses demandées* », ni décider *ultra petita*, c'est-à-dire, « *au-delà de ce qui a été demandé* ». Il est donc tenu de statuer *omnia petita*, c'est-à-dire, « *sur tout ce qui est demandé* ». À titre illustratif, dans un arrêt de la Cour d'appel de Cotonou en date du 14 juin 2012, le juge a décidé : « *Le moyen tiré de ce que le premier juge a statué ultra petita est inopérant et mérite rejet ; que les astreintes sont prononcées par le juge pour vaincre la résistance d'un plaideur ; et que leur montant est laissé à l'appréciation du juge qui n'est pas tenu de retenir le montant avancé par le requérant* »⁷⁴. La loi est donc formelle à ce sujet et par l'expression « *ce qui est demandé au juge* »⁷⁵, il faut bien entendre l'objet du litige tel qu'il résulte des prétentions des parties.

Il faut remarquer qu'en dépit du caractère d'ordre public de l'impôt, le juge ne pouvait soulever d'office des griefs non invoqués par le contribuable, sauf ceux de la forclusion et de la violation de l'autorité de la chose jugée. Cette interdiction s'étant également à l'administration fiscale.

En ce qui concerne l'interdiction de principe pour le juge de l'impôt de faire acte d'administrateur, le pouvoir de réformation de l'imposition reconnu au juge par la jurisprudence (arrêt *Société des Acieries de Pompey*) ne l'autorise pas à faire « *acte d'administrateur* »⁷⁶. En dehors de la règle non *ultra petita*, s'ajoute une limite non moins importante qu'est la préservation de la compétence de l'administration fiscale dans l'établissement ou le rétablissement de l'impôt. Qu'en est-il de l'environnement socioculturel pourri dans lequel le juge administratif, juge de l'impôt, exerce son office ?

2. Un environnement socioculturel pourri

Les juges ne peuvent défendre, ni verbalement, ni par écrit, même à titre de consultation, les causes autres que celles qui les concernent personnellement. C'est en cela que la loi interne des États précise les conditions dans lesquelles la récusation d'un juge est admise⁷⁷. Pourtant, l'indépendance du juge administratif est compromise dans bien de cas par une contrainte liée à la solidarité religieuse ou familiale le plus souvent générateur d'une lenteur judiciaire qu'il faut qualifier de satanique et légendaire.

⁷⁴ Cour d'Appel de Cotonou, Arrêt n° 12/12 du 14 juin 2012.

⁷⁵ Art. 6 du Code de procédure civile, commerciale, sociale, administrative et des comptes du Bénin, modifié et complété précité.

⁷⁶ AUBY Jean-Marie et DRAGO Roland, *Traité de contentieux administratif*, Paris, LGDJ, 1^{ère} édition, 1962, t. III, p. 121.

⁷⁷ Art. 425 du Code de procédure civile, commerciale, sociale, administrative et des comptes du Bénin, modifié et complété précité.

En considération des liens de parenté, le juge administratif, juge de l'impôt, peut, sur son initiative personnelle ou à la diligence d'une des parties, être récusé. Au Sénégal par exemple, les parents ou alliés jusqu'au degré d'oncle ou de neveu inclusivement ne peuvent être simultanément membres d'une juridiction d'instance ou d'appel, sans dispense du Président de la République. Si la juridiction comporte moins de quatre membres, aucune dispense n'est possible.

Au Bénin comme au Cameroun, cette interdiction est faite aux parents et alliés jusqu'au quatrième degré inclusivement. En outre, nul magistrat ne pourra connaître d'une affaire fiscale dans laquelle l'une des parties sera représentée par un conseil ou un mandataire qui serait un parent ou allié jusqu'au degré d'oncle ou de neveu.

De même la récusation peut être soulevée si le juge de l'impôt ou son conjoint a un intérêt personnel à la contestation, ou s'il y a amitié ou inimitié notoire entre lui et l'une des parties ou son avocat. D'abord, le juge de l'impôt africain prend allègrement sa décision au mépris des règles d'impartialité et d'indépendance légalement établies. Parlant du cas camerounais, un auteur a affirmé sans ambages : « *Le juge judiciaire est prisonnier des contraintes liées aux notions de solidarité et de famille élargie que l'on rencontre dans la majorité des sociétés africaines* »⁷⁸. Abondant dans le même sens, le professeur Maurice KAMTO indique que « *l'indépendance du juge camerounais n'est pas menacée par le pouvoir politique. Elle l'est davantage par des pressions intempestives, des affinités tribales et des comportements irresponsables de certains citoyens* »⁷⁹. Là, c'est toute la question de « *l'indépendance du pouvoir judiciaire dans les États d'Afrique francophone* »⁸⁰ qui mérite réflexion.

Lorsqu'il est reconnu au juge le droit de culte comme tout citoyen lambda, le chef du culte moderne ou traditionnel l'a dans son viseur en raison de la fonction de juge qui est le sien. De plus, s'il recourt à des séances de prières spéciales liées aux risques de son métier de juge, il creuse davantage le lien de cette affinité religieuse qui s'empare sa raison d'être. Dans une autre hypothèse, lorsque le contribuable est un voisin du juge administratif lui-même ou lié à sa belle-famille, il est animé d'un regain de sentiment visant la protection de ce dernier.

Quant à l'émergence du droit communautaire en Afrique, elle bouleverse l'organisation judiciaire des États. Le juge national en difficulté d'interprétation d'une norme communautaire doit envoyer une demande

⁷⁸ Sur <http://afrilex.u-bordeaux4.fr/la-condition-du-juge-en-afrique-l.html>, consulté le 15 février 2021.

⁷⁹ KAMTO Maurice, « *Les mutations de la justice à la lumière du développement constitutionnel de 1996* », Exposé tenu le 25 octobre 1999 lors de l'ouverture des 1ères journées portes ouvertes de la justice. Extrait in « *Cameroon Tribune* » du 26 octobre 1999, p. 4, sur <http://afrilex.u-bordeaux4.fr/la-condition-du-juge-en-afrique-l.html>, consulté le 15 février 2021.

⁸⁰ NONNOU Gildas Enagnon Fiacre, *L'indépendance du pouvoir judiciaire dans les Etats d'Afrique francophone : cas du Bénin et du Sénégal*, Thèse de doctorat en droit privé, Université d'Abomey-Calavi, 2016.

d'interprétation préjudicielle à la Cour communautaire concernée à l'effet d'éviter toute impartialité imprudente. Contraint donc à appliquer la législation communautaire, le juge national ressent, au regard de son statut, une certaine remise en cause de sa mission de juge national au sein de l'organisation judiciaire étatique. Par là même, le juge national a pour mission de combiner l'ordre juridique interne avec le droit communautaire tout en s'affranchissant des restrictions institutionnelles de son office lorsqu'elles « *l'empêchent d'assurer effectivement la protection des droits qu'en tirent les justiciables* »⁸¹. Tout ceci vient donc limiter considérablement l'autorité qui lui est normalement reconnue dans la hiérarchie des pouvoirs publics. Néanmoins, il faut préciser que ces limites fonctionnelles du juge national consécutives à la perte partielle de souveraineté des Etats pour avoir ratifié le traité communautaire ou conventionnel, ne le faiblissent pas. Bien au contraire, ces normes communautaires apportent des garanties processuelles dans le cadre de l'harmonisation des pratiques des Etats membres telles la sécurité juridique, l'interprétation uniforme, les droits de la défense, la protection contre les interprétations arbitraires des administrations, etc.

Il est vrai, de nos jours, il y a une tendance à la désobéissance des États à appliquer certaines décisions supranationales désobligeantes pour eux. Néanmoins, cette mesure de précaution prise par le législateur communautaire dévoile la mise à mal de l'impartialité du juge national en général, du juge de l'impôt en particulier, qui s'adonne à une lenteur hors proportion dans le règlement du contentieux ; ce qui contraste avec l'enjeu même de l'impôt.

Les diverses causes de la lenteur judiciaire peuvent trouver également un terrain fertile si l'on les lie à l'environnement socioculturel du juge de l'impôt. En effet, dans le but de protéger une connaissance, « *le juge peut retarder au maximum le prononcé de sa décision et porter de ce fait un coup important au droit à la justice d'un tiers et inversement, traiter avec sérénité le dossier d'un affilié pour lui éviter les conséquences néfastes des lenteurs judiciaires* »⁸². Or, en définitive, cette lenteur influence la décision du juge de l'impôt en préjudiciant le principe de son indépendance. Lorsqu'un magistrat béninois de haut niveau affirme que « *nous savons, par expérience, que lorsqu'on veut noyer une affaire, il faut saisir la justice, car la procédure devant elle est très longue* »⁸³ et illustre ses idées en disant « *c'est pourquoi, par exemple, lorsqu'on reproche quelque chose à un magistrat, très souvent, le Conseil supérieur de la*

⁸¹ CANIVET Guy, « Le droit communautaire et l'office du juge national », *Droit et Société* n° 20/21, 1992, p. 138.

⁸² Sur <http://afrilex.u-bordeaux4.fr/la-condition-du-juge-en-afrique-1.html>, consulté le 15 février 2021.

⁸³ OGOUBIYI Guy, « Allocution du président de l'Autorité nationale de lutte contre la corruption (ANLC) », in *Le traitement sociétal de la corruption, Actes du Colloque* n° 002- 2016, août 2014, p. 9.

magistrature (CSM) opte pour la procédure disciplinaire »⁸⁴, cela explique dans l'ensemble la profondeur du mal dans les Etats de l'Afrique francophone.

Il faut noter que la pratique de la lenteur judiciaire observée devient de plus en plus une question de mode reléguant au premier rang à la fois un délai raisonnable bafoué et une célérité dans l'étude des dossiers d'intérêt selon le contexte. Mais, la Cour constitutionnelle béninoise a maintes fois fustigé la méconnaissance du droit à être jugé dans un délai raisonnable⁸⁵. Cette attitude du juge africain projette dans les populations une mauvaise image de l'institution judiciaire, faiblie davantage par des limites volontaires du juge de l'impôt.

B. Les limites volontaires du juge de l'impôt

Il faut noter que certains juges en général, ceux de l'impôt en particulier, exposent leur carence au travers de « *décisions prises avec légèreté sur un fond de laxisme ou de corruption* »⁸⁶. Il est également de notoriété que la consistance de la décision rendue en raison de ce qu'elle est la résultante des arguments juridiques avancés, du raisonnement logique suivi et du respect de la procédure, traduit, pour une bonne part, la compétence du juge de l'impôt et son impartialité dans l'affaire en cause. Cette carence observée chez certains juges tire ses causes de plusieurs sources liées, d'une part, à sa formation, à sa capacité de recherche et de maîtrise des grands problèmes fiscaux à l'échelle mondiale, d'autre part, à son intégrité morale et à sa conscience personnelle⁸⁷. C'est pourquoi, il importe d'étudier l'incompétence du juge administratif (1) et la corruption rampante dans le milieu de la justice (2).

1. L'incompétence du juge

Il y a un déficit important en matière d'information et de formation du juge de l'impôt en raison de l'insuffisance ou de l'absence de documentation, de politique de formation, de programme de remise à niveau de tout le personnel judiciaire, du retard dans l'édition du journal officiel, l'insuffisance de bibliothèques, de recueils et de classement des décisions. Il est vrai qu'à certaines occasions, le juge émet le vœu de se faire former pour lui permettre de répondre aux attentes des citoyens et d'être au fait de l'évolution des techniques et de la sociologie de groupe. Il se sent déphaser et inopérant tout simplement parce qu'il a végété dans la routine avec ses connaissances acquises au début de sa formation. Les

⁸⁴*Ibidem*, p. 9.

⁸⁵ Cour constitutionnelle du Bénin, Décision DCC n°96-082 du 13 novembre 1996 et Décision DCC n°97-006 du 18 février 1997.

⁸⁶ Loi n°2011-20 du 12 octobre 2011 portant lutte contre la corruption et autres infractions connexes en République du Bénin.

⁸⁷ DOSSA Cyriaque Edouard, « La Cour de répression des infractions économique et du terrorisme (CRIET) », in *African Law Study Library – Librairie Africaine d'Etudes Juridiques*, n° 6, 2019, p. 519. Il parle d'« *une corruption ambiante du milieu judiciaire non rassurante* » et de « *l'impunité de bien des auteurs : l'exemple de l'ex-Greffier en Chef du Tribunal de Première Instance de Cotonou, Séidou ABOU qui a détourné une somme de plus de deux milliards (2.000.000.000) F CFA au Greffe dudit Tribunal rendant aussi bien les justiciables que l'Etat béninois, victimes* ».

juges africains de l'espace francophone ne sont pas des juges de spécialité ; ils sont des généralistes, homme à tout faire sans réellement savoir faire les choses en profondeur. Il y a lieu de lui donner les moyens d'assurer son rôle sinon la justice sera, comme le précise un auteur, « *en état de cessation de jugement* »⁸⁸. L'impôt est un phénomène complexe et sa maîtrise demande un investissement spécifique. L'incompétence du juge de l'impôt ne s'appuie pas seulement sur son ignorance, mais également sur le manque de documentation appropriée à sa portée.

À la sortie de la formation d'auditeur de justice, le magistrat est renvoyé à ses fonctions à un poste, soit en qualité de juge du siège devant dire le droit, c'est-à-dire « *juger* », soit en qualité de magistrat de parquet ou de magistrat de l'administration centrale du ministère de la justice, placé naturellement sous l'autorité du Ministre en charge de la justice. Dès leur prise de service, le magistrat comme le juge doivent se cultiver, s'informer sur les nouvelles évolutions du droit et surtout avoir sous la main l'ensemble de la jurisprudence nationale et les « *grands arrêts* »⁸⁹ en droit comparé. C'est justement ce qui fait défaut aux juges africains notamment de l'Afrique francophone, en raison de l'inorganisation de l'État, qui rend du coup leur formation insuffisante. Mieux aucun dispositif de recherche et de formation en cours de carrière n'existe dans la majorité des États et là où il en existe quelques bribes, ils sont insuffisants et non entretenus.

Sur le point d'une formation insuffisante en matière fiscale, il faut préciser que la formation de base donnée aux auditeurs de justice, malgré la bonne volonté des enseignants, la densité du programme administré et la qualité des stages pratiques visant l'appropriation des techniques et méthodes de juger, leur permettent d'amorcer la carrière de magistrat en toute sérénité avec une parfaite maîtrise des techniques processuelles. Il faut déjà pointer du doigt l'absence d'une spécialisation des juges ou l'introduction dans leur programme de formation des modules portant sur des thèmes fiscaux de base pour qu'ils soient amenés à comprendre les différentes techniques d'imposition, de contrôle et de recouvrement des impôts et taxes.

Sur le plan d'un dispositif de recherche et de formation en cours de carrière insuffisant, le besoin d'un tel dispositif se faisait sentir il y a longtemps. Les audiences solennelles des cours et tribunaux sont souvent des occasions pour les chefs d'États de l'Afrique francophone de prendre des engagements pour moderniser et accroître les moyens dont dispose la justice. Au Bénin et au Cameroun, le contexte d'action des juges a connu une amélioration notable tant au plan normatif qu'au plan du développement infrastructurel et en personnel. Il en est de même de l'engagement pris par le Président de la République du Sénégal en 1992 qui

⁸⁸ SY Demba, « La condition du juge en Afrique : l'exemple du Sénégal », juin 2003, p. 10, sur <http://www.afrilex.u-bordeaux4.fr>, consulté le 15 février 2021.

⁸⁹ AKEREKORO Hilaire, *Les grands arrêts de la jurisprudence administrative béninoise, op. cit.*, p. 6.

a permis d'améliorer sensiblement le paysage de la justice. Particulièrement au Bénin, ces dix dernières années (2010-2020), la justice a vu une augmentation sensible de son personnel et une déconcentration des cours et tribunaux en vue de la rapprocher plus des justiciables. De même, il est créé une juridiction d'exception à la faveur de la Loi n° 2018-13 du 02 juillet 2018 modifiant et complétant la Loi n° 2001-37 du 27 août 2002 portant organisation judiciaire au Bénin qu'est la Cour de répression des infractions économiques et du terrorisme (CRIET). Il faut dire que dans les trois Cours d'appel du Bénin (de Cotonou, d'Abomey et de Parakou), un effort a pu être fait avec la création d'une salle de documentation et de recherche. D'autres juridictions attendent, car l'effort n'est pas suffisant.

Le déficit en documentation est réel. L'abonnement aux journaux, notamment le Journal Officiel (JO) et les quotidiens nationaux n'est plus systématique pour raison d'insuffisance budgétaire. Sur ce plan, la pratique des tribunaux et cours repose sur le greffe admis comme un service transversal de toute juridiction. Il gère en outre la logistique de la juridiction, les scellés, les archives, s'occupe des statistiques et assure l'entretien des bâtiments. Selon le bon vouloir du président du tribunal ou de la Cour considérée, l'abonnement au JO et aux quotidiens nationaux est une priorité et au grand bonheur du personnel de la justice, notamment des magistrats. En dehors de ces efforts inscrits à l'actif de certains présidents de juridiction, il est à noter l'absence ou l'insuffisance de bibliothèques et de recueils de décisions de justice.

S'agissant de l'insuffisance de bibliothèques, il faut reconnaître qu'au Bénin, en dehors des trois Cours d'appel précitées où il est créé une bibliothèque moderne et équipée aux fins de contribuer à l'émancipation juridique du juge en général, aucune juridiction n'a enregistrée une telle prouesse. Quant à l'insuffisance de recueils de décisions de justice, le constat général est le manque de recueils des décisions de justice en général, de celles rendues dans le domaine de l'impôt en particulier, au niveau des tribunaux et des cours d'appel en dehors de la Cour suprême et de la Cour constitutionnelle où il est noté un effort d'édition et de diffusion sans régularité. En plus de ces contraintes, se dresse la corruption rampante dans le milieu judiciaire.

2. La corruption rampante dans le milieu judiciaire

« La corruption est devenue le cancer, la pathologie dégénérative qui ronge et mine notre démocratie. Comme une pieuvre qui pousse ses tentacules, la corruption est partout au Bénin au poste, au ministère, à l'école, à l'hôpital, à la mairie, sur nos voies publiques et même sur les lieux de culte. Invisible, son spectre hante nos consultations électorales, il arpente les coulisses de notre Administration, lézarde les murs de nos institutions, déforme nos décisions, mutile nos jugements et nos comportements politiques »⁹⁰. Elle signifie un « détournement ou trafic de fonction ; dite passive lorsqu'un individu se laisse acheter au moyen d'offres, promesses, dons, présents ou un

⁹⁰ Quotidien béninois « *La Nation* », n°4825 du vendredi 11 septembre 2009, p. 3.

avantage quelconque en vue d'accomplir un acte de sa fonction ou de s'en tenir ; active lorsqu'un individu rémunère par les mêmes moyens la complaisance d'un professionnel ». Elle est une « pratique très ancienne »⁹¹ au Bénin et au Cameroun, même dans le milieu judiciaire ainsi que l'affirme l'écrivain Victor HUGO : « Selon que vous soyez puissant ou misérable, la Cour de justice vous rendra noir ou blanc »⁹². À la question est-ce vrai ou faux que les magistrats sont corrompus ? La réponse est apportée à partir des faits et révélations des acteurs du milieu judiciaire suivant les deux axes ci-après : la soumission du juge de l'impôt au pouvoir de l'argent et son comportement tourné vers la rapine.

En réalité, la corruption est une infraction réprimée par le Code pénal. On est donc en droit de se demander si le niveau des salaires actuels des magistrats serait encore à l'origine de leur soumission au pouvoir de l'argent ? Ou doit-on évoquer plutôt le manque de conscience professionnelle ?

En se référant au niveau du salaire du juge administratif, il faut préciser que lorsque le président du Conseil d'État sénégalais a reconnu qu'« un magistrat mal payé peut être sensible à une sollicitation diabolique »⁹³, il a été procédé à un réajustement du niveau des salaires des magistrats et juges y compris celui des impôts. Une enquête réalisée au Cameroun en juin 2012 montre que les magistrats de la Cour Suprême « perçoivent près de deux millions de francs CFA par mois sans compter des avantages multiformes »⁹⁴. Ce niveau de paiement des salaires évalués remonte en 2012. Il aurait certainement évolué pour atteindre le niveau général du Bénin. Au Bénin, les magistrats ont vu leur salaire initial multiplié au moins par cinq pour celui qui est en début de fonction. Ils sont désormais mieux traités. La grille indiciaire de traitement des magistrats au 1^{er} janvier 2013⁹⁵ a prévu une valeur indiciaire en début de carrière de 1.374,15 à 8.881,26 en fin de carrière, avec des indices salariaux oscillant de 359 à 1501 ; ce qui situe leurs salaires entre une valeur brute de 493.266 FCFA en qualité de stagiaire, c'est-à-dire, d'auditeur de justice et de 13.330.771,26 FCFA en grade terminus en fin de carrière. Les magistrats sont réellement bien payés au Bénin contrairement à leurs homologues camerounais.

⁹¹ NGIMBOG Laurent-Roger, « La justice administrative à l'épreuve du phénomène de la corruption au Cameroun », *Droit et Société*, 51/52, 2002, p. 303, cité par AKEREKORO Hilaire, « L'efficacité des mécanismes et des institutions constitutionnelles et administratives de lutte contre la corruption au Bénin », in *Le traitement sociétal de la corruption*, *op. cit.*, p. 67.

⁹² HUGO Victor cité par DJIDJOHO Hermann Kekere, *La justice béninoise-Ma part de vérité*, *op. cit.*, p. 86.

⁹³ Interview dans *Walfajri* du lundi 3 août 1994, <http://afrilex.u-bordeaux4.fr/la-condition-du-juge-en-afrique-1.html>, consulté le 26 mars 2021.

⁹⁴ NDENKOP Olivier, « Cour suprême : Enquête sur le salaire des magistrats », in *Cameroun-info.net*, n°19, 2012.

⁹⁵ La grille indiciaire au 1^{er} juillet 2010 est modifiée par le Décret n°2010-761 du 07 juillet 2010 portant revalorisation du point d'indice majoré.

Sur le manque notoire de conscience professionnelle, le Pape François a affirmé que « *la corruption est le fumier du diable* »⁹⁶. À l'analyse, c'est un phénomène de masse, de corps et non isolément enregistré sur un nombre réduit de magistrats. La corruption « *est un véritable problème social général. ...* »⁹⁷. Tous ces faits et révélations pointent du doigt la profondeur du malaise et le contexte d'impunité dans lequel il évolue. Au Cameroun, le phénomène est le même à en croire cette affirmation d'indignation de Madame Madeleine AFITE, ancienne présidente de Action des Chrétiens pour l'Abolition de la Torture (ACAT) à Douala : « *Par habitude ou par paresse, l'instruction est généralement menée à charge contre la personne poursuivie* »⁹⁸ et elle poursuit : « *Surtout quand le justiciable n'a pas d'argent ou ne compte pas de personnalités influentes dans son carnet d'adresses* »⁹⁹. En somme, il s'agit manifestement d'acte de volonté accompli en toute conscience, c'est-à-dire avec préméditation bafouant la conscience professionnelle.

Avide de l'argent, certains magistrats ne le cachent pas dans la mesure où ils développent des comportements appropriés pour atteindre leur objectif, c'est-à-dire, se faire de l'argent sur le dos du contribuable ou du justiciable. Si certains auteurs ont eu à préciser que la corruption n'est pas une perversion, qu'elle participe de l'essence même de la nature humaine, il en découle la prédisposition naturelle de certaines personnes à vivre de l'argent appartenant à autrui. Il ne s'agit pas de l'impécuniosité des magistrats, mais de leur cupidité à profiter des faiblesses structurelles de l'administration judiciaire pour mettre en place des montages défiant toute compétence, car dans ce milieu « *les loups ne se mangent pas* »¹⁰⁰. En Afrique francophone, la règle semble se généraliser¹⁰¹, tant ces loups sont les seuls maîtres à bord dans la fonction de dire le droit. Il s'agit, en réalité, d'un vol déguisé car le siphonage de l'économie des justiciables est opéré avec leur consentement.

Conclusion

En définitive, l'office du juge administratif de l'impôt obéit d'abord à une répartition de compétences disproportionnée entre l'ordre judiciaire et l'ordre administratif au Bénin. Ce qui complexifie l'identification du juge de l'impôt à saisir, bien entendu que le juge administratif n'a pas le monopole du règlement du contentieux de l'impôt comme c'est le cas au Cameroun. Il s'ensuit que le juge administratif est saisi dans son office

⁹⁶ *Discours du président Nicéphore Diendonné SOGLO*, Cotonou, version revue et corrigée, 2015, p. 11.

⁹⁷ DJIDJOHO Hermann Kekere, *La justice béninoise-Ma part de vérité*, *op. cit.*, p. 86.

⁹⁸ KUWONU Franck, « Justice : contre la corruption, il faut de la détermination », in *Revue Afrique Renouveau*, août-novembre 2016, p. 3.

⁹⁹ *Id.*, « Justice : contre la corruption, il faut de la détermination », *ibid.*, p. 4.

¹⁰⁰ DJIDJOHO Hermann Kekere, *La justice béninoise-Ma part de vérité*, *op. cit.*, p. 83.

¹⁰¹ NGUEMA MBA Benjamin, « La Cour des comptes du Gabon et la lutte contre la corruption : enjeux et perspectives », in MEDE Nicaise (dir.), *Les nouveaux chantiers de finances publiques en Afrique, Mélanges en l'honneur de Michel BOUVIER*, Dakar, L'Harmattan Sénégal, 2019, p. 361.

d'une grande diversité d'opérations fiscales, en fonction de la nature de l'impôt et de l'acte contesté.

L'office du juge administratif dans le contentieux de l'impôt connaît des pouvoirs très étendus. Grâce aux pouvoirs dont il est doté, le juge administratif de l'impôt est-il en mesure de se prononcer comme il se doit, c'est-à-dire en appréciant tous les aspects du litige au regard du droit applicable ? Selon le régime procédural établi par les textes de droit commun et spécifiques à l'impôt (CGI et LPF) en vigueur dans les Etats, la réponse est affirmative. La justice administrative est bien crédibilisée par son organisation et ses techniques de règlement du contentieux de l'impôt. Enfin, il faut reconnaître qu'en raison de certaines contraintes qui lui sont volontaires ou extérieures, le juge administratif de l'impôt ne parvient pas toujours à produire une décision exempte de tout préjugé.

LA PREVENTION DU RISQUE DE DECONSOLIDATION BUDGETAIRE DU CONTRAT DE PARTENARIAT PUBLIC-PRIVE DANS LA LEGISLATION DES ETATS D'AFRIQUE SUBSAHARIENNE FRANCOPHONE

Par

Dr. Eric Paulin NTSEGUE ANANGA

Ph.D en Droit public

Assistant à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques

Université de Yaoundé II (Cameroun)

RESUME :

Au-delà du fait qu'il constitue un instrument contractuel efficace pour répondre aux besoins d'infrastructures des gouvernements, le contrat de partenariat peut également donner la possibilité de contourner les mécanismes de contrôle des dépenses publiques, de placer l'investissement public hors budget et d'extraire la dette publique du solde budgétaire. La déconsolidation budgétaire qui en résulte pouvant s'avérer nocive pour les finances publiques des Etats d'Afrique subsaharienne francophone, justifie que soit mis en place un dispositif de prévention d'un tel risque. La prévention participe donc de la promotion du droit et constitue le leitmotiv de la bonne gouvernance des finances publiques. Celle-ci est donc rendue possible dans la législation des Etats d'Afrique subsaharienne francophone par l'intégration dans les actes formels des moyens limitant l'opportunisme budgétaire et par la production des mesures tendant à neutraliser les stratégies de hors bilan dans le recours aux contrats de partenariat. L'idée est donc que les Etats d'Afrique subsaharienne francophone s'y arriment et s'éloignent des considérations liées à la comptabilité créatrice. Un véritable « reporting » financier des contrats de partenariat permet de se faire une opinion raisonnée de la performance en matière de gestion des finances publiques.

Mots clés : *prévention, risque, déconsolidation budgétaire, contrat de partenariat.*

ABSTRACT:

Beyond the fact that it constitutes an effective contractual instrument to meet the infrastructure needs of governments, the partnership contract can also provide the possibility of bypassing public expenditure control mechanisms, placing public investment off-budget. And to extract the public debt from the budget balance. The resulting budgetary deconsolidation, which could prove harmful to the public finances of French-speaking sub-Saharan African states, justifies the establishment of a mechanism to prevent such a risk. Prevention therefore contributes to the promotion of the law and constitutes the leitmotif of good governance of public finances. This is therefore made possible in the legislation of French-speaking sub-Saharan African States by the incorporation into formal acts of means limiting budgetary opportunism and by the production of measures tending to neutralize off-balance sheet strategies in the use of partnership contracts. The idea is therefore that the States of French-speaking sub-Saharan Africa use it wisely and move away from considerations related to creative accounting. Genuine financial reporting of partnership contracts enables a reasoned opinion to be drawn on performance in terms of public finance management.

Keywords: *prevention, risk, budget deconsolidation, partnership contract.*

Introduction

La question de la soutenabilité des déséquilibres des finances publiques et la préoccupation liée à la nécessité de « *la prise en compte de la dette publique dans les comptabilités nationales* »¹ se sont posées particulièrement avec acuité au lendemain de la crise de la dette de 2010 en Europe. Les stratégies de déconsolidation de la dette opérées par la Grèce au moyen de sa dissimulation, et de l'amélioration artificielle de ses comptes publics lui ont été fatales et ont fragilisé les finances publiques de l'Union Européenne² en révélant les défaillances de sa gouvernance économique³. Aux États-Unis, une certaine défiance à l'égard des pratiques susceptibles de générer un endettement masqué des administrations publiques a conduit à placer les partenariats public-privé « *sous surveillance* »⁴. Par ailleurs, ils sont même également considérés comme « *une bombe à retardement budgétaire* »⁵. De ce fait, l'hypothèse selon laquelle les partenariats public-privé favorisent une répartition optimale des risques, génératrice d'une meilleure performance, ne doit pas faire oublier les risques liés à leur instrumentalisation. Vue sous cet angle, « *les Etats africains doivent se doter d'outils indispensables à l'évaluation des risques budgétaires liés à la mise en œuvre des projets ppp* »⁶, car la nécessité d'une meilleure gestion des risques budgétaires relatifs aux investissements innovants⁷ doit prendre le pas sur les choix politiques hasardeux⁸. Si le choix de ces contrats reflète l'efficacité dans la réalisation des objectifs des gouvernements, la transparence et la bonne gouvernance doivent être respectées.

Dans ce contexte, une approche préventive semble nécessaire pour parer aux éventuels risques de conduites déviantes liées aux contrats de partenariat public-privé en Afrique francophone subsaharienne. La logique

¹ J. ARTHUIS, Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur la prise en compte de la dette publique dans les comptabilités nationales, Sénat français, n°374, 31 mars 2010, 77 p.

² M. KAMTO, *Droit international de la gouvernance*, Paris, Pedone, 2013, p. 213 : « *Ce dérapage des finances publiques s'est transformé en une crise de défiance, en l'occurrence un manque de confiance des marchés financiers internationaux à l'égard des dettes souveraines* ».

³ Y-F. CHINARD et LABONDANCE, « La crise grecque : quelques leçons d'économie européenne », RMCUE, n°5 L/1, 2010, p. 493. Cette crise « *met en exergue le problème de la gestion des finances publiques nationales au sein d'une gouvernance économique européenne défaillante* ».

⁴ F. MARTY, S. TROSA, A. VOISIN, *Les partenariats public-privé*, Paris, La Découverte, 2006, pp. 20-23.

⁵ J-P. SUEUR et H. PORTELLI, Rapport d'information fait au nom de la commission des lois constitutionnelles sur les partenariats public-privé, n°733, Sénat français, 16 juillet 2014, p. 23.

⁶ V. PIROU, « PPP : recommandations et mises en garde pour les relations avec le secteur privé », Ouagadougou, 2 novembre 2017, 37 p., cité par S. M. OUEDRAOGO, « La promotion des contrats de partenariat public-privé par les aides publiques dans l'espace UEMOA », *Afrilex*, janvier 2018, p. 2.

⁷ F. MARTY, « Une arme à double tranchant ? Le recours aux partenariats public-privé et la maîtrise des risques budgétaires », *RFAP*, vol. 163, n°3, 2017, pp. 613-630.

⁸ S.M. OUEDRAOGO, « La promotion des contrats de partenariat public-privé par les aides publiques dans l'espace UEMOA », *op. cit.*, p. 2.

préventive, par son origine tirée du champ médical, apparaît dans l'action publique spontanément et avec une évidence, idéale et préférable à toute autre approche, par opposition à ses deux variantes antagoniques : le curatif dans le champ de la santé ou du travail social, le répressif dans le champ du droit, de la sécurité ou de la justice⁹. Une logique préventive suppose l'intrusion toujours plus précoce ou *ex ante* des acteurs divers amenés à intervenir pour parer aux risques de conduite déviante, la prévention regroupe donc des dispositions prises pour empêcher, pour réduire parfois jusqu'à supprimer une menace éventuelle avant qu'elle ne se matérialise sur le plan de l'effectivité¹⁰. La prévention « *s'exerce aussi dès l'apparition des premières difficultés pour éviter une dégradation plus accentuée* »¹¹. En somme, « *il s'agit d'envisager toutes les mesures de prophylaxie* »¹². La prévention, c'est donc l'ensemble des mesures et institutions destinées à empêcher ou à limiter la réalisation d'un risque, la production d'un dommage, l'accomplissement d'actes nuisibles en s'efforçant d'en supprimer les causes et les moyens¹³. La définition du « *risque* » est donc préalable indispensable pour bien comprendre les politiques de prévention de risques. Il s'agit d'un danger, d'un inconvénient plus ou moins préalable selon lequel on s'expose¹⁴.

Le contrat de partenariat fait partie des catégories des contrats publics dont l'objet est la réalisation des projets publics à financement privé. Que ce soit au Burkina Faso, au Bénin, en Côte d'Ivoire, au Mali, au Cameroun et au Sénégal¹⁵ notamment, le contrat de partenariat est un contrat administratif¹⁶ dont l'objet est global ; il s'agit d'un contrat par

⁹ B. PELLEGRINI, « Droit et prévention », *Revue des CAMEA*, 2007/2, n°94, p. 81.

¹⁰ N. MOUELLE KOMBI, *La guerre préventive et le droit international*, Paris, Dianoïa, 2006, p. 9.

¹¹ A. KENMOGNE SIMO, « La prévention de la défaillance des entreprises dans les Etats africains parties à l'OHADA », *Revue juridique de l'Ouest*, 2008/2, p. 185.

¹² *Ibid.*

¹³ G. CORNU, Association Henri Capitant (dir.), *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 2003, 4^e éd., p. 802.

¹⁴ Dictionnaire Larousse 2003, entrée « risque ».

¹⁵ Loi n°2016-061 du 30 décembre 2016 relative aux partenariats public-privé au Mali ; loi n°2011-30 du 25 octobre 2011, ratifiant l'ordonnance n°2011-07 du 16 septembre 2011 portant Régime général des contrats de partenariat public-privé au Niger ; Côte d'Ivoire, décret n°2012-1151 du 19 décembre 2012 relatif aux contrats de partenariat public-privé ; loi n°2016-24 du 11 octobre 2016 portant cadre juridique du partenariat public-privé en République du Bénin ; Sénégal, loi n°2014-09 du 20/02/2014 relative aux contrats de partenariat (PPP).

¹⁶ B. TARDIVEL, « La place des contrats de partenariat dans l'ordre des contrats publics », in *Contrats publics, Mélanges en l'honneur du professeur Michel GUIBAL*, Presses de la Faculté de droit de l'Université de Montpellier I, 2006, pp. 847-874. Article 1^{er} de l'Ordonnance française n°2004-599 du 17 juin 2004 régissant les contrats de partenariat, tel que modifié par la loi n°008-735 du 28 juillet 2008 et l'article 1414 du Code général des collectivités territoriales en France qui disposent : « *Les contrats de partenariat sont des contrats administratifs par lesquels l'Etat confie à un tiers, pour une période déterminée, en fonction de la durée d'amortissement des investissements ou des modalités de financement retenues, une mission globale (...)* ». Lire aussi G. J. GUGLIELMI et G. KOUBI, *Droit du service public*, Paris, LGDJ, 2011, 3^{ème} éd., p. 498 ; A.

lequel « l'Etat confie à un tiers le financement, la réalisation, la maintenance ou l'exploitation d'opérations d'investissements d'intérêt public »¹⁷. Le partenaire de la personne publique finance tout ou partie de l'opération¹⁸ et peut être rémunéré soit directement par l'administration, soit indirectement à travers l'exploitation des ouvrages construits au cours d'une durée plus ou moins longue¹⁹. La personne publique contractante reste dans tous les cas chargée du service public²⁰. Le contrat de partenariat ne peut emporter délégation de gestion d'une mission de service public²¹. Dans le contexte du déficit d'infrastructures et de ressources financières dont souffrent les Etats africains, il serait peu réaliste de mettre la charge des infrastructures exclusivement sur l'Etat, un partage semble être mieux adapté aux économies locales.

En Afrique francophone subsaharienne, depuis l'avènement de la crise économique des années 80, on assiste à des « transformations de l'Etat »²² prenant appui sur l'idéologie libérale véhiculée par les institutions financières internationales²³. Avec l'introduction de ces théories libérales du développement²⁴, il faut déjà se résoudre à l'idée selon laquelle l'Etat n'est plus le seul artisan exclusif du destin national²⁵. Alors qu'on parle de la fin de l'ukase en droit public²⁶ caractérisée en Afrique par le passage

ONDOUA, « La notion de contrat administratif », *J-CL. Contrats et marchés publics*, 2017, fasc. 10.

¹⁷ Article 21 de la Directive n°01/11-UEAC-190-CM-22 relative aux lois de finances. Cf. UEMOA, *Guide didactique de la directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances au sein de l'UEMOA*, p. 92. Il s'agit également d'un « mode de financement par lequel une autorité publique fait appel à des prestataires privés pour financer et gérer un équipement assurant ou contribuant au service public ».

¹⁸ Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine, *Guide didactique de la directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances au sein de l'UEMOA*, p. 92.

¹⁹ D. B. NKAKE EKONGOLO, *Le régime juridique des travaux publics au Cameroun*, thèse de Doctorat/Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II, 10 décembre 2010, p. 504.

²⁰ F. BRENET et F. MERLLERAY, *Les contrats de partenariat de l'ordonnance du 17 juin 2004 : une nouvelle espèce de contrats administratifs*, Paris, Litec, 2005, n°228, p. 138.

²¹ Ibid. V. F. LINDITCH, « Contribution à la distinction des conventions de délégation de service public et des contrats de partenariat », *JCP-A* n°51 du 19 décembre 2011, 2394.

²² Voir U. NGAMPIO OBÉLÉ-BÉLÉ, « Brèves réflexions sur les transformations de l'Etat en Afrique francophone », in M. BADJI, S. NOUROU TALL (études réunies par), *Les transformations de l'Etat en Afrique. Mélanges en l'honneur de Babacar GUEYE*, Presses de l'Université de Toulouse 1 Capitole, 2019, p. 419-429 ; Voir également J. T. HOND, « Les transformations de l'Etat au Cameroun », *RASJ*, vol.8, n°2, 2011.

²³ P. LIGNIÈRES, *Partenariats public-privé*, Paris, LexisNexis, 2005, 2^e éd., p.18.

²⁴ B. CAMPBELL, « Débats actuels sur la reconceptualisation de l'Etat par les organismes de financement multilatéraux et l'USAID », in *GEMDEV* (Groupement Economie mondiale, Tiers monde, Développement), *Les avatars de l'Etat en Afrique*, Paris, Karthala, 1997, p. 80.

²⁵ G. M. PEKASSA NDAM, « La consolidation de l'idéologie libérale dans le domaine des services publics au Cameroun », in M. ONDOA et P. ABANE ENGOLO (dir.), *Les fondements du droit administratif camerounais*, Paris, L'Harmattan, 2016, p. 165.

²⁶ R-E. CHARLIER, « Les techniques de notre droit public est-elle appropriée à sa fonction ? », *EDCE* 1951, p. 32 : « On assiste de nos jours à un déclin de l'ukase. La puissance publique s'est affaiblie par la démocratie, elle a multiplié les droits inviolables et les garanties chez les sujets,

d'un droit administratif général autocratique à un droit administratif libéral²⁷ au service d'une administration contractuelle²⁸, l'externalisation de l'action publique devient non seulement une technique pour « *agiliser l'Etat* »²⁹ mais surtout comme une nécessité au regard des difficultés budgétaires dont font face les jeunes Etats. De plus, le mouvement régional et international en faveur des partenariats public-privé contractuels y a autant plus trouvé un écho favorable, au même moment où l'Etat mettait en place des politiques de développement visant la réalisation des grands projets³⁰ ou des infrastructures qui nécessitaient « *une transformation impérative* »³¹.

Face à un tissu infrastructurel pauvre et surtout la modicité des moyens financiers, il fallait à tout prix développer la croissance économique et atteindre le stade de pays à revenu intermédiaire qui constitue le leitmotiv des politiques d'émergence économique inscrites dans les discours des différents acteurs politiques³². Conformément à la tendance plus générale de valorisation de la gestion privée, cette « *crise du financement public des équipements collectifs* »³³ est allée de pair avec un intérêt croissant des personnes publiques, non seulement pour les techniques de financement utilisées par le secteur privé, mais encore pour le préfinancement des investissements publics par des opérateurs du secteur privé. La diffusion de cette idéologie en Afrique peut donc s'expliquer par des raisons non seulement conjoncturelles, comme la volonté de mobiliser

elle les a fait participer à son exercice ; elle a facilité la constitution de puissances privées avec lesquelles elle est obligée de batailler, de composer. Elle s'est aperçue que commander ne suffisait pas, que l'obéissance pour docilité moutonnière ou par crainte n'était ni morale ni de bon rendement, qu'il était préférable de convaincre les sujets et de gagner leur adhésion. Au total, l'administration devient davantage une école, une diplomatie et moins une caserne ».

²⁷ F. GALLETI, *Les transformations du droit public africain francophone: entre étatismes et libéralisation*, Bruxelles, Bruylant, 2004 p. 464 et s. A. CABANIS, « Dire le droit en Afrique francophone. Rapport de synthèse », in M. BADJI, O. DEVAUX et B. GUEYE, (dir.), *Droit sénégalais*, 2013, n°11, p. 312 : « Le droit administratif, qui, il est vrai, ne peut être neutre, ne serait-ce que parce qu'il vise partout et toujours à construire un ordre politique, est devenu un droit « au service d'un ordre libéral ».

²⁸ R. DENOIX de SAINT-MARC, « La question de l'administration contractuelle », *AJDA*, 2003, n°19, pp. 970-972.

²⁹ Groupe de travail présidé par M. CAMDESUS, *Le sursaut vers une nouvelle croissance pour la France*, Rapport officiel commandé par le Ministre de l'économie et des finances, Paris, La documentation française, 2004, p. 123.

³⁰ A. TONYE, *Pratique juridique des financements structurés en Afrique*, Paris, L'Harmattan, 2010, 304 p. F. LICHERE, et B. MARTOR, « Essor des partenariats public-privé en Afrique : Réformes en cours et perspectives d'avenir », *RDAl*, n°3, 2007, Dossier Droit des contrats publics : un enjeu économique majeur, pp. 297-311.

³¹ V. FOSTER, C. BRICENO GARMENDIA, *Infrastructures africaines : une transformation impérative*, Paris, Washington DC, Agence française de développement, Banque mondiale, 2010, 344 p.

³² Au Cameroun, le DSCE envisage l'émergence du pays en 2035, le Sénégal envisage l'« émergence à l'horizon 2035, avec une société solidaire dans un Etat de droit ».

³³ G. JESTIN, « Le financement des grands équipements collectifs », *RFFP*, n°22, 1988, p. 141.

à des fins d'investissements publics les capitaux privés afin de résorber la crise. Ou encore par le souci de limiter l'engagement des finances publiques dans la réalisation des investissements nécessaires à certains services collectifs. Mais également par des raisons structurelles comme la volonté de répondre à une demande constante d'ouvrages et d'équipements collectifs³⁴. De ce fait, le contrat de partenariat constitue un sésame pour les projets d'investissement³⁵ en Afrique subsaharienne francophone.

Pour M. Eric PORTAL, à côté des modes de financement consolidés qui sont constitués pour l'essentiel des emprunts bancaires classiques, il existe des modes de financement à long terme déconsolidés³⁶. Le contrat de partenariat fait partie de ces deniers modes de financement tendant à externaliser la dette. Raison pour laquelle il est considéré comme un outil de déconsolidation budgétaire. Si la consolidation budgétaire exprime les différentes mesures employées pour redresser les finances d'un Etat³⁷, la déconsolidation budgétaire constitue cet ensemble de mesures qui visent à s'affranchir des contraintes budgétaires. Dans cette dynamique M. Charlotte Caron-Garcia utilise l'expression « *déconsolidation budgétaire des ppp* »³⁸ pour faire référence à l'insuffisance prise en compte des enjeux financiers des ppp dans les comptes budgétaires. Allant dans ce sens, pour le FMI, il s'agit de placer les PPP « *hors cycle budgétaire* »³⁹, de sortir l'investissement public du compte de la dette publique⁴⁰.

Ainsi, si l'approche partenariale semble séduisante pour les collectivités publiques, cet outil contractuel peut révéler des inconvénients

³⁴ Voir Ph. TERNEYRE, « Les montages contractuels complexes », *AJDA* 1994, numéro spécial, pp. 45-46 ; X. DELCROS et J.-M. PEYRICAL, « Le financement privé des équipements collectifs : un développement inéluctable à encadrer », *AJDA*, 1994, numéro spécial, pp. 71-72.

³⁵ F. ONANA ETOUNDI, « Cameroun: Contrat de partenariat, un sésame pour les projets d'investissement », *All Africa* du 3 avril 2008. Cité par S. SAMB, *Le droit de la commande publique en Afrique noire francophone : contribution à l'étude des mutations du droit des contrats administratifs au Sénégal, au Burkina Faso, en Côte d'Ivoire et au Cameroun*, Thèse en droit public, Université de Bordeaux, 2015, p. 314.

³⁶ E. PORTAL, « Une technique de déconsolidation de la dette : le crédit-bail à levier fiscal », *RFFP*, n°100, 2007, p. 189.

³⁷ Dictionnaire français L'internaute. Online : <https://www.linternaute.fr/définition/consolidationbudgétaire/>. Consulté le 05 février 2021 à 12h.

³⁸ C. CARON-GARCIA, « Réflexions sur les partenariats publics privés et le droit de la comptabilité publique », *RGD online*, www.revuegénéraleudroit.eu/?P=45225. Consulté le 04 février 2021 à 10h30.

³⁹ FMI, « Comment présenter les partenariats public-privé dans les comptes budgétaires ? Comprendre les coûts et les risques budgétaires des ppp », Online : <https://www.imf.org>. Consulté le 05 février 2021, 13h15.

⁴⁰ B. AKITOBAY, R. HEMMING et G. SCHWARTZ, « Investissement public et partenariats public-privé », *Dossier économiques 40*, FMI 2007, p. 21, Online www.imf.org. Consulté le 05 février 2021 à 14h20.

tout aussi importants⁴¹. Ces contrats peuvent donner la possibilité de contourner les mécanismes de contrôle des dépenses, de placer l'investissement public hors budget et d'extraire la dette publique du solde budgétaire⁴². Si l'on aborde donc la question du risque de déconsolidation budgétaire, il ne s'agit pas d'un risque résultant du transfert d'une mission globale à l'opérateur privé, mais d'un risque résultant de l'utilisation frauduleuse du contrat de partenariat. Cet état de chose peut à l'image des entreprises privées se mettre au service des artifices comptables, faciliter le contournement des contraintes en matière d'emprunt public et de reproduire une comptabilité créatrice⁴³. Il s'agit donc d'un risque profit⁴⁴ pour les collectivités publiques qui peut se transformer en un risque danger⁴⁵ pour les finances publiques.

Cette attitude peut présenter une certaine gravité pour les finances publiques des Etats africains, car lorsque les prévisions sont majorées pour cacher les tensions de trésorerie qu'il serait difficile à justifier. Et le déficit budgétaire étant artificiellement minoré sont des infidélités susceptibles de méconduire les bailleurs de fonds et les partenaires au développement et de créer un déséquilibre au sein de la sous-région⁴⁶. De ce fait, la prévention s'érige alors en mécanismes nécessaires dans un environnement où l'imminence et l'immanence de la mal gouvernance financière pèsent comme une épée de Damoclès sur chaque acte de la vie publique⁴⁷ et surtout que de façon générale, « *le doute sur le réalisme des comptes publics gagne tous les acteurs de la procédure budgétaire* »⁴⁸. Le Professeur Salif YONABA observait qu'en Afrique, « *les États francophones s'illustrent dans leur ensemble par un système de gouvernance financière peu respectueux de toute idée de discipline*

⁴¹ E. CAMPAGNAC et G. DEFFONTAINES, « Une analyse socio-économique critique des PPP », *Revue d'économie industrielle*, 4^{ème} trimestre 2012, p. 45.

⁴² R. HEMMING, « Les partenariats public-privé », présenté au Séminaire de haut niveau sur la réalisation du potentiel d'investissement rentable en Afrique, organisé par l'Institut du FMI en coopération avec l'Institution multilatéral d'Afrique, Tunis, Tunisie, 28 février-1^{er} mars 2006, pp. 8 et s.

⁴³ D. HALL, « Partenariats public-privé (PPP) : les raisons de leur inefficacité. Les multiples avantages de l'alternative publique ». Rapport de l'internationale des services publics (ISP), janvier 2014, www.world-psi.org, p. 7 et s. Consulté 05 février 2021 à 14h 05.

⁴⁴ M. DEGUERGUE, *Jurisprudence et doctrine dans l'élaboration du droit de la responsabilité administrative*, Paris, LGDJ, 1994, p. 123.

⁴⁵ Voir l'exposé des doctrines de SALEILLES, in R. TEISSEIRE, *Essai d'une théorie générale sur le fondement de la responsabilité. Étude de droit civil*, Paris, Rousseau 1901, p. 87 à 92. La théorie du risque-danger soutient qu'« *il y a des choses, des situations, des activités objectivement dangereuses à propos desquelles le risque est plus grand de voir se produire un dommage* », A. VAN LANG, G. GONDOUIN, V. INSERGUET-BRISSET, *Dictionnaire de droit administratif*, Paris, Armand Colin, 1999, 2^e éd., p. 252.

⁴⁶ R. MBALLA OWONA, « Emergence de la gestion axée sur les résultats et reconnaissance d'une obligation d'exécution intégrale des budgets des administrations publiques en droit CEMAC », *Afrilex*, avril 2016, p.15.

⁴⁷ V. MANGUETTE, *La politique criminelle en matière de gouvernance au Cameroun*. Thèse de Doctorat/Ph.D, en droit privé, Université de Yaoundé II, 2014-2015, p. 93.

⁴⁸ L. PANCRAZI, *Le principe de sincérité budgétaire*, Paris, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2012, p.25.

budgétaire »⁴⁹. La propension courante des gouvernants et des gestionnaires publics est de s'affranchir des contraintes et des balises du droit budgétaire et de la comptabilité publique⁵⁰. Une action préventive participe donc de la promotion du droit dans la mesure où elle prévient la violation de la légalité financière des Etats.

La réflexion sur la prévention du risque lié à la déconsolidation budgétaire du contrat de partenariat intéresse fondamentalement l'équilibre des finances publiques et le réalisme des comptes publics. S'il s'agit de promouvoir un outil de développement par le biais de mécanismes financiers, le défi est de s'assurer que les finances de l'Etat ne soient pas bouleversées. Des réactions en chaîne peuvent s'y produire et, si elles ne sont pas maîtrisées, sont parfois susceptibles d'entraîner des conséquences dommageables sur les finances publiques⁵¹. Face à ces réalités, il est nécessaire de mettre en place des dispositifs de contrôle, des lieux de régulation, permettant de repérer les problèmes et d'intervenir rapidement afin d'éviter la propagation ou pour le moins d'en diminuer l'amplitude⁵². Pour y parvenir, il semble capital « de passer d'une culture du garde-fou à une culture de la prévention des risques »⁵³.

A titre de droit comparé, la volonté de juguler les effets néfastes d'un endettement public incontrôlé au sein de l'Union Européenne, s'est traduite par la soumission des Etats à une discipline budgétaire et financière, sous l'impulsion notable du dispositif de prévention des déficits publics excessifs prévu par le Traité de Maastricht⁵⁴. En France, notamment, de nombreux garde-fous budgétaires ont été mis en œuvre⁵⁵. La prise en compte des risques financiers liés au contrat de partenariat a permis de réformer le contrat de partenariat. On assiste au passage du contrat de partenariat au marché de partenariat⁵⁶ dont l'objectif affiché est

⁴⁹ S. YONABA, « Le système financier des États africains au sud du Sahara à l'épreuve de l'impératif de discipline budgétaire », in *Réformes des Finances publiques et modernisation de l'administration, Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG*, Paris, Economica, 2011, p. 620.

⁵⁰ N. MEDE, « Réflexion sur le cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMOA », *RASJ*, n°1, 2014, p. 197.

⁵¹ M. BOUVIER, « La surveillance multilatérale internationale des finances publiques et pouvoir politique », in *Processus budgétaire vers un nouveau rôle du parlement*, Actes Colloque du Sénat, 24-25 janvier 2001, Paris, p. 135.

⁵² Ibid.

⁵³ D. HURON, F. MARTY et J. SPINDLER, « De la certification des comptes de l'Etat : principes, enjeux et difficultés », *RFFP*, n°100, novembre 2007, p. 143.

⁵⁴ Article 126 TFUE (ex article 114 TCE), complété par le règlement (CE) n°1466/97 du Conseil du 7 juillet 1997 relatif au renforcement de la surveillance des positions budgétaires ainsi que de la surveillance et de la coordination des politiques économiques, JOUE L 209 du 2 août 1997, p. 1.

⁵⁵ Il en est par exemple ainsi de la Circulaire du 14 septembre 2005 relative aux règles budgétaires afférentes à la signature des contrats de partenariats et des arrêtés du 16 novembre 2010.

⁵⁶ Voir C. CUBAYNES, « 'Du contrat' au 'marché' de partenariat : une réforme pertinente ? », *AJDA* 2017, Dossier n°5 « Réforme de la commande publique, un an après : un bilan positif ? ». Online, www.journal-du-droit-administratif.fr consulté le 25 juin 2021 à 12 h 30.

de faciliter son enregistrement dans les comptes publics⁵⁷. Ces considérations pouvant justifié l'intérêt pratique de l'étude en Afrique subsaharienne francophone. IL s'agit en effet des Etats qui ont en commun l'usage du français, et qui se caractérisent par la convergence de leurs modèles juridiques dans les espaces communautaires⁵⁸. Ce cadre favorise dès lors l'émergence d'une question centrale : ***comment se construit la prévention du risque lié à la déconsolidation budgétaire du contrat de partenariat dans la législation des Etats d'Afrique subsaharienne francophone ?***

Une telle étude semble intéressante, car elle vise à étudier les dispositifs mis en œuvre à l'échelle des Etats et au plan international en réponse à une certaine instrumentalisation et instrumentalisation certaine de la gouvernance des finances publiques en Afrique subsaharienne francophone au cas spécifique du processus d'institutionnalisation des partenariats public-privé. En guise de réponse, il faut avouer que *le cadre budgétaire et les normes comptables peuvent dans une certaine mesure contrecarrer les risques de recours opportunistes aux contrats de partenariat qui ne répondent moins à une logique d'efficacité économique qu'à une stratégie de dissimulation de la dette ou de contournement des règles de discipline budgétaire*⁵⁹.

Suivant ces considérations, l'analyse de la prévention du risque lié à la déconsolidation budgétaire du contrat de partenariat dans les Etats d'Afrique subsaharienne francophone constitue une contribution à l'étude des instruments juridiques des partenariats public-privé. Elle suggère que soit pris en compte dans les législations des mesures tendant à limiter les risques y afférents. Ce substrat sert de base pour l'identification tant des méthodes que des mécanismes employés par les Etats d'Afrique subsaharienne francophone. Il conduit incontestablement à une interdisciplinarité prenant appui sur des considérations liées au Droit administratif et surtout au Droit public financier. Il interpelle la prise en compte malgré l'éparpillement et l'hétérogénéité des législations⁶⁰, de l'interprétation des textes juridiques et de la production jurisprudentielle.

Ainsi s'impose par explication, la déclinaison des deux grandes approches servant de réponse à la question posée. Celle-ci va être

S. REGOURD et L. RAPP (dir.), *Du contrat de partenariat au marché de partenariat*, Bruxelles, Bruylant, 2016, 376 p.

⁵⁷ Voir C. CARON-GARCIA, « Réflexions sur les partenariats publics-privés et le droit de la comptabilité publique », *RGD*, online, 2019, numéro 45225.

⁵⁸ Ici nous faisons allusion aux Etats de la CEMAC et à ceux de l'UEMOA.

⁵⁹ F. MARTY, « De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés », in C. BESSY, T. DELPEUCH et J. PELLISSE (dir.), *Droit et régulations des activités économiques : perspectives sociologiques et institutionnalistes*, Paris, LGDJ, coll. Droit et société, 2011 p. 296. Pour Frédéric Marty, « il convient en effet de prévenir le risque de stratégies opportunistes mais aussi de garantir pour les différentes parties prenantes la fiabilité de l'information fournie par les comptes publics ».

⁶⁰ Il n'existe pas encore à proprement parler d'une législation communautaire en matière de contrat de partenariat public-privé. Seulement, note la BEAC, « les pays de la zone CEMAC accusent néanmoins un retard sur ceux de la zone UEMOA ».

démontrée d'une part, par la formalisation des moyens limitant l'opportuniste budgétaire (I) et d'autre part, par la matérialisation des mesures neutralisant les stratégies de hors-bilan (II).

I. La formalisation des moyens limitant l'opportuniste budgétaire

Bien qu'il soit un contrat global⁶¹, un outil de partage de risques qui permet de répondre à une demande sociale dans un contexte budgétaire contraint⁶², le recours au contrat de partenariat doit se faire pour des raisons pertinentes afin de préserver la bonne santé des finances publiques. Les dispositifs légaux des Etats d'Afrique subsaharienne francophone ont pris en compte ces exigences bien que le cadre juridique des contrats de partenariat ne soit pas encore ficelé dans les grands ensembles communautaires à l'instar de l'UEMOA et la CEMAC⁶³. S'inscrivant dans un cadre juridique garantissant la transparence de la décision et de l'engagement financier, ils ont accompagné ces contrats d'un ensemble de garde-fous tendant à prévenir d'éventuelles dérives. D'une part, il s'est agi de rationaliser la décision d'y recourir (A) et, d'autre part, de régulariser le contrat de partenariat dans le budget (B).

A. La normalisation du verrouillage des recours illégitimes

Les conditions de recours au contrat de partenariat subordonnent le lancement de la procédure de passation de celui-ci. Dès lors que les personnes publiques ont la possibilité de recourir aux contrats de partenariat, ils paraissent indispensables, compte tenu des risques particuliers qui s'attachent à cette formule, de les inciter à s'assurer qu'elles y recourent « à bon escient »⁶⁴. Les textes juridiques dans les Etats d'Afrique subsaharienne francophone précisent dont les conditions légitimes de recours au contrat de partenariat dans la réalisation des infrastructures

⁶¹ S. NICINSKI, *Droit public des affaires*, Paris, Montchrestien-Lextenso, 2010, p. 544 : le contrat de partenariat est « un contrat administratif par lequel une personne publique confie à un tiers, pour une période déterminée en fonction de la durée d'amortissement des investissements ou des modalités de financement retenues, une mission globale ayant pour objet le financement, la construction ou la transformation, l'entretien, la maintenance, l'exploitation ou la gestion d'ouvrages, d'équipements ou de biens immatériels nécessaires au service public. Il peut également avoir pour objet tout ou partie de la conception de ces ouvrages, équipements ou biens immatériels ainsi que des prestations de services concourant à l'exercice, par la personne publique, de la mission de service public dont elle est chargée. La rémunération du cocontractant fait l'objet d'un paiement par la personne publique, pendant toute la durée du contrat. Elle est liée à des objectifs de performance assignés au cocontractant ».

⁶² J. BENSÂÏD et F. MARTY, *La pertinence et limites des partenariats public-privé : une analyse économique*, op. cit., p. 26. Voir S. BRACONNIER et R. NOGUELLOU, « L'influence de la crise économique sur les marchés publics et contrats de partenariat public-privé », *RD imm.* 2010, p. 24 et s ; C. BOITEAU, « Les techniques contractuelles : les partenariats public-privé », *RFFP*, n°109, 2010, p. 91.

⁶³ On attend toujours l'élaboration d'un cadre juridique communautaire des partenariats public-privé dans ces ensembles communautaires.

⁶⁴ P. LIGNIERES, A. MENEMENIS, « Débats sur les contrats de partenariat » (Entretien), *DA*, n°11, 2004, p.10.

publiques (1) qui s'accompagnent de l'obligation pour les collectivités publiques de justifier le rejet des autres contrats publics dans la réalisation du projet (2).

1. La formulation des conditions de recours légitime au contrat de partenariat

Le contrat de partenariat obéit à un régime dérogatoire, c'est-à-dire spécifique par rapport aux contrats classiques de la commande publique. Dans cette hypothèse, son utilisation sera justifiée dans des cas particuliers. Le recours au contrat de partenariat ne doit pas permettre aux collectivités publiques de s'affranchir des règles budgétaires et comptables. Il s'agit de ne pas faire de cet « *instrument dérogatoire un instrument financier détourné de ses objectifs initiaux* »⁶⁵. Raison pour laquelle son recours légitime est encadré par certaines conditions précises pour assurer la sécurité des affaires⁶⁶.

La majorité des Etats d'Afrique subsaharienne francophone a érigé des conditions strictes de recours au contrat de partenariat. La passation d'un contrat de partenariat nécessite la réalisation d'une évaluation préalable⁶⁷. Celle-ci est considérée comme la clé de voûte de la procédure de passation des contrats de partenariat. Au Cameroun et au Sénégal en particulier, son but est de déterminer la présence ou l'absence des conditions de recours au contrat de partenariat que sont l'urgence et la complexité. D'autres pays par contre à l'exemple du Burkina Faso, la législation n'a pas pris en compte les conditions d'urgence et de complexité. Car, les contrats de partenariat sont des instruments qui viennent « *suppléer le déficit budgétaire consécutif à la baisse de l'aide publique au développement* »⁶⁸. Il s'agit donc d'un mode principal de financement des projets nationaux. Au Bénin, les projets susceptibles d'être retenus pour le processus de sélection en contrat de partenariat public-privé font également l'objet d'une étude de faisabilité⁶⁹. Cette étude doit notamment faire apparaître les motifs de caractère économique, financier, juridique et administratif.

A titre d'illustration en France, l'évaluation préalable a aussi été le moyen de limiter le champ du recours licite aux contrats de partenariat, afin de se conformer à l'exigence constitutionnelle de non-généralisation des « *dérogations au droit commun de la commande publique et de la domanialité*

⁶⁵ F. LINDITCH, « Les partenariats public-privé, vecteurs d'externalisation et de déconsolidation ? Quelques interrogations de nature financière... », *Droit et ville*, n°60, 2005, p. 175.

⁶⁶ S. BRACONNIER, « Le futur régime des partenariats public-privé : rupture et clarifications », *RDP*, mai-juin 2015, n°3, p. 595.

⁶⁷ A. TONYE, « Le contrat de partenariat au Cameroun : ce qu'il faut retenir en attendant le décret d'application », *Penant*, n°866, 2009, p. 26 et s.

⁶⁸ S. M. OUEDRAOGO, *Les contrats de partenariat public-privé au Burkina Faso*, Ouagadougou, éd. IRISCONCEPT, Coll. Mémento, 2015, p. 39.

⁶⁹ Article 12 de la Loi n°2016-24 portant Cadre juridique du partenariat public-privé en République du Bénin.

publique » que le conseil constitutionnel a décelé dans ces contrats⁷⁰. La réforme de la commande publique de 2015 en France dont l'objectif était de répondre aux critiques sur la déconsolidation budgétaire des partenariats public-privé a plutôt réduit les critères de recours au seul bilan avantageux⁷¹. Certains Etats d'Afrique subsaharienne francophone ont au contraire repris ces critères dans leurs législations. Dès lors, ils limitent le recours aux contrats de partenariat à la satisfaction des critères d'urgence et de complexité. Ceux-ci sont repris par le droit camerounais et sénégalais⁷² ainsi que dans d'autres Etats d'Afrique subsaharienne francophone.

Dans cette logique, le contrat de partenariat ne peut être conclu que si l'évaluation du projet, effectuée en vue de son éligibilité au régime des contrats de partenariat, démontre son caractère complexe. Le caractère complexe d'un projet est défini comme « (...) l'incapacité objective de la personne publique de définir, par elle-même, les moyens aptes à satisfaire ses besoins ou d'évaluer ce que le marché peut offrir en terme de solutions techniques et/ou de solutions financières ou juridiques »⁷³. C'est la raison pour laquelle, le juge administratif français précise la teneur de la notion de complexité et précisera qu'elle est constituée, non pas en raison de la complexité technique, juridique ou financière propre au projet, mais par l'incapacité de la personne publique à le réaliser dans le cadre des procédures liées à l'utilisation d'outils traditionnels de la commande publique⁷⁴. Selon les Professeurs Fabrice MELLERAY et François BRENET, la personne publique « (...) doit se trouver dans l'impossibilité de dégager la solution technique permettant de satisfaire ses propres besoins, de formuler une solution de financement ou d'établir le montage juridique adéquat »⁷⁵. La complexité doit donc être appréhendée de façon objective, car il ne s'agit pas pour l'administration d'« (...) invoquer la médiocrité de ses fonctionnaires pour plaider la complexité »⁷⁶ du projet. La complexité ici s'apprécie comme « (...) un besoin complexe à satisfaire »⁷⁷. Elle est relative aux

⁷⁰ E. MULLER, *Les instruments juridiques des partenariats public-privé*, Paris, L'Harmattan, coll. Logiques Juridiques, 2011, p. 219.

⁷¹ L. RAPP, « Partenariats public-privé », in Ph. MALINVAUD (dir.), *Droit de la Construction*, Paris, Dalloz 2018-2019, p. 1137.

⁷² Article 9 de la Loi Sénégalaise n°2014-09 du 20 février 2014 relative aux contrats de partenariats public-privé modifiée par la loi n°2015-03 du 12 février 2015.

⁷³ CE, 29 octobre 2004, Sueurs et autres, Req. 269814.

⁷⁴ CAA Bordeaux, 26 juill. 2012, Juris-Data: 2012-018582; D-A. CAMOUS et A. AUDIBERT, « Contrat de partenariat : de la notion de complexité à celle d'incapacité », *JCP-A*, n°50, 17 déc. 2012, comm 2389.

⁷⁵ F. BRENET et F. MELLERAY, *Les contrats de partenariat de l'ordonnance du 17 juin 2004 : une nouvelle espèce de contrats administratifs*, Paris, Litec, 2005, p. 119.

⁷⁶ A. MENEMENIS, « Débat sur les contrats de partenariat », *Dr. Adm.*, nov. 2004, p. 6.

⁷⁷ N. DE SAINT PULGENT et S. LAGUMINA, « Le contrat de partenariat -Nouvel outil de gestion publique », *JCP-G*, 2005, I. 180.

« [...] données intrinsèques de l'opération, c'est-à-dire les caractéristiques de l'ouvrage ou du service »⁷⁸.

En outre, l'autre condition alternative exigée pour recourir de façon légitime au contrat de partenariat est la condition d'urgence du projet. Il s'agit d'« (...) un motif d'intérêt général résultant de la nécessité socioéconomique de rattraper un retard affectant particulièrement la réalisation d'équipements collectifs ou d'accélérer la croissance, dans le secteur ou une zone géographique déterminée »⁷⁹. Cette définition fournie par le régime camerounais retient une conception objective de l'urgence. Elle reprend les définitions retenues respectivement par le juge administratif et le juge constitutionnel français dans l'arrêt *Sueur et autres*⁸⁰, et la décision du 2 décembre 2004⁸¹. Cet argument de l'urgence justifie et autorise le recours au contrat de partenariat dans la réalisation des projets publics. Toutefois, ce critère doit être utilisé à bon escient dès qu'il est en mesure de faire gagner du temps dans la réalisation du projet. C'est ainsi que la Cour Administrative d'Appel de Paris donnera une appréciation à cet outil dérogatoire qui « se trouve justifié par l'urgence qui s'attache à la nécessité de mettre fin à une situation particulièrement grave et préjudiciable à l'intérêt général affectant le bon fonctionnement du service public »⁸². L'urgence résulte donc d'événements imprévisibles pour les pouvoirs adjudicateurs. Il ne s'agit nullement d'une urgence procédurale comme dans le cadre d'un marché public. L'urgence doit être appréciée de façon compréhensible comme une condition légale de recours au régime particulier des contrats de partenariat. Selon le Conseil d'Etat français, l'urgence doit être le fait de la personne publique⁸³. Pour la doctrine, l'urgence doit être de façon pragmatique plus en phase avec les réalités et contraintes de l'action publique⁸⁴.

Les conditions comme l'urgence et la complexité du projet constituent à n'en point douter des conditions nécessaires de recours au contrat de partenariat au Cameroun tout comme au Sénégal. Au-delà de ces critères, le recours au contrat de partenariat peut être fondé sur le critère du bilan coût-avantage, c'est-à-dire que les Etats doivent justifier le

⁷⁸ S. LAGUMINA et L. DERUY, « L'ordonnance relative aux contrats de partenariat : dépasser la polémique », *BJCP* 2004, p. 348.

⁷⁹ Article 3 alinéa 3 du décret n°2008/0115/PM du 24 janvier 2008 précisant les modalités d'application de la loi n°2006/012 du 26 décembre 2006 fixant le régime général des contrats de partenariat.

⁸⁰ CE, 29 juillet 2004, n°269815, *Sueur et autres*, *RFDA* 2004, p. 1103, Conclusions D. CASAS.

⁸¹ Décision n°2004-506 DC, 2 décembre 2004.

⁸² CAA Paris, 3 avril 2014, *Association La Justice dans la cité*, M. Bourayne, req. n°13PA02766, 13PA02769 et 13PA02770, Concl. O. ROUSSET, *AJDA*, n°23-2014 du 30 juin 2014, p. 1322. En clair, le juge administratif considère légal le partenariat public-privé conclu pour la réalisation du futur palais de justice de Paris.

⁸³ CE, 23 juillet 2010, M. A c/ Syndicat national des entreprises de second œuvre du bâtiment, *Contrats et marchés publics*, 2010, comm. 318, note G. Eckert.

⁸⁴ S. BRACONNIER, « Introuvables conditions de recours aux contrats de partenariat... », *JCP-E*, 2014, com. 1285.

recours au contrat de partenariat par rapport aux autres formules contractuelles dans la réalisation de leur projet.

2. La consécration de l'obligation de justifier l'exclusion des autres contrats publics dans la réalisation du projet

Avant la passation d'un contrat de partenariat, la personne publique a l'obligation de justifier les avantages et les inconvénients du recours à la formule partenariale par rapport aux autres techniques contractuelles. L'analyse comparative permet de déterminer et d'exposer les motifs que retient la personne publique pour expliquer son choix de lancer une procédure de passation d'un contrat de partenariat⁸⁵. L'analyse comparative fait du contrat de partenariat un instrument dérogatoire au droit de la commande publique. Ce choix doit être en principe objectivé par le recours systématique à des outils d'analyse de type « *value for money* » utilisés dans de nombreux pays étrangers et qui permettent de vérifier si une offre d'investissement privé permet une meilleure utilisation des deniers que les marchés publics traditionnels ou les contrats concessifs. La consécration de cette obligation dans la législation des Etats d'Afrique subsaharienne francophone se fonde sur la jurisprudence française *Ville nouvelle Est*⁸⁶ qui consacre le bilan coût avantage dans l'action publique. Même si la doctrine estime que l'interprétation de ce critère faite par le juge administratif français est souvent fluctuante⁸⁷, les Etats d'Afrique subsaharienne francophone le consacrent dans leurs dispositifs normatifs. La loi malienne⁸⁸ par exemple dispose que l'évaluation préalable s'inscrit dans une politique de développement durable et de viabilité du projet par une analyse du mode de réalisation du projet en partenariat public-privé démontrant un bilan plus favorable que celui des autres modes de la commande publique. Cette disposition est également reprise dans les législations du Cameroun⁸⁹ et du Bénin⁹⁰ par exemple.

Dans ce contexte, selon le Conseil constitutionnel français, outre la complexité et l'urgence, figuraient au nombre des « *situations répondant aux motifs d'intérêt général* » propres à justifier constitutionnellement les dérogations au droit commun de la commande publique dont ces contrats sont selon lui porteurs, l'ensemble des hypothèses où « *compte tenu soit des caractéristiques du projet, soit des exigences du service public dont la réalisation de*

⁸⁵ La Circulaire française du 29 novembre 2005 relative aux contrats de partenariat à l'attention des collectivités territoriales précise entre autre point, les modalités de l'évaluation préalable.

⁸⁶ CE, 28 mai 1971, n 78825.

⁸⁷ D-A. CAMOUS, « 'Le juge administratif m'a tué' – Bilan de 10 ans de jurisprudences relatives à l'évaluation préalable des contrats de partenariat », *Contrats et marchés publics*, 2015, n 7, étude 8.

⁸⁸ Article 9 de la loi n°2016 du 30 décembre 2016 relative aux partenariats public-privé.

⁸⁹ La loi n°2006/012 fixant le régime général des contrats de partenariat dont les modalités d'application sont prévues par le décret n°2008/0115/PM du 24 janvier 2008.

⁹⁰ Loi n°2016/24 du 11 octobre 2016 portant cadre juridique du partenariat public-privé.

projets comparables, le recours à un tel contrat présente un bilan entre les avantages et les inconvénients plus favorable que ceux d'autres contrats de la commande publique »⁹¹. Cette réalité fait que l'évaluation comparative, constitue donc un préalable obligatoire à la passation de tout contrat de partenariat⁹². En raison de la rigidité intrinsèque de ces contrats et de leur longue durée, ils ne sont pas un instrument juridique adapté à tous les acheteurs publics et à tous les projets. Au-delà des spécifications techniques, le développement et la mise en œuvre de chaque projet d'investissement nécessite de faire des choix appropriés quant à la forme juridique de l'investissement, quant à la possibilité que la responsabilité financière du projet soit supportée par le secteur privé, hors budget de l'Etat.

En réalité, l'incitation de la personne publique à conclure un contrat de partenariat repose sur cette analyse comparative. Selon la doctrine, l'évaluation comparative doit présenter à la personne publique des arguments supplémentaires en faveur du contrat de partenariat, préférentiellement aux autres formules contractuelles⁹³. L'analyse comparative fait ressortir la performance attendue du projet à réaliser, le partage des risques entre partenaires, l'évaluation financière, et le calendrier d'exécution en fonction des différents modes disponibles⁹⁴. Elle mettra en évidence l'intérêt ou non de recourir à un contrat de partenariat et le coût estimé, si le projet est réalisé selon la formule partenariale. Elle est donc censée apporter un gain en terme de transparence et d'objectivation de la décision publique et vise, à participer au bon usage des deniers publics en fondant la décision sur des bases objectives⁹⁵.

⁹¹ E. MULLER, *Les instruments juridiques des partenariats public-privé*, op. cit., p. 209.

⁹² J-D. DREYFUS, « La présomption d'urgence viole les exigences constitutionnelles relatives à la commande publique », *AJDA*, 2008, n°30, p. 1665.

⁹³ F. BRENET et S. BRACONNIER, « L'évaluation préalable du contrat de partenariat », *Contrats et marchés publics*, n°1, janvier 2009, étude 1. Pour eux, « L'évaluation préalable (...) ne semble plus avoir aujourd'hui qu'un seul objet : établir les avantages et les inconvénients du recours à la formule partenariale par rapport aux autres techniques contractuelles ». Et « Alors que les AOT-LOA [autorisations d'occupation du domaine public de l'État constitutives de droits réels couplées d'une convention de location avec option d'achat] et les BEH [banx emphytéotiques hospitaliers] étaient des montages de droit commun au départ (c'est-à-dire non soumis au respect d'une condition d'urgence, de complexité ou de bilan avantageux), ils le sont sans doute moins aujourd'hui puisque leur conclusion nécessite une évaluation préalable permettant d'établir leur efficience ».

En France, l'article 2 de l'ordonnance sur les contrats de partenariat prévoit que l'évaluation comporte une analyse comparative à caractère économique, financier, juridique et administratif. En effet, l'évaluation doit expliquer pourquoi le projet a été retenu : « *Le plus souvent, il s'agira de comparer la solution du contrat de partenariat avec celle du marché classique. Toutefois, même si le contrat de partenariat ne peut pas avoir pour Object de confier la gestion du service public, une comparaison avec la délégation de service public, dans les cas où elle est possible n'est pas à exclure ; car la collectivité peut avoir intérêt à déléguer plutôt qu'à conserver la gestion en régie d'un service dont les installations seraient réalisées dans le cadre d'un partenariat* ».

⁹⁴ D. B. NKAKE EKONGOLO, *Le régime juridique des travaux publics au Cameroun*, op. cit., p. 519.

⁹⁵ J-J. SUEUR et H. PORTELLI, Sénat, Commission des lois, Rapport *Les contrats de partenariat : des bombes à retardement ?*, Juillet 2014. En France, l'article 2 de l'ordonnance sur les contrats de partenariat prévoit que l'évaluation comporte une analyse comparative à

Dans le cas du Cameroun par exemple, cette étude comparative réalisée en 2009 en vue de la construction d'un immeuble devant abriter les services centraux du Ministère des travaux publics, le gouvernement décida de le réaliser suivant le procédé de marché public plutôt que du contrat de partenariat public privé⁹⁶. Par contre, il retient la réalisation du projet en contrat de partenariat public-privé dans la construction du port en eau profonde de Kribi⁹⁷, le projet d'aménagement hydroélectrique de Lom Pangar, le barrage de Memve'elle, le projet du barrage de Mekin, le projet de barrage de Natchigal et le projet concernant la couverture santé universelle. C'est également ce modèle contractuel qui a été retenu au Burkina Faso dans la construction de l'échangeur du nord à Ouagadougou. Au Sénégal l'autoroute à péage de Dakar-Mbour et la centrale électrique de Tobene. En Côte d'Ivoire, pour la réalisation du pont autoroutier à péage Henri-Konan-Bédié, le gouvernement retient une concession de type BOT⁹⁸. Sur le plan communautaire, dans la volonté de mettre en œuvre une politique commune et concertée pour faciliter le transit inter-Etat et partant, favoriser la croissance économique et le développement de la sous-région UEMOA, la Commission de l'Union a passé avec la société Scanning Systems SA une convention de partenariat public-privé portant sur la réalisation d'un poste de contrôles juxtaposés à Cinkansé à la frontière entre le Burkina Faso et le Togo.

Pour limiter le phénomène des études comparatives biaisées et toujours complaisantes à l'égard des contrats de partenariat, les gouvernements ont mis en place des structures de supervision de l'évaluation préalable. Au Sénégal, le Comité National d'Appui aux partenariats public-privé, organe rattaché au ministère de l'économie et des finances apporte son concours à la réalisation des évaluations préalables

caractère économique, financier, juridique et administratif. L'évaluation doit expliquer pourquoi le projet a été retenu. « *Le plus souvent, il s'agira de comparer la solution du contrat de partenariat avec celle du marché classique. Toutefois, même si le contrat de partenariat ne peut pas avoir pour Object de confier la gestion du service public, une comparaison avec la délégation de service public, dans les cas où elle est possible n'est pas à exclure ; car la collectivité peut avoir intérêt à déléguer plutôt qu'à conserver la gestion en régie d'un service dont les installations seraient réalisées dans le cadre d'un partenariat* ».

⁹⁶ Cf. *Cameroon-Tribune* n°10242/6443 du 14 décembre 2012, p. 13 ; Lire aussi Ministère des travaux publics de la République du Cameroun, *Etude faisabilité en vue de la construction d'un immeuble devant abriter les services centraux du ministère des travaux publics via le partenariat public-privé*, Cabinet SOCIA (Société Commerciale Immobilière de l'AFAMBA), 2009, 73 p (Inédit).

⁹⁷ Décret n° 99/132 du 15 juin 1999 portant organisation et fonctionnement du Port Autonome de Kribi (PAK). Lire aussi le décret n° 2002/165 du 24 juin 2002 portant approbation des statuts du PAK.

⁹⁸ Voir <http://www.jeuneafrique.com/4405/economie/alassane-ouattara-inaugure-le-troisi-me-pont-d-abidjan/>; <http://www.initiative-ppp-afrique.com/Afrique-zone-franc/Pays-de-la-zone-franc/Cote-d-Ivoire/Pont-a-peage/> Henri-Konan-Bédié. Consulté le 26 juin 2021 à 11h17.

des projets⁹⁹. Ainsi le décret du 29 juillet 2014 a mis en place la Commission de partenariats public-privé au Burkina Faso dont la fonction est d'accompagner les politiques nationales visant à développer les partenariats public-privé¹⁰⁰. Au Cameroun, le contrôle des PPP est assuré par le Conseil d'appui à la réalisation des contrats de partenariat¹⁰¹. Cet organe est placé sous la tutelle du Ministre chargé de l'économie et de la planification. Il délivre un avis d'opportunité du projet. Le dossier est ensuite transmis au Ministre des finances qui doit donner un avis de soutenabilité budgétaire¹⁰².

Toutes ces mesures permettent de recourir de façon légitime aux contrats de partenariat. Et cet encadrement juridique du contrat de partenariat se poursuit sur le plan budgétaire.

B. La sécurisation budgétaire du contrat de partenariat

Le cadre budgétaire dans lequel s'inscrivent les contrats de partenariat joue un rôle déterminant pour prévenir d'éventuels recours opportunistes s'inscrivant dans une forme de déconsolidation budgétaire¹⁰³. Le recours au contrat de partenariat doit être fondé sur la bonne utilisation des deniers publics¹⁰⁴. La régulation budgétaire dudit contrat met en exergue les déterminants qui peuvent conduire une collectivité publique, soucieuse du bon usage de ses deniers ainsi que de l'efficacité et de la qualité du service rendu à l'utilisateur à opter pour un arrangement partenarial avec le secteur privé¹⁰⁵. Pour donc éviter une navigation à vue, les législations des Etats d'Afrique subsaharienne francophone ont mis l'accent sur l'étude de soutenabilité budgétaire (1) et prévu le contrat de partenariat dans l'autorisation budgétaire (2).

1. L'insertion d'une étude de soutenabilité budgétaire du contrat de partenariat

Les pays africains, confrontés à des situations des déficits cumulatifs ayant conduit à un endettement excessif doivent en principe mener une politique prudente dans le recours aux instruments financiers facilitant la

⁹⁹ Loi n°05-2014 du 10 février 2014 relative aux contrats de partenariat au Sénégal, *op. cit.*, article 8 al. 1.

¹⁰⁰ Décret n°2014- 628 /PRES/PM/MEF du 29 juillet 2014 portant création, attributions, composition et fonctionnement de la Commission de partenariat public-privé.

¹⁰¹ Décret n°2008/035 du 23 janvier 2008 portant organisation et fonctionnement du Conseil d'Appui à la Réalisation de Contrats de Partenariat.

¹⁰² Décret n° 2008/035 du 23 janvier 2008, *op. cit.* art. 6 para. 2.

¹⁰³ J. BENSÂÏD et F. MARTY, *Pertinence et limites des partenariats public-privé : une analyse économique*, Centre Cournot, éd. Prisme n°27, novembre 2013, p. 23.

¹⁰⁴ CL. MENARD et J-M. OUDOT, « L'évaluation préalable dans les contrats de partenariat », *RFAP*, 2009/2 n°130, p 352 : « le recours au contrat de partenariat peut être justifié par des considérations fondées sur le bon usage des deniers publics, même en l'absence d'urgence et/ou de complexité ».

¹⁰⁵ J. BENSÂÏD et F. MARTY, *Pertinence et limites des partenariats public-privé : une analyse économique*, *op. cit.*, p. 7.

construction des infrastructures innovantes afin de mettre en œuvre les différentes stratégies de retour à l'équilibre des finances publiques. Ils sont donc confrontés dans leurs politiques infrastructurelles de répondre aux arbitrages en donnant la priorité à celles qui sont susceptibles de placer les finances publiques sur une trajectoire soutenable en permanence. Les financements privés des infrastructures publiques deviennent des nouveaux pièges du surendettement en Afrique subsaharienne francophone après les emprunts effectués auprès des institutions financières internationales. Ces pays qui présentent des perspectives macroéconomiques et des projections de croissance à améliorer se ruent progressivement vers les contrats de partenariat. A travers ceux-ci, on assiste à l'émergence de nouveaux créanciers et à une croissance rapide de la dette intérieure, engendrant ainsi un apport considérable de fonds venant d'un nombre beaucoup plus important de sources. Ces changements souhaitables de financement présentent néanmoins des risques. Si ces risques ne sont pas bien gérés, le niveau d'endettement de ces pays pourrait à nouveau devenir intolérable. Une étude de soutenabilité budgétaire peut s'avérer déterminante pour apprécier les risques de fragilisation budgétaires des Etats.

Les contrats de partenariat doivent de ce fait être inclus dans les contraintes inter-temporelles des Etats et leur encadrement budgétaire constitue une réponse appropriée à la question de la viabilité budgétaire¹⁰⁶. Une telle posture permet d'éviter une dérive des finances publiques et surtout une « *fuite en avant budgétaire* »¹⁰⁷ sous la pression du développement infrastructurel des pays. Avant d'engager une procédure de passation d'un projet en contrat de partenariat, la collectivité publique doit évaluer l'impact du projet sur les finances publiques. Ce qui justifierait que le projet soit soutenable ou pas au regard de la situation des finances de la collectivité publique. Ces considérations sont prises en compte dans les législations du Cameroun, du Mali, au Bénin¹⁰⁸ et celle de la Côte d'Ivoire. Le gouvernement du Togo pour sa part a adopté en 2013 une stratégie de croissance accélérée et de promotion de l'Emploi (SCAPE) ainsi qu'un Programme d'Actions Prioritaire (PAP) pour la période 2013-2017. Sur le plan institutionnel, la loi prévoit la mise en place d'une unité spéciale d'étude des contrats de partenariat auprès du Ministre des finances.

¹⁰⁶ OCDE (2009) « Les avantages des prévisions budgétaires à long terme », *L'Observateur de l'OCDE* : « La viabilité budgétaire est un concept pluridimensionnel qui intègre la solvabilité, la stabilité de la croissance économique, la stabilité de la fiscalité, et l'équité intergénérationnelle. Elle a des implications non seulement financières mais aussi sociales et politiques, qui sont liées à la fois aux générations présentes et futures ».

¹⁰⁷ F. MARTY, « Les partenariats public-privé sont-ils réellement des instruments de maîtrise des risques budgétaires ? », in L. RAPP et S. REGOURD (dir.), *Du contrat de partenariat au marché de partenariat*, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 37.

¹⁰⁸ Article 12 de la loi 2016-24 portant cadre juridique du partenariat public-privé en République du Bénin.

Si le contrat de partenariat est un outil de développement par le biais des financements privés, le défi est de s'assurer que les finances publiques des Etats ne soient pas bouleversées¹⁰⁹. C'est la raison pour laquelle les législations sur les ppp en Afrique subsaharienne francophone instituent une obligation d'évaluation préalable de l'impact du projet de partenariat sur le budget et la dette publique¹¹⁰. L'impact des contrats de partenariat sur la situation budgétaire globale de l'Etat devrait en principe être considéré en début et en cours de projet. Un aperçu a priori des implications à moyen et à long terme des projets et de leurs effets potentiels permet de déterminer s'ils sont financièrement abordables ou s'ils impliquent des risques lourds pour l'Etat¹¹¹. La soutenabilité budgétaire des contrats de partenariat s'intéresse au caractère abordable des projets et son effet sur les finances publiques à long terme.

Justement après l'étude de faisabilité du projet, la loi sur les contrats de partenariat au Cameroun impose l'avis du ministre en charge des finances afin de vérifier sa soutenabilité budgétaire. Le concept de soutenabilité est alors utile car il est dynamique : un contrat de partenariat sera jugé soutenable si, compte tenu de la politique publique prévue ou prévisible, l'Etat ne risque pas de se trouver face à un problème d'insolvabilité ou face à une obligation d'ajustement irréaliste des finances publiques. Cette condition, qui n'implique pas nécessairement un solde budgétaire à l'équilibre, se traduit mathématiquement par une dette publique qui doit être égale à la somme actualisée des excédents budgétaires futurs hors intérêts de la dette¹¹². C'est donc dans ces considérations que le contrat de partenariat sera retenu ou rejeté au regard de la solvabilité des finances publiques. La réalisation de l'évaluation préalable exigée dans les contrats de partenariat, d'une étude portant sur l'ensemble des conséquences de ces opérations sur les finances publiques et sur la disponibilité des crédits est effectuée par le Ministre en charge des finances le cas échéant par la direction du budget.

De ce fait, au-delà de l'évaluation préalable qui est considérée comme « *la maîtresse de tout projet de partenariat public-privé* »¹¹³, plusieurs organes assurent la régularité des opérations de partenariat. Ainsi, le Ministre des finances joue un rôle central dans la détermination de la

¹⁰⁹ M. S. OUEDRAOGO, « La promotion des contrats de partenariat public-privé par les aides publiques dans l'espace UEMOA », *Afrilex*, janvier 2018, p. 7.

¹¹⁰ Article 9 de la loi n°020-2013/AN du 23 mai 2013 portant régime juridique du partenariat public-privé au Burkina Faso et Article 9 de la loi n°2014-09 du 20 février 2014 relative aux contrats de partenariat (PPP), modifiée par la loi n°2015-03 du 12 février 2015 au Sénégal.

¹¹¹ OCDE, *Opérationnaliser les partenariats public-privé en Tunisie. Analyse du cadre budgétaire*. Vol III, 2016, p. 38.

¹¹² T. BRAND, M-P. RIBEIRO, « La soutenabilité des finances publiques », in CEPII, *L'économie mondiale*, Paris, La Découverte, 2009, p. 68.

¹¹³ S. BRACONNIER, « Les contrats de partenariat et les collectivités territoriales locales : entre mythe et réalités », *BJCP* 2004, n°36, p. 343.

soutenabilité budgétaire du contrat de partenariat. Cette étude permet de mesurer les risques que l'opération aura sur les finances publiques au regard de son échelonnement sur une longue durée. Pour le Doyen Maurice HAURIOU, le contrat de partenariat peut aussi être « *un procédé dangereux* »¹¹⁴. De ce fait, l'utilisation de ce procédé contractuel à des fins de déconsolidation budgétaire et comptable peut avoir comme conséquence la fragilisation des finances publiques, mais surtout un risque de perte de contrôle de l'opération. Car « *le gouvernement peut rester exposé à de lourdes charges budgétaires, à moyen terme* »¹¹⁵ et surtout « *peut exposer l'État à des risques importants qui s'accompagnent de coûts invisibles et souvent plus élevés que les financements publics classiques* »¹¹⁶.

En France par exemple, la doctrine illustre bien les conséquences néfastes liées au contrat de partenariat : « *le partenariat public-privé entre le groupe EIFFAGE et le Centre hospitalier Sud francilien signé en 2008 pour la construction et l'exploitation-maintenance de l'Hôpital de Corbeil a connu un tournant très négatif malgré une date de l'ouvrage respectée* »¹¹⁷. Une rémunération trop élevée a eu pour conséquence de lapider le budget de l'établissement public. Ainsi la conséquence directe a été l'impossibilité pour le Centre hospitalier de recruter du personnel et assurément une gestion désastreuse du service public¹¹⁸. De ce fait, la conséquence de la défaillance de l'Etat peut avoir des conséquences sur les entreprises qui peuvent se retrouver avec des dettes insolvables.

La soutenabilité doit donc s'apprécier sur un horizon pluriannuel, ce qui constitue une caractéristique essentielle, cet horizon est souvent relativement court puisqu'il faut pouvoir connaître, au moins approximativement, les crédits qui seront disponibles. Il peut y avoir une appréciation de la soutenabilité à plus long terme. Les Ministres en charge des finances doivent rendre leurs avis sur les contrats de partenariat au regard de la soutenabilité du projet, qui s'apprécie en particulier par la part du loyer qui sera versée à compter de la livraison du bien dans les crédits du programme qui le finance.

Si l'étude de soutenabilité budgétaire constitue un instrument de sécurisation budgétaire du contrat de partenariat, elle doit s'accompagner de l'intégration du contrat de partenariat dans l'autorisation budgétaire.

¹¹⁴ Cité par B. NIELS, *La rémunération du partenaire privé dans le contrat de partenariat*, rapport de recherches présenté pour le Master I droit public, Université d'Aix-Marseille 2012/2013, p. 68. Pour l'auteur le contrat de partenariat peut être aussi « *un procédé dangereux, car, d'abord, c'est toujours le public qui paye et il paye quelque fois plus que ne l'exigerait la juste rémunération des capitaux engagés. De plus, la puissance publique aliène en partie sa liberté d'action* ».

¹¹⁵ R. HEMMING, « Les partenariats public-privé », présenté au séminaire de haut niveau sur la réalisation du potentiel d'investissement rentable en Afrique, organisé par l'Institut du FMI en coopération avec l'Institution multilatéral d'Afrique, Tunis, Tunisie, 28 février-1^{er} mars 2006, pp. 8 et s.

¹¹⁶ Ibid.

¹¹⁷ B. NIELS, *La rémunération du partenaire privé dans le contrat de partenariat*, op. cit., p. 68

¹¹⁸ Ibid.

2. L'intégration du contrat de partenariat dans l'autorisation budgétaire

Le cadre normatif des contrats de partenariat public-privé en Afrique subsaharienne francophone concerne également l'encadrement budgétaire spécifique dont ils font l'objet. Ce cadre concerne toutes les étapes d'une opération de partenariat public-privé, de la décision d'y recourir jusqu'au contrôle de son déroulement. Etant donné que du point de vue budgétaire, l'engagement dans un contrat de partenariat peut d'autant plus donner lieu à des stratégies opportunistes que le principe demeure celui de l'annualité budgétaire et de la comptabilité de caisse, une telle logique créée indubitablement un biais en faveur des contrats de partenariat et nécessite un traitement budgétaire. A ce niveau, l'autorisation budgétaire en matière contractuelle demeure importante¹¹⁹. En zone CEMAC par exemple, l'article 21 de la directive n°01/11-UEAC-190-CM-22 relative aux lois de finances dispose que « *l'autorisation d'engagement afférente aux opérations d'investissement menées dans le cadre de contrats de partenariats publics-privés (...) couvre dès l'année où le contrat est conclu la totalité de l'engagement juridique* ». En zone UEMOA cette exigence, est également reprise. Au regard de l'intérêt porté pour cet outil de développement des investissements, les Etats de l'UEMOA ont d'abord intégré les contrats de partenariat dans la nomenclature des investissements à travers la Directive n°06/2009/CM/UEMOA¹²⁰ dont l'article 17 pose, dans la phase d'exécution du budget, le principe de l'ouverture des autorisations d'engagement et de crédits de paiement, pour les dépenses d'investissement et les contrats de partenariats public-privé.

De façon générale, l'instrument privilégié qui appelle à plus de responsabilité à une meilleure gouvernance dans les législations financières des Etats est l'utilisation d'un cadre de dépense à moyen terme (CDMT) pour les projets d'investissement qui fournit un horizon de pilotage à la gestion des finances publiques, permet d'assurer une meilleure traçabilité des dépenses publiques et contribue à la transparence et à l'efficacité des processus budgétaires. De ce fait, les contrats de partenariat doivent être intégrés dans les meilleures pratiques de gestion de l'investissement public. Ainsi, ils doivent être comptabilisés dans le budget et enregistrés dans le cadre budgétaire à moyen terme pour faciliter le suivi des conséquences budgétaires par les institutions en charge des finances publiques. Certains Etats peuvent utiliser les contrats de partenariat pour contourner les contraintes budgétaires et les placer en hors cycle budgétaire. Or, ces contrats génèrent des passifs certains et éventuels, qui peuvent compromettre la viabilité budgétaire. La programmation pluriannuelle des

¹¹⁹ A. DUFOUR, « L'importance de l'autorisation budgétaire en matière de contrats administratifs », *Les cahiers de droit*, vol.7, n°1, 1965, pp. 11-29.

¹²⁰ Voir Article 18 de la Directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 relative aux lois de finances.

contrats de partenariat semble donc nécessaire dans le cadre budgétaire et repose sur une analyse prospective permettant de s'assurer de la capacité de la collectivité publique à réaliser des projets assortis de prévisions de financement. En l'absence d'intégration des partenariats public-privé dans la procédure budgétaire, il se dégagerait l'impression d'une « gratuité des infrastructures » construites.

Jean Bensaïd et Frédéric Marty estiment que « alors qu'un investissement réalisé de façon traditionnelle se traduit par un fort décaissement immédiat (correspondant aux coûts d'investissement), une formule partenariale ne donne lieu qu'au paiement d'annuités lissés sur un grand nombre d'exercices et ne débutant théoriquement qu'à la mise en service de l'actif »¹²¹. Un tel cadre ne permettant pas de rendre compte des engagements pluriannuels induits par les contrats. Pour remédier à ces problèmes, selon Richard Hemming, il importe que les gouvernements rendent publiques des données exhaustives sur ces contrats, notamment les charges budgétaires futures, connues et potentielles, qui sont surtout sous forme de paiements contractuels des prestations et de garantie¹²².

Dans la dynamique du model français, de nombreux garde-fous budgétaires ont été mis en œuvre. Il en est par exemple ainsi de la circulaire du 14 septembre 2005 relative aux règles budgétaires afférentes à la signature des contrats de partenariats conduisant à ne pas simplement couvrir ces deniers par des crédits de paiements correspondants aux flux annuels. Ils sont également couverts par des autorisations d'engagement dès la signature du contrat pour une valeur correspondante aux coûts d'investissement, aux coûts liés à un éventuel délit et à la quote-part de l'annuité correspondante aux coûts de financement et de fonctionnement¹²³. Pour l'Inspection Générale des Finances publiques en France, dans un rapport publié en décembre 2012¹²⁴, plusieurs scénarios sont envisageables pour éviter que les partenariats public-privé ne soient appréhendés comme un instrument de contournement de la norme budgétaire : une première option consisterait à formaliser une « charte de gestion », consistant en la prise en compte des montants d'investissement des partenariats public-privé dans la norme. La seconde option serait de favoriser le versement de crédits dès la signature du contrat, pour que la norme –qui ne porte que sur les crédits de paiement– s'applique aux engagements budgétaires pris dans le cadre de ces contrats.

De ce fait, la généralisation des procédures d'autorisations d'engagements permet donc, dans le cadre du régime financier des Etats,

¹²¹ J. Bensaïd et F. Marty, « Pertinence et limites des partenariats public-privé : Une analyse économique », *op. cit.*, p. 28.

¹²² R. Hemming, « Les partenariats public-privé », *op. cit.*, p. 10.

¹²³ J. Bensaïd et F. Marty, *Pertinence et limites des partenariats public-privé : une analyse économique*, *op. cit.*, p. 28.

¹²⁴ J-F. Juery, E. Monnet, J. Coutard, A. Brotons, A. Hautier, *Evaluation des partenariats public-privé (PPP)*, Inspection Générale des Finances publiques, Décembre 2012, p. 28.

de retracer des engagements juridiques des personnes publiques. Les pays d'Afrique subsaharienne francophone ont également mis l'accent sur la prévision du contrat de partenariat dans les comptes publics prévisionnels qu'est le budget pour assurer une meilleure lisibilité de leurs politiques infrastructurales qui s'opère via ce contrat. Ainsi, au Cameroun, on note également que des mesures prudentielles sont mises sur pied pour assurer la régularité des contrats de partenariat. Au-delà de l'étude de la solvabilité budgétaire de la collectivité publique menée par le Ministre des finances, le Manuel de pilotage et d'exécution du budget programme prévoit dès la signature du contrat de partenariat des autorisations d'engagements correspondant aux loyers à verser aux partenaires dans le budget¹²⁵. De même, à travers sa loi portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques de 2018, il précise que l'autorisation d'engagement afférente aux opérations menées dans le cadre de contrats de partenariat public-privé couvre dès l'année où le contrat est conclu, le coût complet des investissements et chaque année pour le fonctionnement et l'investissement¹²⁶. En Côte d'Ivoire également, le Décret n°2012-1151 prescrit l'inscription obligatoire des projets de partenariat au plan National de Développement et de Comptabilisation dans le budget de l'Etat. Pour les contrats de partenariat, les autorisations d'engagement couvrent, dès l'année où les contrats sont conclus, la totalité de l'engagement juridique. En modulant le principe de l'annualité budgétaire, il s'agit de permettre aux gouvernants d'engager les dépenses d'investissements de manière pluriannuelle confirmant ainsi les transformations du principe de l'unité budgétaire¹²⁷.

En somme, la limitation de l'opportunisme budgétaire dans le recours aux contrats de partenariat dans les Etats sous étude semble être une réalité qui se construit progressivement. En évitant un endettement croissant et souvent irréaliste à travers la construction des infrastructures, ces pays s'inscrivent pour beaucoup dans une logique d'efficacité des

¹²⁵ Ministère des finances au Cameroun, *Manuel de pilotage et d'exécution du budget programme*, janvier 2013, p. 74 : « Dans le cas où le contrat de PPP renferme une tranche ferme et des tranches conditionnelles, les AE correspondantes doivent couvrir le montant de la tranche ferme en plus du montant des éventuelles indemnités et des montants de dédit de non affermissement sur tranches conditionnelles. L'affermissement d'une tranche rend obligatoire la couverture en AE de la tranche affermie diminuée du montant du dédit de non affermissement correspondant. Pour le cas des loyers correspondants aux dépenses de fonctionnement et ceux relatifs au financement mis en place par le partenaire privé, les AE doivent couvrir le montant des annuités à verser dans l'année ».

¹²⁶ Article 34 alinéa 6 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques. « L'autorisation d'engagement afférente aux opérations menées dans le cadre de contrats de partenariats publics-privés, par lesquels l'Etat confie à un tiers le financement, la réalisation, la maintenance ou l'exploitation d'opérations d'intérêt public, couvre :

- dès l'année où le contrat est conclu, le coût complet des investissements qui sont prévus dans le contrat et les indemnités de dédit ou d'attente, le cas échéant ;
- chaque exercice, l'annuité pour le fonctionnement et pour le financement ».

¹²⁷ M.S. OUEDRAOGO, « La promotion des contrats de partenariat public-privé par les aides publiques dans l'espace UEMOA », *op. cit.*, p. 11.

politiques budgétaires servant de base pour une prévention à coup sûr des stratégies de hors-bilan. Ce constat appelle à la poursuite de la réflexion afin d'analyser la matérialisation des mesures servant de base d'une asepsie neutralisant les stratégies de hors-bilan.

II. La matérialisation des mesures neutralisant les stratégies de hors-bilan

Le recours au contrat de partenariat pour des mauvaises raisons est susceptible de favoriser un endettement déguisé des collectivités publiques¹²⁸, voir même constituer une stratégie de hors bilan¹²⁹ qui constituent une forme d'astuce frauduleuse consistant à contourner les règles de discipline comptable.

Afin de parvenir sur les appréciations erronées découlant d'une assimilation des stratégies de hors-bilan, les Etats d'Afrique subsaharienne francophone ont bien voulu limiter de tels dérapages en instituant d'une part dans leur législation des règles techniques de la comptabilité publique facilitant l'enregistrement des contrats de partenariat dans les comptes publics (A) et d'autre part en consolidant les contrats de partenariat dans les comptes publics à travers la certification des comptes publics (B).

A. La consécration *ex ante* des règles comptables facilitant l'enregistrement des contrats de partenariat dans les comptes publics

La passation d'un contrat de partenariat qui n'implique pas nécessairement un solde budgétaire à l'équilibre peut se traduire mathématiquement par une dette publique qui doit nécessairement être comptabilisée¹³⁰. Et comme le précise la doctrine « *les plus belles théories de finances se résoudre à rien, sans un système de comptabilité sagement coordonné (...) il faut encore qu'une comptabilité simple, régulière et complète, permette d'apprécier la mesure exacte des ressources du pays (...)* »¹³¹.

A côté des règles de la comptabilité budgétaire classique retraçant la gestion et la consommation de l'autorisation budgétaire, les législations comptables des Etats d'Afrique subsaharienne francophone ont également introduites une comptabilité générale permettant de rendre compte de toutes les opérations, y compris celles affectant le patrimoine public¹³². Ces

¹²⁸ J-P. SUEUR et H. PORTELLI, *Rapport d'information fait au nom de la commission des lois constitutionnelles (...) sur les partenariats public-privé*, n°733, 16 juillet 2014, p. 23.

¹²⁹ F. MARTY, « De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés », in C. BESSY., T. DELPEUCH et J. PELISSE. *Droit et régulations des activités économiques : perspectives sociologiques et institutionnalistes*, Paris, LGDJ, 2011, pp. 281-292.

¹³⁰ A. CHEVALLIER, *La Découverte*, Chapitre 4, 2009, p. 68.

¹³¹ M. De MONTCLOUX, *De la comptabilité publique en France*, Paris, 1841, p. 1 cité par E.F. SAWADOGO, *Les instruments de la convergence des politiques budgétaires dans la zone UEMOA*, Thèse de doctorat en droit public, Université de Bordeaux, 2016, pp. 371 et s.

¹³² D. HURON, F. MARTY et J. SPINDLER, « De la certification des comptes de l'Etat : principes, enjeux et difficultés », *RFFP*, n°100, novembre 2007, p. 137.

règles viennent dans le cadre des partenariats public-privé, neutraliser les stratégies de hors-bilan. Sauf que lorsqu'elles sont orientées vers la logique de caisse elles y semblent limitées (1) et pourtant lorsqu'elles sont orientées vers l'exercice, elles permettent de rendre effectif dans les comptes publics la situation patrimoniale de l'État (2).

1. L'utilisation perfectible d'une comptabilité budgétaire orientée vers une logique de caisse

Les recommandations des institutions financières internationales, en vue d'introduire et de renforcer la transparence dans la gestion des finances publiques nécessitent, la production et la diffusion des informations exhaustives sur le flux financier et patrimonial des administrations publiques¹³³. La comptabilité budgétaire « *a pour objet de retracer, pour l'exercice concerné, les opérations d'exécution du budget de l'État et des autres organismes publics en recettes et en dépenses et conformément à la nomenclature de présentation et de vote du budget ou de l'état des prévisions* »¹³⁴. Elle a pour objectif majeur de vérifier le non- dépassement des autorisations de dépenses et de favoriser une bonne gestion de trésorerie¹³⁵. Il s'agit d'un système d'information relatif à l'exécution des opérations budgétaires¹³⁶. Avant la mise en œuvre de la nouvelle gouvernance financière publique, le système d'information comptable dans la majorité des Etats d'Afrique subsaharienne francophone était basé sur une comptabilité de caisse¹³⁷. Celle-ci orientait l'enregistrement des activités publiques dans les comptes publics autour de la vérification de la régularité de la consommation des crédits votés par le Parlement en fonction des catégories budgétaires¹³⁸, ce qui ne permet pas en réalité de rendre compte de toutes les activités patrimoniales des administrations dans l'exécution des partenariats public-privé¹³⁹ et peut conduire à la dissimulation des risques budgétaires¹⁴⁰.

¹³³ T. NGUIMFACK VOULO, *La notion de comptes publics en finances publiques camerounaises*, Thèse de doctorat/Ph.D en droit public, Université de Dschang, mars 2015, p.445.

¹³⁴ Article 72 alinéa 1 Directive n°07/2009/CM/UEMOA portant Règlement Général de la Comptabilité Publique au sein de l'UEMOA.

¹³⁵ Direction de la Comptabilité publique, « Comptabilité de l'État », in L. PHILIP, (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Paris, Economica, 1991, p. 371.

¹³⁶ M. BOUVIER, M.C. ESCLASSAN et J. P. LASSALE, *Finances publiques*, Paris, LGDJ, 2014, 13^e éd., p. 448.

¹³⁷ J. BIAKAN, « La réforme du cadre juridique des finances publiques au Cameroun : la loi portant régime financier de l'Etat », in M. ONDOA (dir.), *L'administration publique camerounaise à l'heure des réformes*, Yaoundé, Harmattan-Cameroun, 2010, p. 25. Pour l'auteur, « (...) la comptabilité de l'Etat, telle qu'elle existait n'était qu'une comptabilité de caisse qui enregistrait les recettes véritablement recouvrées et les dépenses effectives ».

¹³⁸ Article 73 de la Directive n°02/11-UEAC-190-CM-22 relative au règlement général de la comptabilité publique.

¹³⁹ E.P. NTSEGUE ANANGA, *Le régime financier des contrats publics au Cameroun*, Thèse de Doctorat/Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II, janvier 2019, p. 429.

¹⁴⁰ G. SCHWARTZ, A. CORBACHO, K. FUNKE, *Public Investment and Public-Private Partnerships: Addressing Infrastructure Challenges and Managing Fiscal Risks*, Palgrave Macmillan, 2008.

La comptabilité budgétaire telle que basée sur le décaissement et l'encaissement pourrait permettre de rendre compte de la gestion publique surtout dans le cadre des marchés publics, où c'est directement la collectivité publique qui sort les fonds publics, voir même dans le cadre d'une régie intéressée¹⁴¹, mais inappropriée dans le cadre des partenariats public-privé. Déjà que la rémunération du partenaire n'intervient pas d'un seul bloc¹⁴² et continue à s'échelonner jusqu'à la fin du contrat¹⁴³. Dans ce contexte, la comptabilité de caisse pouvant favoriser une forme de déconsolidation comptable de certaines activités publiques¹⁴⁴. Car, en chargeant un tiers de préfinancer et de devenir le propriétaire initial d'un ouvrage ou d'un équipement répondant à ses besoins et destiné à être mis à sa disposition, la personne publique pourrait réaliser des investissements, sans faire apparaître dans sa comptabilité un endettement pourtant réel¹⁴⁵. Il est certes vrai que la personne publique a l'obligation et selon la forme retenue de verser des loyers à son partenaire et que les crédits liés à ce contrat sont prévus en crédits d'engagement au budget, mais la comptabilité de caisse ne permet pas de rendre compte des engagements et de prévenir d'éventuelles stratégies de court terme préjudiciables à long terme pour les finances publiques. La conclusion d'un contrat de partenariat ne se traduirait dans les comptes publics que par un paiement annuel sans information aucune quant aux engagements souscrits¹⁴⁶. Le choix d'une telle formule pourrait constituer une « astuce budgétaire » permettant de dissimuler le financement d'un investissement public par la dette et de le transférer indûment la charge du remboursement sur les générations futures¹⁴⁷.

Pour sa part, le Trésor britannique insiste sur le fait que, l'objectif de déconsolidation ne doit pas être un motif de recours aux contrats de

¹⁴¹ G. DURAND, « Les modes de gestion des services publics locaux et la comptabilité publique », in *Contrats Publics, Mélanges en l'honneur du professeur Michel GUIBAL*, Presses de la faculté de droit de Montpellier I, 2006, vol. I, pp. 610-611.

¹⁴² J. BIAKAN, « Recherches sur les contrats publics d'affaires au Cameroun », *RASJ*, n°spécial, 2014, p. 151.

¹⁴³ R. MUZELLE, *Finances publiques*, Paris, Sirey, 2006, 14^e éd., p. 212.

¹⁴⁴ F. LINDITCH, « Les contrats de partenariats public-privé, vecteur d'externalisation et de déconsolidation ? Quelques interrogations de nature financière », *Droit et ville*, n°60, 2005, Actes du colloque sur « Le contrat de partenariat public-privé », Toulouse, 2 et 3 juin 2005, pp. 176-180 ; F. MARTY, *Partenariats public-privé, règles de discipline budgétaire, comptabilité patrimoniale et stratégies de hors bilan*, Document de travail n°2007-29, Paris, OFCE, octobre 2007.

¹⁴⁵ E. MULLER, *Les instruments juridiques des partenariats public-privé*, Paris L'Harmattan 2011, p. 86.

¹⁴⁶ T. KIRAT, F. MARTY, *Règles de comptabilité publique, droit des marchés publics et management public : Réflexions sur les dimensions économiques et juridiques du contrôle de la dépense publique*, op.cit. p.10.

¹⁴⁷ Ibid.

PFI¹⁴⁸, il apparaît ainsi que 87% des investissements réalisés par ce biais en Grande-Bretagne sont consolidés dans les comptes des entreprises, et non dans ceux des autorités publiques¹⁴⁹. En 2009, une part significative des contrats de P.F.I figurait en hors-bilan, malgré les intentions affichées dès 1999 par le HM Treasury, le trésor britannique. Sur les 628 contrats répertoriés par l'HM Treasury, seuls 12% faisaient l'objet d'une consolidation dans les comptes publics. En termes d'investissement privé, 54% de l'ensemble était donc hors bilan¹⁵⁰. Pour Thierry KIRAT et Frédéric MARTY, dans un contexte de "*stress fiscal*", lié notamment à la maîtrise des déficits publics dans le cadre du Pacte de stabilité et de croissance et aux exigences des administrés en termes de performance et de transparence de la dépense publique, il apparaît indispensable que les pouvoirs publics se dotent d'un système comptable leur permettant d'évaluer, sur l'ensemble de leur cycle de vie, le coût de revient des équipements faisant l'objet d'une acquisition publique. Or, une information comptable construite en vue de la vérification de la régularité de la consommation des crédits votés par le Parlement en fonction des catégories budgétaires ne peut rendre compte des coûts contractuels liés à chaque marché ; elle ne peut fournir aux acheteurs publics les données indispensables à leur suivi et à leur maîtrise¹⁵¹. Cet état de chose pourrait fausser la reddition des comptes dans l'exécution des contrats de partenariats.

Ce risque de la détérioration de la sincérité des comptes publics devrait justifier la réforme des finances publiques en Afrique noire francophone. Le professeur Raymond MUZELLEC, va dans ce sens et estime que tout système comptable qui se réduit à ce principe, à l'instar du système camerounais antérieur à la réforme de 2007, présente de nombreuses faiblesses. D'après lui, cette forme de comptabilité ne décrit pas l'évolution de la situation patrimoniale de l'Etat et ignore certaines dettes ou certaines créances. Il reproche aussi à ce système de ne pas introduire, via les amortissements et les provisions, les opérations de dépréciation de valeurs destinées à donner une image fidèle du patrimoine de l'Etat ni une prise en considération suffisante de risques et

¹⁴⁸ HM Treasury, *How to account PFI transactions*. Technical note n°1, 2007, P. 1.8. "It is [...] value for money, and not the accounting treatment, which is the key determinant of whether a project should go ahead or not".

¹⁴⁹ F. MARTY, « Partenariats public-privé, règles de discipline budgétaire, comptabilité patrimoniale et stratégies de hors bilan », op cit, p. 29.

¹⁵⁰ F. MARTY, A. VOISIN, *La comptabilisation des contrats de private finance initiative au Royaume-Uni*, Cahier de recherche GREF, n°02-2009, ESG – UQAM, p. 8.

¹⁵¹ T. KIRAT, D. BAYON et H. BLANC, *Maîtriser les coûts des programmes d'armement : Une analyse comparative de la réglementation des marchés industriels d'armement en France, au Royaume-Uni et aux Etats-Unis*, Les Rapports de l'Observatoire Economique de la Défense, Paris, La Documentation Française, 348p.

engagements. De même, il ne contribue guère à la prise de décision éclairée ou à la gestion opérationnelle des services publics¹⁵².

Les pays d'Afrique subsaharienne francophone qui s'en tiennent strictement à un système de comptabilité et d'information financière « *de caisse* », risquent de sous-estimer, les risques et les coûts budgétaires, voire financiers associés aux transactions liées aux partenariats public-privé. Dans ce contexte, les indicateurs statistiques phares qui se basent en grande partie sur les rapports de comptabilité publique, ne donnent pas non plus une image fidèle du degré de risque auquel s'expose l'entité publique. Le mieux serait donc de passer d'un système comptable orienté sur le contrôle budgétaire à un système orienté sur la connaissance des obligations futures caractéristiques de la comptabilité d'exercice.

2. L'instauration d'une comptabilité d'exercice séculaire à une comptabilité de caisse non réformée

L'application de la comptabilité d'exercice résulte donc des difficultés liées à l'introduction de la comptabilité de caisse dans le secteur public¹⁵³. Son institutionnalisation dans la sphère publique marque « *la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés* »¹⁵⁴. En disposant d'une comptabilité générale et d'une comptabilité d'analyse des coûts, tenue par les comptables publics, l'Etat entend faire application de la comptabilité d'exercice¹⁵⁵. La consécration de la comptabilité d'exercice dans la législation des Etats d'Afrique subsaharienne francophone est essentiellement justifiée par le souci de maîtriser la situation financière et patrimoniale publique. Ce qui constitue un cadre non seulement propice pour la nouvelle gestion publique¹⁵⁶, mais également une clé de voûte pour l'encadrement des opérations financières exécutées dans les contrats publics. Car en effet « *elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement [...]* »¹⁵⁷. Cette réforme comptable dans la plupart des Etats d'Afrique subsaharienne francophone pourrait donner des éclairages croissants sur la

¹⁵² R. MUZELLE, « Diagnostic du système financier camerounais », in *Actes du colloque sur la réforme du cadre juridique des finances publiques au Cameroun*, Ministère des Finances, 11-13 juillet 2001, Yaoundé, p. 27.

¹⁵³ S. FLIZOT, « Comptabilité d'exercice dans le secteur public : bilan et perspectives ». Aperçu du Séminaire du 23 octobre 2008, Commission européenne/FEE, p. 69.

¹⁵⁴ F. MARTY, « De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés », in C. BESSY, T. DELPEUCH et J. PELISSE, *Droit et régulations des activités économiques : perspectives sociologiques et institutionnalistes*, Paris, LGDJ, collection Droit et Société - Recherches et Travaux, 2011, pp. 281-292.

¹⁵⁵ W. GILLES, *Les principes budgétaires et comptables publics*, Paris, LGDJ-Lextenso, 2009, p. 162.

¹⁵⁶ P. G. SOROK A BOL « L'apport de la nouvelle comptabilité à la gestion des finances publiques au Cameroun », *RAFIP* n°5, premier semestre 2019, pp. 11-39.

¹⁵⁷ Article 2 de la Directive n°03/11-UEAC-195-CM-22 relative au plan comptable de l'Etat. Article 76 alinéa 2 directive UEMOA, RGCP de 2009.

soutenabilité et le pilotage des finances publiques dans l'exécution des contrats de partenariat. Elle renforce la maîtrise des risques dans le cadre de la transparence et de la traçabilité accrue des comptes publics. Elle offre des éclairages nouveaux sur la situation patrimoniale, les marges de manœuvre de l'Etat ou encore la soutenabilité des finances publiques. Dans ce contexte, « une comptabilité d'exercice est plus appropriée à la mise en place d'un contrôle de gestion et à l'évaluation des performances »¹⁵⁸.

Dans le cadre de la comptabilité d'exercice, « au-delà des actifs et passifs monétaires, il existe un suivi des postes de créances et dettes (...) Dans un système de comptabilité d'exercice dans le secteur public la plupart des actifs physiques sont comptabilisés, mais seuls quelques actifs incorporels et quelques provisions sont enregistrés »¹⁵⁹. Selon le rapport de la Cour des comptes françaises de 2007, cette comptabilité permet « au-delà des données habituellement utilisées sur le déficit et la dette brute, [de rendre compte de] l'évolution de la situation patrimoniale de l'Etat, c'est-à-dire de l'ensemble de ses passifs et de ses actifs, permet de dresser un diagnostic plus complet sur sa situation financière »¹⁶⁰. La mise en œuvre de ce dispositif dans le domaine des partenariats public-privé a été rendue possible par la création d'un référentiel comptable adapté au contexte et aux opérations de l'Etat. Largement inspirées des normes IPSAS¹⁶¹ et des normes IFRS¹⁶². Celles-ci devraient permettre de rendre compte des activités spécifiques de l'Etat selon une comptabilité en droits constatés. Elles présentent des règles applicables pour l'élaboration des états financiers et permettent de donner une vue globale du patrimoine et de l'activité de l'Etat. Si la méthode des droits constatés a été présentée comme le corollaire comptable de la budgétisation axée sur la performance¹⁶³, pour l'UEMOA et la CEMAC, les droits constatés s'appliqueront à toute la comptabilité publique, sans dérogation¹⁶⁴. Pour ce fait, la comptabilité patrimoniale ou générale ainsi que la comptabilité d'analyse des coûts constituent une assurance pour l'enregistrement des contrats de partenariat dans les comptes publics, cette dernière devra permettre de disposer d'instruments de mesure financiers permettant d'apprécier la charge induite par les contrats PPP.

¹⁵⁸ M. BOUVIER, M-C. ESCLASSAN, J-P LASSALE, *Finances publiques, op. cit.* p. 449 ; N. MORIN, « La nouvelle comptabilité de l'Etat, une dynamique partagée au service de la gestion publique », *RFFP*, n°93-février 2006, p. 24 ; N. MEDE, « Réflexion sur le cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMOA », *Afrilex*, juin 2012, p. 13.

¹⁵⁹ E. LANDE, S. ROCHER, « Apports et difficultés de l'introduction de la comptabilité d'exercice dans le secteur public », *La Revue du Trésor*, n°2, décembre 2008. p. 921.

¹⁶⁰ Cour des comptes, *Situation et perspectives des finances publiques*, Paris, La Doc. française, 2007 p. 27.

¹⁶¹ International Public Sector Accounting Standards.

¹⁶² International Financial Reporting Standards.

¹⁶³ N. MEDE, « Réflexion sur le cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMOA », *op. cit.*, p. 13.

¹⁶⁴ C'est le sens de la rédaction du chapitre 3 de la Directive portant Règlement général sur la comptabilité publique en zone UEMOA.

La comptabilité patrimoniale introduite en finances publiques, fait partie de la comptabilité générale conçue comme pivot du système comptable tridimensionnel régissant actuellement l'ensemble du secteur public. Elle permet de rendre efficaces les inventaires des engagements financiers de l'Etat et de suivre l'évolution de son patrimoine. Dans les Etats étudiés dans cette réflexion, elle s'appuie également sur la comptabilité des matières¹⁶⁵. La comptabilité patrimoniale ou générale permet donc une meilleure gestion des actifs de l'Etat, par rapport à la comptabilité dite traditionnelle qui ne permettait pas d'établir une information sur le coût de revient d'un service déterminé, vecteur de risque pour les partenariats public-privé, elle permet une gestion efficace de la valorisation du patrimoine immobilier de l'Etat¹⁶⁶ et permet de ce fait d'éviter les engagements hors bilan qui ne font l'objet d'aucun recensement et d'aucune provision¹⁶⁷. La comptabilité générale s'inscrit donc comme un outil au service de la décision et du pilotage des finances publiques. Elle est soumise aux règles et pratiques des amortissements et provisions¹⁶⁸. La qualité et la transparence des informations en sont les atouts essentiels. Elle permet une meilleure connaissance du patrimoine et favorise une gestion optimisée des actifs de l'Etat.

D'un autre côté, l'introduction d'une comptabilité analytique dans le cadre d'un exercice permet de mesurer le coût des actions d'un programme budgétaire. Sa vocation essentielle est de constituer un outil d'évaluation de l'efficacité, voire de pilotage de la performance de la gestion publique à partir des méthodes de l'exercice¹⁶⁹. Son intérêt dépasse l'objectif de prévention des stratégies opportunistes pour constituer un préalable indispensable à l'évaluation ex post de la performance. Et comme le précise le rapport de la commission LEBRUN en France « *L'analyse financière appuyée sur les références comptables de qualité s'avère être l'instrument de synthèse le plus efficace pour apprécier la performance des PPP contractuels* »¹⁷⁰.

La réflexion sur les règles de comptabilisation des contrats publics est un aspect important de la question de la mesure de leur efficacité, elle contribue au bon usage des deniers publics c'est la raison pour laquelle le

¹⁶⁵ Article 76 alinéa 3 de la directive UEMOA de 2009 portant RGCP.

¹⁶⁶ F. MARTY, L. VIDAL et A. VOISIN, « La réalisation des actifs immobiliers publics : Quelles modalités juridiques et financières ? », *Les Petites Affiches*, n°254, décembre 2004, p. 9.

¹⁶⁷ F. MARTY, S. TROSA et A. VOISIN, « Les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 2006/2, Vol. 72, pp. 213-232.

¹⁶⁸ Article 31 de la directive CEMAC relative au plan comptable de l'Etat, précitée.

¹⁶⁹ B. JACQUET, « L'analyse des coûts des actions de l'Etat », *La Revue du Trésor*, n°7, juillet 2006, p. 451.

¹⁷⁰ J-L. LEBRUN (dir.), *Aspects économiques et comptables des investissements dans les PPP : Lisibilité et comparabilité*, cité par N. DUPAS, A. GAUBERT, F. MARTY, A. VOISIN, « Les nouvelles règles de comptabilisation des partenariats public-privé », *RLCT*, 2012, p. 77.

contrôle de l'image fidèle des comptes publics concernant les contrats de partenariat constitue également une priorité.

B. La fiabilisation *ex post* des comptes publics inscrite dans un processus de certification du contrat de partenariat

La question de la fiabilité des comptes publics est d'autant plus importante qu'elle s'inscrit dans un mouvement général et contemporain d'exigence vis-à-vis de la sincérité des informations comptables délivrées par les personnes publiques¹⁷¹. Comme pour les entreprises privées, les finances publiques devraient être « *aussi claires et intelligibles que le livre de comptes d'un marchand* »¹⁷². La certification des comptes publics peut à certains égards contribuer efficacement au contrôle de la « *régularité, la sincérité et la fidélité* » des comptes des organismes publics¹⁷³. De ce fait, les juridictions financières (1) tout comme le dispositif de surveillance multilatéral (2) peuvent contribuer efficacement pour que les informations liées aux partenariats public-privé soient consolidées.

1. La certification opérée par les juridictions financières

Dans le cadre des dispositifs visant la maîtrise au sens large des divers risques budgétaires et comptables afférentes aux opérations de partenariats public-privé, le développement de la certification des comptes publics permet d'évaluer et d'apprécier le degré de maîtrise des risques financiers atteint par une entité publique. Et l'évaluation du contrôle interne effectuée lors des travaux de certification permet d'identifier ses failles et d'apprécier leur incidence sur la fiabilité et l'exactitude des comptes publics. La certification des comptes publics en Afrique subsaharienne francophone rentre dans la compétence du juge des comptes publics. Et comme le précise certains auteurs, « *A la manière des commissaires aux comptes qui audient les bilans des entreprises, les magistrats de la Cour sont chargés de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et patrimoniale de l'Etat à la fin de l'exercice* »¹⁷⁴. La fonction d'audit ou de vérification externe remplie par ces instances supérieures de contrôle des finances publiques revêt une importance capitale pour la bonne gestion des finances publiques, particulièrement dans les pays en développement. Par la certification des comptes publics, il ne s'agit pas dans ce cadre,

¹⁷¹ F. WILINSKI, *L'évolution du droit de la commande publique en France et en Italie à l'aune du PPP*, Thèse de Doctorat, Lille II, 2015, p. 375.

¹⁷² Le Président américain Thomas JEFFERSON cité par D. HURON, F. MARTY et J. SPINDLER, « De la certification des comptes de l'Etat : principes, enjeux et difficultés », *RFFP*, n°100, 2007, p. 138.

¹⁷³ V. RAVOUX et F. GAVEN, « La démarche de certification de service dans les URSSAF. Le point de vue de l'URSSAF de Paris-Région parisienne », *RFFP*, n°100, 2007, p. 365.

¹⁷⁴ D. HURON, F. MARTY et J. SPINDLER, « De la certification des comptes de l'Etat », *RFFP*, n°100, p. 136.

d'interpréter les états financiers ou de se prononcer sur l'efficacité des politiques publiques, mais de constater la conformité des états financiers aux règles qui leur sont applicables¹⁷⁵. La certification des comptes publics conduit généralement à la formulation d'une opinion d'expert sur la fiabilité des états financiers¹⁷⁶.

Les directives communautaires CEMAC et UEMOA, et les lois relatives aux lois de finances et au règlement général de la comptabilité publique dans les Etats membres énoncent que les comptes de l'Etat soient régulier, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. Cette vérité des comptes qui s'impose *ex post* sur la loi de règlement s'étend également à d'autres comptes publics dont la sincérité doit être sanctionnée par la certification devant une institution juridictionnelle compétente. Sur cette base et suivant les recommandations du colloque international des hautes juridictions francophones tenu à Cotonou en juillet 2002, la CEMAC tout comme l'UEMOA, après avoir créé des cours des comptes communautaires¹⁷⁷, invitent les Etats membres à créer des cours des comptes.

Les juridictions financières en Afrique subsaharienne francophone sont donc constituées des chambres ou sections des comptes des cours suprêmes qui subsistent dans certains Etats, et des cours des comptes créées sous la houlette du droit communautaire¹⁷⁸. De par leur positionnement hors de l'exécutif, les cours des comptes sont d'office des institutions supérieures de contrôle des finances publiques au sein des Etats au sens de l'INTOSAI¹⁷⁹. Cet organisme à travers la norme ISSAI 10, connu sous le nom de Déclaration de Mexico, prône l'indépendance des institutions supérieures de contrôle des finances publiques. La création des cours des comptes dans les Etats d'Afrique subsaharienne francophone est une réforme déjà inscrite dans les législations communautaires « *afin d'assurer la fiabilité des données budgétaires nécessaires à l'organisation de la surveillance multilatérale des politiques budgétaires (...)* »¹⁸⁰. Il faudrait donc que l'ensemble des comptes des administrations publiques puissent être contrôlés selon des procédures offrant des garanties de

¹⁷⁵ Ibid. p. 138.

¹⁷⁶ R. MUZELLE, « Vers la certification des comptes de l'Etat en 2007 », in *Constitution et finances publiques, Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP*, Paris, Economica, 2005, p. 486.

¹⁷⁷ Art. 32 al. 1 de l'Acte additionnel n° 07/00/CEMAC-041-CCE-CJ-02 portant statut de la chambre des comptes.

¹⁷⁸ La Centrafrique a institué une Cour des comptes dont l'organisation et le fonctionnement est fixé par la loi organique n°96/001 du 3 janvier 1996. Au Tchad, la juridiction financière est instituée au sein de la Cour suprême. Au Congo-Brazzaville, la constitution du 20 janvier 2002 institue un pouvoir judiciaire exercé par la Cour suprême, la Cour des comptes et de Discipline Budgétaire, les Cours d'appel et les autres juridictions nationales. Au Cameroun l'Article 38 de la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996 prévoit au sein de la Cour suprême : une chambre judiciaire, une chambre administrative et une chambre des comptes.

¹⁷⁹ International Organization of Supreme Audit institutions.

¹⁸⁰ Article 76 de la Convention régissant l'UEAC.

transparence et d'indépendance requises. Ces procédures doivent permettre de certifier la fiabilité des données figurant dans les comptes publics et s'accompagner des sanctions des prévisions ainsi que la gestion non sincère¹⁸¹.

A travers la certification des comptes publics, les juridictions financières s'assurent non seulement de la régularité des opérations enregistrées dans les comptes, la sincérité des comptes et de l'image fidèle du résultat de l'exercice, mais surtout de la situation patrimoniale et financière des collectivités publiques. Ce rôle renforce donc la transparence dans la gestion des finances publiques ; il permet aux parlementaires de disposer d'une assurance supplémentaire, d'une information financière fiable favorisant ainsi une base solide pour la prise de décision¹⁸². Même dans le cadre des partenariats public-privé. L'intervention de la juridiction des comptes permet de préserver la qualité comptable des activités de l'Etat par l'analyse des risques et la mise en place des plans d'action destinées à corriger ou prévenir ces risques. C'est donc généralement à l'occasion du contrôle des comptes des comptables publics, mission première des cours des comptes, que le juge des comptes met à l'évidence des anomalies sur les partenariats public-privé.

En France à titre d'exemple, la Cour des comptes dans un rapport public de février 2015¹⁸³ constate et dénonce le fait que les dispositions comptables ne sont pas toujours respectées dans le cadre des contrats de partenariat public-privé. C'était notamment le cas jusqu'en 2012 pour la ville de Rouen, le contrat signé en 2007 pour une gestion centralisée de la sécurité des espaces publics n'apparaissant pas dans l'encours de dettes de la commune : le montant de 25 M€ (soit 1,625 milliards de FCFA) n'était ainsi pas pris en compte dans les engagements financiers de la collectivité, qui s'est engagée à rectifier cette anomalie. Il en est de même du centre intercommunal d'action sociale du Val de Gers, la dette du contrat relatif à la construction et à l'exploitation d'un EHPAD n'étant pas comptabilisée, outre l'absence de l'annexe budgétaire retraçant la dette liée à la part investissement du contrat de partenariat. Dans deux cas, des collectivités ont créé des instruments de portage pour assurer l'exécution du contrat de partenariat, ce qui leur permet, dans une certaine mesure, de s'affranchir des contraintes de comptabilisation où d'atténuer les conséquences négatives de l'exécution du contrat sur les finances locales¹⁸⁴.

La déconsolidation qui en résulte se retrouve ainsi au niveau de la ville de Perpignan qui, par avenant, a transféré l'ensemble des droits et

¹⁸¹ P. APPAILLANCE, « Avant-propos », *RFFP*, n°36, 1991, Les institutions de contrôles des comptes publics à l'étranger, p. 7.

¹⁸² D. LAMIOT, « La réforme des comptes de l'Etat. Bilan et perspectives après la remise des comptes 2006 », *RFFP*, n°100, 2007, p. 55.

¹⁸³ Cour des comptes, *Rapport public annuel février 2015*, www.ccomptes.fr, consulté le 26 juin 2021 à 16h30.

¹⁸⁴ Ibid. p. 174.

obligations résultant du contrat à un EPCC (Etablissement Public de Coopération Culturelle)¹⁸⁵, permettant ainsi à la commune d'échapper à son obligation de comptabiliser la dette afférente au contrat de partenariat dans ses comptes, ainsi que l'immobilisation afférente. Les écritures patrimoniales sont de fait constatées dans les comptes de l'EPCC¹⁸⁶. Dès lors, la Cour des comptes française témoigne non seulement qu'il est loisible pour les collectivités publiques d'« *intégrer dans le débat d'orientation budgétaire le compte-rendu annuel d'exécution du contrat de partenariat, décrivant et expliquant son exécution ex post avec son coût réel par rapport au document contractuel* » et pour l'Etat de « *modifier les normes comptables en vue de faire figurer, en engagements hors bilan l'ensemble des coûts (financement, maintenance et exploitation), au-delà des seuls coûts d'investissements* »¹⁸⁷. En Grande Bretagne, le National Audit Office (NAO) doit certifier les comptes des différents départements ministériels. Il doit en d'autres termes, s'assurer de la conformité de la tenue des comptes avec les pratiques comptables généralement admises au Royaume Uni. C'est dans ce cadre qu'il s'assure de la fiabilité des informations patrimoniales concernant les contrats de *Private Finance Initiative*.

En Afrique subsaharienne francophone, le rôle des juridictions des comptes gagnerait à être étendu avec l'élargissement du champ des partenariats public-privé. Les Etats pourraient tirer les exemples de la Cour des comptes française, ou du NAO au Royaume Uni qui effectue certaines évaluations de projets de partenariats public-privé *a posteriori*, et à publier ces rapports sur les enseignements tirés sur la base des expériences britanniques. Au-delà, l'opinion de l'organisme certificateur fait aussi l'objet d'une normalisation internationale.

2. La régularisation des comptabilités nationales par le dispositif de surveillance multilatéral des finances publiques

La régularisation des comptabilités nationales s'avère nécessaire face aux pratiques récurrentes de déconsolidation des comptes publics. Pratiques pourtant proscrites par la réglementation en vigueur sur le plan international et communautaire. L'une des conséquences, c'est qu'elles peuvent contribuer à modifier les conditions de l'équilibre budgétaire des Etats. De tels artifices peuvent non seulement impacter sur les agrégats macro-économiques des Etats, mais surtout constituer un facteur d'aggravation des déficits budgétaires pourtant masqués dans les comptabilités nationales. Quoi qu'il en soit, de tels artifices peuvent à eux seuls méconduire les bailleurs de fonds et les partenaires au

¹⁸⁵ EPCC du Théâtre de l'Archipel.

¹⁸⁶ Cour des comptes, *Rapport public annuel 2015*, précité, p. 174.

¹⁸⁷ Ibid.

développement des pays d'Afrique subsaharienne francophone tout en créant un déséquilibre au sein des ensembles sous régionaux¹⁸⁸. L'application des artifices comptables viole les indicateurs de solvabilité de la dette des Etats¹⁸⁹. Il semble donc nécessaire de mettre en place « *un dispositif de surveillance collective des pratiques budgétaires* »¹⁹⁰ afin qu'une autodiscipline du système devienne possible¹⁹¹. Il s'agit également de définir une politique budgétaire équilibrée soucieuse de maîtriser le niveau de d'endettement public des Etats.

Dans le contexte de la « *configuration globale* » de la mondialisation marquée par la volatilité des investissements directs¹⁹², la maîtrise de l'endettement et la réduction du déficit public sont devenus des impératifs essentiels des Etats. Dès lors, garantir la fiabilité et la sincérité de la situation financière des Etats dans un contexte marqué par l'harmonisation des normes comptables devient une nécessité pour la stabilité du système financier international et communautaire. Pour le professeur BOUVIER, « *l'enjeu est de taille puisqu'il s'agit d'éviter que l'hétérogénéité et l'équilibre instable du système politique, économique et financier international, ne conduise à une succession de crises, voire même à l'effondrement général* »¹⁹³. Le dispositif de contrôle multilatéral des comptabilités nationales peut, sur la base de ses actions, contribuer efficacement à « *une meilleure gestion des finances publiques en confirmant la bonne ou mauvaise gestion, le cas échéant en identifiant les faiblesses* »¹⁹⁴.

Afin que la stabilité des ensembles communautaires et régionaux en Afrique subsaharienne francophone ne se trouve menacée par les déséquilibres budgétaires d'un Etat membre, les législations communautaires enjoignent les candidats à l'adhésion à éviter les déficits publics excessifs et à donner des informations fiables sur leurs comptabilités nationales. Ces législations visent à « *assurer la convergence vers des performances soutenables par la coordination des politiques économiques et la mise en cohérence des politiques budgétaires nationales avec la politique monétaire commune* »¹⁹⁵. En appliquant les critères de convergence budgétaire, la viabilité des ensembles sous régionaux est garantie, parce qu'en veillant à

¹⁸⁸ R. MBALLA OWONA, « Emergence de la gestion axée sur les résultats et reconnaissance d'une obligation d'exécution intégrale des budgets des administrations publiques en droit CEMAC », *op. cit.*, 2016, p.15.

¹⁸⁹ Les indicateurs de solvabilité mesurent la capacité d'un pays à générer dans le futur des excédents courants "suffisants et stables" pour rembourser intégralement sa dette.

¹⁹⁰ J-P. DUPRAT, « La formation et l'évolution du droit financier en Afrique francophone subsaharienne », *op. cit.*, p. 467.

¹⁹¹ M. BOUVIER, « Surveillance multilatérale internationale des finances publiques et pouvoirs politiques », *RFFP*, n°74, avril 2001, p. 134.

¹⁹² Ch. A. MICHALET, *Qu'est-ce que la mondialisation ?*, Paris, La Découverte, 2004, pp. 95 et s.

¹⁹³ M. BOUVIER, « La surveillance multilatérale internationale des finances publiques et pouvoir politique », in *Processus budgétaire vers un nouveau rôle du parlement*, Actes Colloque du Sénat, 24 et 25 janvier 2001, Paris, p. 134.

¹⁹⁴ A.G. BESSALA, *Ajustement structurel et droit budgétaire camerounais*, *op. cit.*, p. 240.

¹⁹⁵ Article 2 (b) de la Convention régissant l'UEAC.

ce qu'aucun Etat membre n'accuse des déficits ou des taux d'inflation plus élevés que ses voisins, on protège les Etats membres des effets contagieux d'une éventuelle instabilité macroéconomique dans l'un ou l'autre Etat membre¹⁹⁶.

Cette préoccupation semble nécessaire et mérite une attention particulière même en matière de commande publique, dans la mesure où, « à l'origine, les ppp se présentaient comme des artifices comptables, un moyen pour le gouvernement de contourner ses propres contraintes en matière d'emprunt public. (...) A l'image des entreprises comme Enron qui ont tentées de dissimuler leurs véritables passifs en les inscrivant « hors bilan », les gouvernements ont commencé à utiliser les ppp tels des « artifices comptables » (...) qui permettaient aux comptes publics de reproduire la comptabilité créatrice adoptée par certaines entreprises dans le passé »¹⁹⁷. Dans ce contexte, le dispositif de surveillance doit pouvoir s'appuyer sur un système d'informations performant dans lequel la qualité des statistiques disponibles constitue une base essentielle¹⁹⁸.

Dans le cadre européen par exemple, l'office européen de la statistique (Eurostat) chargée au nom de la Commission européenne de veiller au respect des standards du système comptable européen, s'érige en vecteur d'institutionnalisation et d'eupéanisation des comptabilités nationales¹⁹⁹. Une fois les valeurs de référence budgétaire précisées par le Traité de Maastricht, Eurostat assure la certification des comptes des Etats membres en détectant les « erreurs manifestes » de leurs comptes. De nombreuses insuffisances et zones d'ombres vont pousser Eurostat à développer une véritable « jurisprudence statistique » face aux artifices comptables de la part de certains gouvernements. Au point de vue comptable, Eurostat estime que les opérations exceptionnelles opérées par l'Italie ne permettaient pas d'enregistrer pour les l'exercice en cours l'engagement desdites opérations²⁰⁰. La situation de la Grèce en 2008 a également montré à quel point le contrôle des comptabilités nationales semble nécessaire²⁰¹. Ce système de contrôle mis en place par Eurostat ne

¹⁹⁶ G. MBASSA, *Les principes des finances publiques à l'épreuve du budget programme en droit camerounais*, Thèse de doctorat/Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II, 2019, p. 207.

¹⁹⁷ D. HALL, *Partenariats public-privé (PPP) : les raisons de leur inefficacité. Les multiples avantages de l'alternative publique*, Rapport de l'internationale des services publics, janvier 2014, www.world-psi.org, p.7.

¹⁹⁸ J. BOURRINET et Ph. VIGNERON, *Les paradoxes de la zone euro*, Bruylant, Travaux du CERIC, 2010, p. 151.

¹⁹⁹ Cf. D. PIRON, « Le traitement des partenariats public-privé dans le Système européen des comptes (SEC) : réflexions au regard du projet flamand 'Scholen van Morgen' », *Revue de fiscalité régionale et locale*, Vol. 2015/4, n° 4, pp. 311-328.

²⁰⁰ L'office statistique européen a tout d'abord promulgué deux directives successives de 2002 et de 2007 quant au traitement des opérations de titrisation dans les comptes publics. Il a ensuite émis en mars 2005 des doutes sur les comptes publics italiens et en juin 2005, la commission engagea une procédure de déficit excessif vis-à-vis de cette dernière.

²⁰¹ Y-F. CHINARD et LABONDANCE, « La crise grecque : quelques leçons d'économie européenne », *Revue du marché commun et de l'UE*, n°5 L/1, 2010, p. 493.

constitue que la partie visible du processus de surveillance budgétaire instauré à l'échelle de l'Union européenne. De même, la cour des comptes de l'Union européenne assure la « *normalisation européenne des comptes publics* »²⁰² afin de prévenir les déficits excessifs des Etats membres.

En Afrique subsaharienne francophone, la promotion d'un environnement juridique rationalisé et harmonisé a paru nécessaire pour « *structurer et impulser les nouveaux rapports susceptibles d'assurer l'intégration économique* »²⁰³. Mais la particularité de la situation économique des Etats de ces organisations a aussi fait que les politiques visant la mise en place d'une économie de marché sont allées de pair avec l'intégration des politiques financières afin de garantir une bonne gestion des finances publiques²⁰⁴. Les pays d'Afrique subsaharienne francophone conscients que pour mener à bien une politique d'investissement public de manière planifiée, il est nécessaire d'avoir une bonne connaissance de la situation patrimoniale des pouvoirs publics, à la fois pour les actifs physiques et les actifs financiers vont donc mettre en place dans leurs ensembles communautaires des dispositifs de contrôle tendant à assurer la convergence des politiques d'endettement et surtout de limiter les déficits publics excessifs. L'article 76 de la convention régissant l'UEAC impose aux Etats que « *l'ensemble de [leurs] comptes puisse être contrôlé selon des procédures offrant les garanties de transparence et d'indépendance requises* ». Pour ce qui est des données statistiques nécessaires à la surveillance multilatérale, les Etats membres de l'UEMOA sont invités au titre de l'article 70 du Traité à transmettre régulièrement à la Commission de l'Union les données statistiques et les informations relatives aux politiques économiques. Sur la base des informations fournies par les Etats, les instances communautaires s'organisent autour des procédures visant aussi bien à prévenir les déficits publics des Etats qu'à corriger en cas de risque les écarts vis-à-vis des normes communautaires.

Pour donc assurer la fiabilité des comptes publics, le premier niveau des normes juridiques des Communautés africaines est constitué des normes de l'AFROSAI. Si ces normes de l'AFROSAI sont une sorte d'africanisation des normes ISSAI de l'INTOSAI, elle est également l'organisation parapluie de contrôle des finances publiques pour l'Afrique. L'AFROSAI a pour objectif fondamental d'instaurer une coopération étroite entre ses membres dans le cadre de l'INTOSAI et pour une intégration régionale africaine. Dans le cadre de ses rapports, il est ordonné aux gestionnaires de « *s'assurer de l'exactitude [...] des comptes et autres*

²⁰² V. SIVRE, « Normalisation européenne des comptes publics : les réserves de la Cour fédérale des comptes allemande » in *Gestion et Finances Publiques*, 2018 n°4, pp. 75-82.

²⁰³ A. SAKHO, « Méthodologie et contenu d'une harmonisation des règles du marché des télécommunications dans le CEDEAO », *Les droits communautaires africains*, Actes du colloque organisé par le CREDILA et LEJPO les 27 et 28 avril 2006 à Saly (Sénégal), p. 24.

²⁰⁴ S. SAMB, *Le droit de la commande publique en Afrique noire francophone. Contribution à l'étude des mutations du droit des contrats administratifs au Sénégal, au Burkina Faso, en Côte d'Ivoire et au Cameroun*, thèse de doctorat en droit public, Université de Bordeaux, novembre 2015, p. 80.

documents financiers »²⁰⁵. Elle impose donc aux Etats africains le respect de la fiabilité, de la sincérité et de la transparence de leur comptabilité nationale. Dans ce contexte, la situation patrimoniale des Etats doit figurer dans leurs différentes comptabilités publiques.

D'un autre côté, les grands ensembles communautaires à savoir l'UEMOA et la CEMAC renforcent le dispositif de contrôle multilatéral des finances publiques en Afrique subsaharienne francophone. Par le truchement de leurs différents organes ils assurent la convergence des politiques économiques et comptables au sein des Etats de la sous-région. L'exercice de la surveillance multilatérale au sein des institutions de l'UEMOA et de la CEMAC doit être renforcé par la mise en place dans ces ensembles sous régionaux d'une structure communautaire à l'exemple de Eurostat, car l'absence de sanction, l'inefficacité des mécanismes de pression par les pairs, l'absence d'une structure indépendante des statistiques et surtout la rivalité entre les Etats favorisent le recours à la comptabilité créatrice²⁰⁶ consistant à respecter artificiellement les critères de convergence des politiques budgétaires. Ce qui fait que les Etats demeurent exposés à des risques d'insolvabilité. La tenue d'informations statistiques fiables et harmonisées par les États dans le cadre d'une procédure de surveillance multilatérale constitue l'une des conditions primordiales du succès de celle-ci, car elle permet la comparabilité des données entre États²⁰⁷.

Conclusion

Les développements qui précèdent n'ont pas discuté le fait que les contrats de partenariat public-privé dans le monde en général et en Afrique en particulier se présentent comme une stratégie d'amélioration des performances des activités publiques, ni contesté le bien-fondé de la stratégie économique que ceux-ci expriment. Ils se sont bornés à montrer que ce n'est pas seulement en les situant « *dans la perspective de métamorphose de l'intérêt général* »²⁰⁸, de développement infrastructurel et surtout d'assouplissement des contraintes budgétaires qui marquent le droit contemporain que l'on parviendra à en faire un « *objet de connaissance* »²⁰⁹.

Les contrats de partenariat public-privé présentent également un risque pour les finances publiques. En tant qu'instrument de déconsolidation de la dette publique, ils peuvent nuire à la lisibilité des engagements de long terme des administrations publiques. Cet état de

²⁰⁵ Manuel de procédure de l'AFROSAT, p. 33.

²⁰⁶ L. E. BOULOUBOU, *La soutenabilité des finances publiques dans les pays africains producteurs de pétrole : le cas du Gabon*, Mémoire de Master en Administration publique, ENA, 2007, p. 51.

²⁰⁷ E. F. SAWADOGO, *Les instruments de la convergence des politiques budgétaires dans la zone UEMOA*, Thèse de doctorat en droit public, Université de Bordeaux, 2016, p. 83.

²⁰⁸ Y. GAUDEMET, « Le partenariat public-privé en France dans la perspective de métamorphose de l'intérêt général », *D.* 2007, pp. 3084-3089.

²⁰⁹ A. LALANDE, *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, Paris, PUF, Quadrige, 2002, p. 692.

chose permettrait aux Etats d'Afrique subsaharienne francophone d'investir au-delà de leur capacité financière et de reproduire une comptabilité créatrice comme c'est généralement le cas dans les entreprises privées. La prévention d'un tel risque passe d'une part par l'intégration dans les législations des Etats, des mécanismes qui permettent de recourir à bon escient à ces instruments vecteur d'endettement public. Et d'autre part par l'institutionnalisation des mesures permettant de neutraliser les stratégies de hors bilan dans les comptabilités nationales. La lisibilité et la fiabilité des informations budgétaires et comptables constituent une exigence de la bonne gouvernance des finances publiques contemporaines.

S'Il convient d'inciter les Etats africains à présenter convenablement les ppp dans les comptes budgétaires et les analyses de viabilité de la dette, ces mesures sont des perspectives à préconiser, afin de prévenir à long terme les risques financiers induits par les contrats de partenariats public-privé. Elles constituent, à n'en point douter, le *leitmotiv* d'un véritable développement en Afrique subsaharienne francophone, et non un développement déguisé, cachant la véritable misère²¹⁰. Elles ouvrent à la voie à des réflexions plus attendues sur la maîtrise des finances publiques.

²¹⁰ J. ARTHUIS, Rapport d'information fait au nom de la commission des finances sur la prise en compte de la dette publique dans les comptabilités nationales, Sénat, n°374, 31/03/2010, p. 64.

LES VIREMENTS DES CREDITS BUDGETAIRES DANS LE FINANCEMENT DES ORGANISMES PUBLICS DES ÉTATS DE LA CEMAC

Par

Dr. Achille Nestor BASAHAG

Ph.D. en droit public

Université de Douala (Cameroun).

RESUME :

Les mouvements de crédits dans l'exécution de la dépense publique sont devenus, au-delà de leur normalité dans un contexte de globalisation des crédits, une source incontournable dans le financement continu des organismes publics. Les virements de crédits budgétaires sont le produit de cette conviction au regard de la flexibilité de son régime facilitant ainsi le redéploiement des crédits. A l'analyse, il faut compter sur l'extrême responsabilisation des gestionnaires de crédits pour la garantie constante des ressources publiques nécessaires au financement des programmes ou des dotations budgétaires. A cet égard, les virements de crédits leur permettent d'orienter avec souplesse la destination des crédits à redéployer puisqu'ils ont la possibilité de modifier la nature des programmes. Ceci contribue à gérer plus facilement les situations d'urgence budgétaire. Bien plus, le redéploiement des crédits au sein des organismes publics implique une redéfinition des priorités de financement de la dépense publique. Dans ce sillage, le droit public financier des États de la CEMAC donne un point d'honneur aux financements des dépenses d'investissement par rapport aux dépenses de fonctionnement.

Mots clés : *virements de crédits – financement – programme – dotation – organismes publics.*

ABSTRACT :

Credit movements in the execution of public expenditure have become beyond normality in a context of credit globalization an essential source in the continuous financing of public institutions. The transfers of budgetary credits are the product of this conviction with regard to the flexibility of its system, thus facilitating their redeployment of credit. In the analysis, it is necessary to count on the extreme responsibility of the credit managers for the constant guarantee of the public resources necessary for the financing of the budget allocation programs. In this regard, transfer of appropriations allows them to orient flexibly the destination of the appropriations to be redeployed since they have the possibility of modifying the nature of the programs. This helps to manage budget emergencies more easily. Even more, the redeployment of credits within public institution implies a redefinition of the priorities for financing public expenditure. In this wake, the public financial law of the states of the CEMAC gives appoint of honor to the financing of investment expenditure compared to operating expenditure.

Keywords: *credit transfers, funding, program, endowment, public institution.*

Introduction

Tous les pays, mais plus particulièrement les pays en développement comme ceux de la zone CEMAC, sont confrontés à des crises multiformes. Qu'il s'agisse de la crise sécuritaire ou de la crise sanitaire due au coronavirus, les finances publiques de ces États se sont trouvées gravement affectées au point d'être « *sous tension* »¹. Ces crises ont contribué à la réduction des recettes et ont imposé des dépenses urgentes. Dans ces conditions, les pays qui ont constitué des réserves en temps utile peuvent puiser sur ces ressources en période de crise, tandis que les pays peu endettés peuvent accroître leur déficit budgétaire, notamment par l'emprunt, en cas de tassement de l'activité, voire de crise, sans perdre la confiance des marchés. En revanche, les pays qui ne disposent pas de ce genre de marges sont souvent contraints à des mesures de régulation budgétaire d'urgence à l'instar des virements de crédits. Il s'agit d'une modalité d'engagement des mouvements de crédits budgétaires dont l'analyse de la portée exige au préalable d'en fixer les contours.

En effet, le crédit budgétaire est la manifestation du consentement donné par le parlement de procéder à des dépenses précises et dans des limites données. Concrètement, il s'agit du montant maximum de dépenses que le parlement autorise le gouvernement à engager et à payer pour un objet déterminé et au cours d'un exercice budgétaire. Dans ce sens, on distingue les crédits limitatifs des crédits évaluatifs. Si les crédits évaluatifs s'imputent au-delà des crédits ouverts, les crédits limitatifs doivent être contenus dans leur limite originelle et ne doivent pas faire l'objet de dépassement de crédit. Cette distinction n'est pas anodine puisqu'elle permet de délimiter le champ d'application des virements de crédits. En fait, contrairement aux crédits limitatifs, les crédits évaluatifs ne peuvent faire l'objet d'aucun mouvement de crédits. Il s'agit notamment des crédits relatifs aux charges de la dette de l'État.

En outre, la nomenclature budgétaire des dépenses retenue par les textes regroupe les crédits en fonction de la nature fonctionnelle, par destinations administratives et par natures économiques des dépenses publiques. Ceci dénote de l'application du principe de la spécialité budgétaire. Ce principe commande que les crédits soient ouverts de manière relativement détaillée suivant les subdivisions dont le bénéficiaire ne peut plus ensuite modifier le contenu, toute modification impliquant une nouvelle décision de l'autorité budgétaire². La nouvelle spécialisation des crédits se décline en fonction, programme et action devant permettre leur réalisation et auxquels sont adossés des objectifs assortis d'indicateurs de performance. Dans ce sens, en zone CEMAC, les crédits sont

¹ R. HERTZOG, « Les ressources publiques sous tension : victimes ou causes de la crise des finances publiques », *RFAP*, 2012/4, n°144, pp. 915-928.

² J. L. ALBERT, *Finances publiques*, Paris, Dalloz, 2013, 8^e éd., p. 103.

spécialisés par programme ou par dotation³. Mais comme le rappelle Gaston JEZE « le crédit budgétaire est une autorisation de dépenser et non pas un ordre de dépenser »⁴. Sous cet angle, les législations des États de la CEMAC ont tempéré le principe de spécialité budgétaire en disposant que « *A l'intérieur de chaque programme ou dotation, la présentation des crédits par titre est indicative et ne s'impose ni aux ordonnateurs ni aux comptables dans les opérations d'exécution du budget* »⁵. D'où l'idée de fongibilité des crédits. Celle-ci offre la « *liberté à chaque gestionnaire d'utiliser librement les crédits et de modifier leur répartition afin de mettre en œuvre le programme de manière performante* »⁶. Elle laisse donc la faculté de définir l'objet et la nature des dépenses dans le cadre du programme pour en optimiser la mise en œuvre⁷. On peut ainsi distinguer trois axes de la fongibilité des crédits indiqués par M. Damien CATTEAU. Premièrement, la fongibilité suivant l'axe de la nature de crédits, d'un titre à un autre au sein des programmes et sous réserve du respect du plafond des crédits de personnel. Deuxièmement, la fongibilité suivant l'axe de la destination des crédits : la répartition des crédits par action étant indicative, elle aussi, il est tout à fait loisible au responsable de programme de modifier des crédits d'une action du programme vers une autre, sous réserve du respect de la règle de l'asymétrie. Troisièmement, la fongibilité suivant la déclinaison opérationnelle du programme : conséquence de la précédente, la répartition des crédits du programme au sein des budgets opérationnel de programme (BOP) est également indicative et permet au responsable de programme de réaffecter des crédits d'un BOP à un autre, au sein d'un même programme toujours sous réserve de ne pas abonder les crédits de personnel⁸. La fongibilité de crédit a pour principaux modes d'expression, les reports, les transferts et les virements de crédits⁹. Ce dernier mécanisme constituant la trame de fond de la présente étude a un régime spécifique dans les finances publiques communautaires CEMAC.

Les virements de crédits peuvent modifier la répartition des crédits entre programmes d'un même ministère ou entre dotation. Et le montant cumulé des crédits faisant l'objet de virement ne doit pas dépasser les 2% des crédits ouverts par la loi de finances initiales¹⁰. Les législations des États de la CEMAC sont en phase sur ce point¹¹. Concrètement, il s'agit

³ Art. 19 de la Directive N° 01/11-UEAC-190-CM-22 21 relative aux lois de Finances.

⁴ G. JEZE, *Cours de science des finances et de la législation financière française : théorie générale du budget*, Paris, Giard, 1922, 6^e éd., p. 127.

⁵ Art. 19 de la Directive N° 01/11-UEAC-190-CM-22 21 relative aux Lois de Finances.

⁶ R. MUZELLEC, *Finances publiques*, Paris, Sirey, 2009, 15^{ième} éd., p. 657.

⁷ *Ibidem*.

⁸ D. CATTEAU, *Droit budgétaire, Comptabilité publique, LOLF et GBCP*, Paris, Hachette supérieur, coll. Les fondamentaux, 2016, 3^{ème} éd., p. 69.

⁹ Art. 38 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 fixant le régime financier de l'Etat et des autres entités publiques (ci-après loi n°2018/012 du 11 juillet 2018).

¹⁰ Art. 38(2) de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

¹¹ Art. 45 de la loi organique n°020/214 relatives aux lois de finances et à l'exécution du budget du Gabon ; art. 28 de la Loi organique n°36-2017 du 3 octobre 2017 relative aux

d'un mouvement de crédit qui se fait au sein d'un organisme public en l'occurrence un ministère ou un organe constitutionnel. En d'autres termes, les virements de crédits renvoient en réalité à la possibilité de redéployer¹² les économies réalisées entre différents postes de dépenses dans la limite des enveloppes budgétaires autorisées dans un chapitre. Concrètement, le gestionnaire pourra augmenter les crédits d'un titre de dépenses à partir des crédits d'un autre titre, qu'il diminuera à due concurrence.

Cependant, la précision de ce régime mérite d'être distinguée avec celui du transfert de crédit avec lequel il pourrait avoir de confusion. Les transferts de crédits sont des opérations qui modifient la détermination du service responsable de l'exécution de la dépense sans modifier la nature de cette dernière. Les virements conduisent à modifier la nature de la dépense prévue par la loi de finances. À cet égard, on peut inférer de ce que les virements représentent « *une altération profonde de l'autorisation parlementaire* »¹³ puisqu'ils permettent à l'exécutif de modifier l'objet même de cette autorisation. En comparaison, les transferts constituent une modification de moindre portée dans la mesure où l'objet de l'autorisation budgétaire reste préservé ; seul le service utilisateur change¹⁴. Qu'à cela ne tienne, les virements et transferts sont effectués par décret pris sur le rapport du Ministre chargé des finances, après avis du ou des Ministres concernés, et sont immédiatement communiqués, pour information, au Parlement.

L'intervention du ministre chargé des finances dans la procédure de virement de crédits en l'occurrence est pleinement justifiée. Il est l'autorité détentrice du pouvoir de régulation budgétaire. À cet égard il est responsable, en liaison avec les ministres sectoriels, de la bonne exécution de la loi de finances et du respect des soldes budgétaires. Le pouvoir de régulation budgétaire permet de prévenir une détérioration des soldes budgétaires à travers la programmation du rythme de consommation des crédits en fonction de la situation de la trésorerie de l'État¹⁵. De ce fait, la régulation budgétaire permet en réalité de garantir le respect de l'équilibre budgétaire global voté par le Parlement, afin de faire face en cours d'année aux inévitables aléas de gestion¹⁶. Contrairement à une opinion doctrinale¹⁷, la régulation budgétaire ne se résume pas aux décisions

lois de finances du Congo ; art. 31 de la loi organique n°004/PR/2014 relative aux lois de finances du Tchad ; art. 38 (2) loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

¹² L. PHIPLIP, « *Droit constitutionnel financier et fiscal. La nouvelle loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances* », RFDC, n°49, 2002, p. 202.

¹³ P. DAUTRY, in J. P. CAMBY (dir.), *La réforme du budget de l'État : la loi organique relative aux lois de finances*, Paris, LGDJ, coll. Système, 2011, p. 92.

¹⁴ A. PAYSANT, *Finances publiques*, Paris, Armand Colin, 1999, 5^{ième} éd., p. 215.

¹⁵ Art. 63 (1) de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

¹⁶ J.-M. MONNIER, *Finances publiques*, Paris, La documentation française, 2015, 4^{ème} éd., p. 111.

¹⁷ G. ORSONI, « Régulation budgétaire », in L. PHILIP (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Paris, Economica, 1991, p. 1329.

d'annulation ou de report de crédit. La réallocation de crédit au sein d'un chapitre participe également de cette conviction. L'élaboration du rapport soumis à la décision du premier ministre permet au ministre chargé des finances de vérifier le rythme de consommation de crédit pour donner un avis favorable au redéploiement de crédits budgétaires. Les politiques budgétaires à court terme concrétisées dans le cadre du pouvoir de régulation budgétaire doivent être conformes aux objectifs à plus long terme¹⁸. Le pouvoir de régulation budgétaire peut ainsi contribuer à la gestion macroéconomique à court terme. Dans la plupart des cas, les réajustements budgétaires à titre de régulation contribuent à atténuer la cyclicité, à réduire les déséquilibres marqués des soldes extérieurs courants et à contenir l'inflation. Lors des crises du compte de capital, ils permettent de restaurer la confiance, de soulager les contraintes financières et de soutenir la croissance¹⁹.

Dans cette mouvance et au regard de la spécificité des virements de crédits par rapport aux autres modes d'expression de la fongibilité de crédits, il convient de s'interroger sur le point de savoir quelle est leur portée dans le financement des organismes publics ? Suivant la méthode d'analyse normativiste, la réponse à cette préoccupation va être fondée sur l'interprétation des dispositions relatives au régime financier des États sous étude. Les résultats de cette réflexion permettent de retenir que les virements de crédits permettent d'assurer la flexibilité du financement au sein des organismes publics.

Ainsi, en inscrivant l'étude dans une double approche positive et fonctionnelle adossée à l'analyse économique des finances publiques, l'on envisage une systématisation des virements de crédits en Afrique centrale francophone où il manque des études financières comparatives. À cet égard, l'intérêt scientifique de cette étude est certain en ce sens qu'elle promeut la responsabilisation des gestionnaires de crédits au sein des ministères et des organes constitutionnels. La responsabilisation des gestionnaires publiques²⁰ est le corollaire de l'autonomie qui leur est reconnue dans la mise en œuvre des programmes. Cette autonomie procède de la globalisation des crédits et de leur fongibilité à l'intérieur des programmes²¹. En effet, la globalisation de certains crédits, notamment ceux destinés aux dépenses accidentelles et imprévisibles, et surtout la fongibilité des crédits à l'intérieur de chaque programme ou dotation²², confèrent aux gestionnaires publics une large marge de manœuvre et

¹⁸ D. CANEPA, « La régulation budgétaire dans la nouvelle gestion de l'Etat », in M. BOUVIER (dir.), *Innovations, créations et transformations en finances publiques : actes de la deuxième université de printemps du GERFIP*, Paris, LGDJ, 2006, p. 26-30.

¹⁹ P.-M. GAUDEMET, J. MOLINIER, *Finances publiques*, t. 1, Budget/Trésor, Paris, Montchrestien, 1996, p. 45.

²⁰ M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN, J.-P. LASSALE, *Finances publiques*, Paris, LGDJ, 2017-2018, 16^e éd., p. 497.

²¹ M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN, J.-P. LASSALE, *Finances publiques, op.cit.*, p. 497.

²² Article 32 (2) de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

renforce leur autonomie. Le gestionnaire peut alors réaliser librement le programme dont il a la charge ; redéployer les crédits à son gré au sein de son programme, décidant quelle peut être la meilleure répartition des dépenses. Le gestionnaire a ainsi la faculté de transformer des crédits de fonctionnement en crédits d'investissement et inversement.

Toutefois, la fongibilité des crédits ne concerne pas les dépenses de personnel. La responsabilisation des gestionnaires n'est donc qu'une contrepartie de la globalisation et la fongibilité des crédits dont les virements de crédits sont une modalité d'expression. Elle met en présence un certain nombre d'acteurs, désignés *acteurs de la performance*, et dont le plus connu est le responsable de programme. En outre, l'analyse des virements de crédits budgétaires a pour objectif essentielle une meilleure gestion des crédits en permettant des réaffectations de crédits pour pallier d'éventuels aléas de gestion ou pour permettre le redéploiement de marges de manœuvres dégagées en cours de gestion vers des dépenses dont les crédits sont jugés insuffisants. En tout état de cause, la flexibilité du financement des organismes publics qui se dégage de l'analyse du régime des virements de crédits se justifie d'une part par le maniement de la destination des crédits redéployés (I) et d'autre part le réajustement des priorités de financement de la dépense publique (II).

I. Le maniement de la destination des crédits redéployés

La formulation du régime des virements de crédits dans le cadre communautaire consacre la souplesse de gestion accordée au responsable de programme dans le redéploiement des crédits. Ce dernier a la possibilité de changer la nature des crédits réorientés. Ceci lui permet de manier la destination de ces crédits par une réallocation malléable des programmes budgétaires (A) et une gestion flexible des situations d'urgence budgétaire (B).

A. La réallocation malléable des programmes budgétaires

Les programmes budgétaires sont une modalité de spécialisation des crédits au même titre que les dotations budgétaires. Les mouvements de crédits qui y sont opérés sont caractérisés par leur malléabilité au regard de l'absence de l'exigence de similarité de la nature des crédits à réorienter. C'est dans ce cadre que des redéploiements entre nature des dépenses peuvent être opérés (1). Ceci est de nature à renforcer la logique de performance dans l'exécution des programmes budgétaires (2).

1. Le redéploiement entre nature des dépenses

Le régime souple des virements de crédits favorise le redéploiement des crédits d'investissement bien qu'étant de nature différent. Les crédits d'investissement sont des dépenses budgétaires consistant à l'« *addition de biens d'équipement apportée au cours d'une période donnée (l'année par exemple) au*

patrimoine d'une unité économique»²³. Cette définition à consonance économique a irrigué la nomenclature budgétaire des États de la CEMAC. Ce texte y relatif consacre entre autres la classification économique des dépenses publiques en réservant le titre 5 aux dépenses d'investissement²⁴. À cet égard, ce titre constitue le premier niveau de dépense par nature. L'article, le paragraphe et la rubrique constitue des niveaux²⁵ inférieurs permettant notamment de différencier les dépenses d'investissement. Dans cette lancée, le responsable de programme peut rediriger les crédits d'investissement, d'article à article, de paragraphe à paragraphe ou de rubrique à rubrique. À titre illustratif, comme le pose la doctrine, *on peut penser qu'un directeur d'administration, ou tout autre responsable de programme, toujours en place pour une durée limitée, est tenté d'éviter les investissements, dont les effets s'étalent sur une période bien supérieure à sa durée de vie dans son poste, mais dont il supporte le coût budgétaire. Ainsi un directeur qui souhaite loger son personnel peut être conduit à préférer systématiquement la location de nouveaux locaux à leur achat, beaucoup plus cher sur un horizon de quelques années*²⁶.

La pratique budgétaire des États de la CEMAC ne met pas très souvent en lumière les cas de virement de crédits opérés dans la rédaction des rapports d'exécution du budget. Qu'à cela ne tienne, l'analyse de quelques rapports notamment en droit gabonais permet de mettre en exergue la réallocation des crédits d'investissement de nature différente. Ainsi pour un programme source relatif à la gestion fiscale, un virement de crédits a été engagé pour la prise en charge du projet de numérisation des titres fonciers concrétisant désormais le programme relatif à l'élaboration et pilotage de la politique économique. En outre, la Dotation pour fonds d'études sectorielles a fait l'objet d'un virement de crédit vers le programme destinataire relatif à la dotation pour frais d'entretien, d'hébergement et de locations²⁷. Il s'agit d'un échantillon car l'initiative des virements de crédits est une constance en droit public financier gabonais.

En tout état de cause, la malléabilité de la réallocation des crédits d'investissement de nature différente a pour objectif de diriger les financements vers des secteurs favorables à la réduction de la pauvreté. Une bonne exécution de ces dépenses d'investissement nécessite de la transparence et le dynamisme dans la réalisation des projets d'investissement. Et les virements de crédits participent de cette conviction. Les programmes d'austérité adoptés depuis le début de la crise financière et sanitaire pour juguler le haut niveau de dette publique ont également mené à de nombreux questionnements : quel(s) type(s) de

²³ Y. BERNARD, J-C COLLI, D. LEWANDOWSKI, *Dictionnaire économique et financier*, Paris, Seuil, 1975, 2^e éd., p. 730.

²⁴ Art. 5 de la Directive CEMAC n°04/11-UEAC-190-CM-22 relative à la nomenclature budgétaire de l'Etat.

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ J. MATHIS, *Gestion et Finances publiques en Afrique Francophone*, in <http://jean-mathis.pagesperso-orange.fr/> version 2012, p. 9.

²⁷ Rapport d'exécution budgétaire – 3^{ème} trimestre 2018, p. 55.

dépenses devrai(en) t-il(s) être baissé(s) ou augmenté(s) et son (leur) effet de long terme sur la croissance ? Autrement dit, quelles sont les catégories de dépenses qui ont un fort effet sur la croissance ? Le maniement de la destination des crédits d'investissement est un début de réponse à ces différentes préoccupations. Elle a également pour ambition de permettre des arbitrages entre les différents types de dépenses publiques. C'est donc une responsabilisation managériale des gestionnaires²⁸ dans la mesure où ceux-ci sont responsables par rapport aux objectifs poursuivis dans le cadre de leur engagement à réaliser les résultats fixés, et doivent rendre compte de leur gestion à travers la production d'un rapport annuel de performance. C'est dans cette mouvance, que ces gestionnaires de crédit peuvent effectuer la fongibilité asymétrique des crédits.

D'un autre point de vue, le redéploiement entre nature des dépenses se vérifie dans le cadre de la fongibilité asymétrique qui traduit un mouvement de crédit unidimensionnel entre les dépenses de personnel et les dépenses d'investissement. La fongibilité des crédits est un objet juridique identifié en droit public financier. Il fait référence au « *caractéristique de crédits dont l'affectation, dans le cadre du programme, n'est pas prédéterminée de manière rigide, mais simplement prévisionnelle. La fongibilité laisse donc la faculté de définir (sous la limite de l'asymétrie) l'objet et la nature des dépenses dans le cadre du programme pour en optimiser la mise en œuvre* »²⁹. Il s'agit d'une limite à la fongibilité de crédit mais qui traduit un virement univoque de crédit. À cet égard, les crédits ouverts sur le titre des dépenses de personnel de chaque programme constituent le plafond des dépenses de cette nature. De ce fait, les crédits de personnel de chaque programme ne peuvent être majorés par des crédits émanant d'un autre titre, mais peuvent en revanche abonder les crédits des autres titres. Dans cette veine, Damien CATTEAU estime que le titre des dépenses de personnel de chaque programme constituant un plafond de dépenses, aucune réaffectation des crédits du programme ne peut venir abonder les crédits du titre réservé aux crédits de personnel³⁰. Et en cas de sous-consommation, les reliquats budgétaires peuvent être affectés vers des dépenses d'investissement dans le cadre d'un virement de crédit. La règle de la fongibilité des crédits oriente donc la gestion publique vers l'efficacité de l'allocation des ressources de l'État. La fongibilité asymétrique renforce de ce fait la logique de performance dans le redéploiement des crédits.

2. Le renforcement de la logique de performance dans la réorientation des crédits

Les virements de crédits spécialisés par programme participent à la consolidation de la logique de performance. Celle-ci s'affirme comme le principe directeur de la nouvelle gestion publique, en ce sens qu'elle

²⁸ M. BOUVIER, M-C ESCLASSAN, J-P LASSALE, *Finances Publiques, op. cit.* p. 497.

²⁹ R. MUZELLEC, *Finances publiques, op. cit.*, p. 657.

³⁰ D. CATTEAU, *Droit budgétaire, comptabilité publique, LOLF et GBCP, op cit.* p. 69.

découlerait « de la logique de résultats et de la volonté de rapporter les coûts à l'efficacité des politiques publiques »³¹. L'orientation du processus budgétaire vers les résultats attendus est le levier d'une modernisation de la gestion publique enclenchée résolument dans l'espace communautaire CEMAC depuis 2011. La performance s'articule autour de la notion de programme fondée sur un engagement de résultats et sur un compte rendu démocratique³². Cette nouvelle forme de gestion modifie la conception de la dépense publique, qui n'est plus fondée uniquement sur une décision juridique cantonnée à la régularité des opérations budgétaires, mais davantage sur une décision économique orientée vers l'efficacité. Plus simplement, le gestionnaire doit atteindre ses objectifs dans le cadre de l'enveloppe budgétaire qui lui a été allouée en dépit des mouvements de crédits entrepris. Pour cela, trois critères seront utilisés pour apprécier la performance de sa gestion. Il s'agit de l'efficacité socio-économique, la qualité du service rendu et l'efficience de la gestion. Dans ce sens le législateur communautaire relayé par les États sous étude dispose que les programmes font l'objet d'une évaluation de leur efficacité, économie et efficience par les corps et institutions de contrôle³³.

Dans cette mouvance, les redéploiements de crédits au sein des organismes publics ont un objectif fondé sur la recherche de la performance, dans la mesure où pour l'atteinte des résultats, ils contribuent à minimiser le coût des ressources pour obtenir des résultats en concédant une grande marge de manœuvre au responsable de programme. Le virement de crédits spécialisés par programme réproouve de ce fait toute logique de moyen par rapport aux transferts de crédits observés dans la pratique budgétaire des États de la CEMAC. A l'analyse du rapport sur l'exécution du budget pour l'exercice 2018 au Gabon, force est de remarquer que le contenu des transferts de crédits concerne des dépenses de fonctionnement pour l'essentiel. Il en est ainsi de l'ouverture de crédits pour la prise en charge des équipements de la Garde Républicaine, du transfert de crédits pour la prise en charge des frais de la conception du site WEB, de l'Ouverture de crédits pour la prise en charge de l'acquisition de véhicules administratifs du transfert de crédits pour la prise en charge des fournitures et réparations de véhicules de la Garde Républicaine, du transfert du complément nécessaire pour la prise en charge des travaux de constructions au profit de la cour des comptes, du transfert de crédits pour la prise en charge du remodelage de l'Ambassade

³¹ H. GUILLAUME, G. DUREAU et F. SILVENT, *Gestion publique : l'État et la performance*, Paris, Dalloz, Presses de Sciences po, Coll. Amphi, 2002, p. 56.

³² J. CHEVALLIER, « Performance et gestion publique », in *Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration. Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, Paris, Economica, 2010, pp. 83-93.

³³ Art. 17 de la Directive CEMAC relative aux lois de finances.

du Gabon en Chine ou du transfert de crédits pour la prise en charge des dépenses de souveraineté des membres du gouvernement³⁴.

Il en ressort que si les transferts de crédit initiés ont pour objectif la recherche de la qualité du service rendu, ils ne priorisent pour autant pas l'efficacité socio-économique pour l'atteinte des objectifs de performance. Or, le contenu des virements de crédits évoqué dans les précédents développements met la performance au cœur des objectifs à atteindre en priorisant les dépenses d'investissement contrairement aux transferts de crédits qui s'intéressent majoritairement aux dépenses de fonctionnement. Ces objectifs énoncent le bénéfice attendu de l'action de l'État pour le citoyen et la collectivité en termes de modification de la réalité économique, sociale, environnementale et sanitaire, dans laquelle il vit, et résultant principalement de cette action. Ces objectifs, comme le souligne un auteur français, consistent à mesurer « *les résultats [ou la pertinence] d'une politique publique donnée* »³⁵. En réalité, ils indiquent, non pas ce que fait l'Administration, mais l'impact de ce qu'elle fait, c'est-à-dire ses résultats socio-économiques³⁶. Ainsi le virement de crédits pour la prise en charge du projet de numérisation des titres fonciers vise à favoriser l'accès des citoyens à la propriété foncière.

Parce qu'ils concernent le changement socio-économique, les objectifs d'efficacité des virements de crédits sont ceux qui se rapprochent le plus des finalités des politiques publiques. Seulement, et comme le souligne M. CALMETTE, la difficulté est que de tels objectifs ne correspondent pas toujours à l'évaluation de la performance au sens comptable du terme³⁷. Dès lors, il ne serait pas souhaitable, d'adopter des objectifs lointains ou trop dépendants d'autres acteurs ou facteurs qui, s'ils sont parfaitement légitimes pour le débat politique et démocratique, ne sont pas adaptés à la mesure de la performance des programmes.

Bien plus, les virements de crédit raffermissent la logique de performance par la préservation de la liberté des responsables de programme dans l'exécution des opérations budgétaires. En effet, les réformes budgétaires entreprises en zone CEMAC responsabilisent davantage les gestionnaires de programme. Ces derniers doivent définir, chacun à son niveau, les objectifs et les indicateurs de performance des politiques publiques dont ils sont chargés. Comme l'a rappelé Mme YATIM, ces acteurs disposent d'« *une grande liberté dans la gestion des moyens*

³⁴ *Rapport d'exécution budgétaire*. Troisième trimestre 2018, p. 68.

³⁵ S. DAMAREY, *La loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances*, Paris, Éditions Ellipses, 2016, 2^e éd., p. 56.

³⁶ J.-F. CALMETTE, « La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : un texte, un esprit, une pratique », *RFAP*, 2006, n°117, p. 52

³⁷ J.-F. CALMETTE, « La LOLF comme nouvelle approche des politiques publiques », *Informations sociales*, 2008, n°150, p. 27.

alloués en contrepartie d'un engagement sur les objectifs de performance »³⁸. Désormais, la présentation du budget qui se faisait par nature et par dépenses fait place à une nouvelle logique, laquelle est structurée en missions – programmes – actions. Classiquement, une cible de résultat exprime la valeur définie *ex ante* que doit atteindre un indicateur de résultat, dans un délai déterminé, pour attester de la réalisation d'un objectif qui a été fixé. Les virements de crédits concrétisent parfaitement cette logique de responsabilisation des gestionnaires dans le maniement des fonds mis à leur disposition. Ce qui n'est pas le cas du transfert de crédits. Cet autre mécanisme de fongibilité de crédit s'appréhende comme un redéploiement de crédits de chapitre à chapitre décidé par décret du premier ministre après l'avis du ministre en charge des finances. Dans ce cas, l'objectif de performance assigné à un responsable de programme dans un ministère peut se heurter au manque de ressources budgétaires dû à un transfert de celles-ci vers d'autres chapitres de dépenses. Ce faisant, contrairement aux virements de crédits, les transferts de crédits sont une entorse à l'objectif de performance qui gouverne la gestion des finances publiques. Ils paraissent même aux antipodes de la gestion publique axée sur les résultats tant sa pratique privilégie la consommation des crédits budgétaires selon la logique des moyens. Au regard de ce constat, les virements de crédits paraissent plus adaptés aux objectifs de performance des finances publiques tant ils contribuent également à la gestion flexible des situations d'urgence budgétaire.

B. La gestion flexible des situations d'urgence budgétaire

L'urgence est aujourd'hui à une meilleure élaboration d'un dispositif de management par objectifs en finances publiques. Généralement invoquée dans la mise en œuvre des pouvoirs constitutionnels du président de la République³⁹, elle est expressément affirmée en droit budgétaire dans les conditions d'édition des décrets d'avances. Ceux-ci sont nécessairement justifiés par l'existence de situations d'urgence, et sont pris de manière à ne pas dégrader l'équilibre budgétaire. Cependant, l'esprit du régime des virements de crédits laisse entrevoir qu'ils peuvent être justifiées par la gestion des situations d'urgence budgétaire. La flexibilité qui caractérise le régime des virements de crédit par rapport à celui des transferts de crédits transparaît dans la directive CEMAC. Celle-ci dispose qu'« *En tant que de besoin, les crédits ouverts sur la dotation pour dépenses accidentelles sont répartis entre les autres programmes, par décret pris sur le rapport du Ministre chargé des finances* »⁴⁰. Ces dispositions de la directive

³⁸ F. YATIM, « L'exercice de la responsabilité managériale dans la sphère publique. Le cas des responsables de programme dans la LOLF », *Revue Politiques et Management Public*, 2014, n°31, p. 328.

³⁹ F. TANO, « Constitutionnalisme et urgence budgétaire à l'épreuve des crises politiques », *Revue juridique et politique des États francophones*, n°2, 2011, pp. 131-151.

⁴⁰ Art. 24

communautaire sont reprises par les lois internes des États de la CEMAC qu'il s'agisse du Cameroun⁴¹, du Congo⁴², du Gabon⁴³ ou du Tchad⁴⁴. Il en ressort que, les virements de crédits favorisent l'élasticité de la canalisation des ressources vers les dépenses accidentelles d'une part (1) et la plasticité de la réorientation des ressources pour les dépenses de risques financiers d'autre part (2). Ceci traduit les mouvements de crédits entre dotations budgétaires.

1. L'élasticité de la canalisation des ressources vers les dépenses accidentelles

Les redéploiements des crédits spécialisés par dotation vers les dépenses accidentelles sont plus souples dans la procédure avec l'absence de l'exigence de similarité de nature entre crédits. Les dépenses accidentelles sont des dépenses imprévisibles réalisées en cours d'exécution du budget justifiées par la « *nécessité impérieuse d'intérêt national* ». L'appréciation des conditions d'urgence et, le cas échéant, de nécessité impérieuse est souvent assez large pour faire face à des calamités ou des dépenses urgentes et imprévues⁴⁵. Elle relève de l'interprétation souveraine du gestionnaire de crédit. Les dépenses accidentelles sont consacrées dans les lois de finances des États sous étude comme des dotations pour provisions. Celles-ci sont dotées de crédits dits globaux, c'est-à-dire qu'ils ne sont pas spécialisés et constituent des enveloppes de crédits disponibles sans affectation précise, à charge, pour l'exécutif, d'en déterminer la destination au moment de la dépense. Plus précisément, il existe deux types de « *provisions* » : les dépenses pour mesures générales en matière de rémunération et surtout les dépenses accidentelles et imprévisibles. Ainsi, ces crédits sont globaux pour permettre une dépense exceptionnelle mais rendue nécessaire par les aléas de l'exécution. Ces caractéristiques permettent l'exécution d'un virement de crédits sans difficulté de procédure. Mais l'analyse des lois de finances des États de la CEMAC révèle une imprécision des montants alloués aux dépenses accidentelles et imprévisibles. En dehors du cas gabonais qui en fait mention de façon sommaire, les crédits globaux relatifs à ces dotations ne sont pas lisibles. Toute chose qui fait entorse à la sincérité budgétaire⁴⁶.

Pourtant, tel qu'énoncé par le législateur équato-guinéen, une réserve de crédits est prévue sur un chapitre spécifique du budget du Ministre chargé des finances pour couvrir les dépenses accidentelles et imprévisibles. Cette réserve de crédits est répartie en tant que de besoin, par arrêté du Ministre chargé des finances, au profit des chapitres ou des

⁴¹ Art. 37 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

⁴² Art. 27 de la Loi organique n°36-2017 du 3 octobre 2017 relative aux lois de finances.

⁴³ Art. 44 de la loi organique n°020/214 relatives aux lois de finances et à l'exécution du budget.

⁴⁴ Art. 28 de la Loi organique n°004/PR/2014 relative aux lois de finances.

⁴⁵ D. CATTEAU, *Droit Budgétaire, Comptabilité publique, LOLF et GBCP*, op. cit, p. 44.

⁴⁶ L. SAÏDJ, « Les enjeux d'un principe controversé », *RFFP*, n°111, 2010, pp. 3-11.

programmes sur lesquels les besoins de dépenses accidentelles et imprévisibles sont apparus⁴⁷. À cet égard, pour faire face, en cours d'année, aux événements inopinés qui ne pouvaient être anticipés lors de la préparation et de l'élaboration du budget, une réserve globale de crédits est créée. Elle ne doit pas être trop importante et ne doit pas être considérée comme une simple commodité permettant de rectifier les erreurs de budgétisation ou, comme une manière de différer et de dissimuler des décisions budgétaires délicates. Elle ne peut être utilisée que pour faire face aux événements réellement imprévisibles lors de l'adoption du budget et non pas aux dépenses simplement imprévues, que l'on a oublié de budgéter⁴⁸. L'utilisation de cette réserve, placée sous le contrôle du ministre des finances, se fait en deux temps : d'abord un virement à la ligne budgétaire ministérielle pertinente, puis engagement et paiement à partir de cette ligne, selon les procédures normales de la chaîne de la dépense.

En tout état de cause, ces dépenses accidentelles peuvent concerner les réparations civiles dues aux catastrophes et calamités naturelles. Il peut également s'agir des dépenses liées à la gestion d'une crise sanitaire entretenue par les épidémies et des pandémies. C'est le cas actuellement avec la crise sanitaire due au corona virus. L'Afrique de centrale, comme bien d'autres sous-régions du monde, fait face à une crise sanitaire importante depuis le début de l'année 2020. Du point de vue des finances publiques, cette crise a eu une double conséquence : la baisse des recettes budgétaires, notamment celles fiscales, et l'explosion des dépenses à caractères sanitaire et social. De ce fait, la mobilisation de ressources additionnelles est devenue un impératif. Jusqu'ici, elle a été essentiellement réalisée par le biais du recours à l'endettement et la sollicitation de la générosité du public. Suivant les rapports sur l'exécution des budgets pour l'exercice 2020, on peut néanmoins subodorer que les virements de crédits ont été initiés. Au regard des moyens limités disponibles, la réorientation des dépenses initialement prévues dans les budgets publics est donc apparue comme une nécessité. Plus exactement, l'heure est à l'intensification des dépenses sociales et sanitaires, ainsi que celles de relance économique. Mais au regard de leur plafonnement, ils ne peuvent juguler le besoin important de financement causé par la crise sanitaire. Face à l'érosion de la capacité de financement des États en cette période pandémique, le recours à l'endettement est devenu un moyen essentiel. Tout compte fait, même si ces sommes mobilisées par les virements de crédits demeurent insuffisantes face aux besoins de l'heure, elles représentent un secours appréciable pour les gouvernements notamment pour satisfaire aux dépenses de risques financiers.

⁴⁷ Art. 22 de la loi organique n°2012-12 relative aux lois de finances.

⁴⁸ F. CHOUVEL, *L'essentiel des Finances publiques*, Paris, Gualino, 2020, 23^e éd., p. 52.

2. La plasticité de la réorientation des ressources pour les dépenses de risques budgétaires

La souplesse du régime des virements de crédits permet de manier les financements dans le sens de satisfaire aux dépenses de risques financiers. L'étude de la position budgétaire d'un pays est loin d'être complète si elle néglige les obligations exclues par le gouvernement du processus budgétaire. Toutes les sources de risques budgétaires doivent être prises en compte afin d'éviter une instabilité soudaine du budget et d'assurer la réalisation des objectifs publics à long terme. Les risques budgétaires peuvent être directs et conditionnels. À cet égard, les autorités budgétaires sont également souvent forcées de couvrir les pertes et engagements non couverts de la banque centrale, des administrations infranationales, des entreprises publiques et des grandes entreprises privées, des organismes budgétaires et extrabudgétaires et d'autres institutions politiques. De ce fait, les virements de crédits peuvent être engagés pour juguler les risques de mise en jeu des garanties et avals donnés par l'État dus au défaut d'administrations infranationales ou d'entités publiques ou privées à payer des dettes et obligations.

Les législations des États de la CEMAC prévoient que l'Etat peut accorder sa garantie financière ou son aval à des emprunts d'une durée inférieure à cinq ans⁴⁹ émis par une collectivité publique ou personne morale de droit public. Ces opérations de garantie et d'aval sont retracées dans un compte de garantie. Un compte distinct doit être ouvert pour chaque bénéficiaire ou catégorie de bénéficiaire. Dès qu'un risque sérieux de mise en jeu de la garantie ou de l'aval apparaît, des crédits sont ouverts à hauteur de ce risque dans la dotation prévue à l'article 18 de la présente directive. Les dépenses résultant de la mise en jeu des garanties et avals sont des opérations budgétaires⁵⁰. Lorsque la garantie est appelée, une dépense budgétaire égale au montant de l'appel de garantie doit être imputée sur un chapitre spécifique du budget du Ministre en charge des finances. Le législateur équato-guinéen précise qu'à titre de provision, un crédit égal à 10% des échéances annuelles dues par l'ensemble des bénéficiaires des garanties de l'État est inscrit chaque année sur ce chapitre⁵¹. L'État est tenu de se retourner contre le débiteur défaillant et d'effectuer les diligences prévues par la convention de garantie ou d'aval pour obtenir le remboursement des fonds payés au créancier. Il en ressort qu'invariablement de la garantie financière de l'État, des redéploiements de crédits peuvent s'effectuer pour financer soit la rétrocession, soit l'aval qui sont les deux principales formes de garantie de l'État en finances publiques. Ces deux formes de garantie de risques budgétaires sont assurées par le Trésor public de l'État considéré.

⁴⁹ Art. 45 de la loi organique n°2012-12 relative aux lois de finances en Guinée équatoriale.

⁵⁰ Art. 41 de la Directive CEMAC relative aux lois de finances.

⁵¹ Art. 45 de la loi organique n°2012-12 relative aux lois de finances.

En ce qui concerne la rétrocession, elle consiste en la mobilisation par le Trésor public de ressources financières sous forme d'emprunt, dons, subventions, ou souscription publique sous forme de prêts, à une personne morale éligible aux termes de la réglementation en vigueur. Les bénéficiaires sont la société à capitaux publics, les collectivités locales, les établissements publics ou même les personnes morales interétatiques de droit public dont l'État est membre ou actionnaire. Peuvent également être éligibles aux financements rétrocédés, les personnes morales de droit privé reconnus d'utilité publique ou investie d'une mission de service public. Les ressources ainsi mobilisées et rétrocédées doivent concourir à la réalisation d'opérations d'investissement ou d'équipement conformément aux orientations du programme adopté par l'État. En cas de défaut de la collectivité locale ou de l'entreprise publique, le Trésor public se substitue à l'organisme public en défaut de paiement, et règle la dette par le biais de l'organe en charge de la gestion de la dette, lequel va exercer une action récursoire contre l'entité publique reliquataire. C'est ce qu'on appelle les dettes rétrocédées.

Pour ce qui est de l'aval, c'est l'acte par lequel, une autorité ayant qualité pour engager l'État se porte garant auprès d'un bailleur de fonds, du paiement régulier des échéances. C'est donc une garantie de paiement offerte par le Trésor public aux bailleurs de fonds afin qu'ils accordent un prêt à une personne morale qui sollicite un financement destiné à un projet d'investissement ou d'équipement. L'État accorde l'aval sous certaines conditions et dans les limites du plafond fixé chaque année par la loi de finance⁵², aux emprunts contractés par les sociétés à capitaux publics, les établissements publics, les CTD et même les personnes morales de droit privé reconnues d'utilité publique ou investies d'une mission de service public. Les prêts éligibles à l'octroi de l'aval de l'État sont ceux dont la durée et les taux d'intérêt sont équivalents à ceux que l'État contracte pour la même période. Il faut relever que la durée et les taux d'intérêt sont déterminés en fonction des caractéristiques économiques et sociales du projet et des modalités d'amortissement de l'investissement projeté. Ces modalités de la garantie à l'État sont de puissants leviers de relance de l'activité économique. Afin de mieux encadrer son déploiement, il nous paraît opportun de proposer la création d'un comité ou commission en charge de l'élaboration, le suivi et le contrôle de ces garanties étatiques. Elles jouent quand le risque devient certain, à cet effet, cette instance sera chargée d'alerter sur le possible survenu dudit risque en l'anticipant au besoin. Il faut souligner que ces garanties ont pour but principal de protéger ces entités car elles emprunteront désormais au taux auquel l'État emprunte. Par ailleurs, certains États pratiquent la politique des bonifications qui permet à une entité publique d'emprunter sur le marché à un taux élevé et l'État paye le surplus.

⁵² La loi de finances pour l'exercice 2020 a plafonné l'aval à 40 milliards FCFA.

Que l'État soit contraint par la loi ou simplement par les circonstances à financer ces imprévus avec les deniers publics par le truchement des virements de crédits, ces engagements conditionnels peuvent entraîner de fortes augmentations de la dette publique. Puisqu'il s'agit des crédits évaluatifs, ils peuvent s'imputer au-delà des plafonds autorisés par le parlement. Par conséquent, un ajustement budgétaire ne visant qu'à réduire le niveau projeté des dépenses, dans un pays dont les engagements conditionnels non budgétisés sont importants, ne suffit pas à prévenir l'instabilité budgétaire. Les États font aujourd'hui face à des risques et incertitudes plus élevés que jamais, et ce pour quatre raisons : l'ampleur et la variabilité croissantes des flux de capitaux privés, le fait que l'État passe du rôle de financier à celui de caution de services et de projets, l'aléa moral pouvant découler de cette garantie par l'État de réalisations confiées au secteur privé, et l'opportunisme budgétaire des responsables politiques.

Qu'à cela ne tienne, il y a bien des façons de contraindre l'État à la discipline budgétaire. Le ministère des finances et l'institution suprême de contrôle des comptes peuvent avoir autorité pour divulguer l'ampleur et les caractéristiques des risques budgétaires conditionnels et autres, vérifier la relation entre les activités extrabudgétaires et les priorités programmées, et révéler l'efficacité relative des formes directes et conditionnelles du soutien public. La diffusion d'informations budgétaires exhaustives permet aux marchés d'analyser et de mesurer les risques budgétaires pris par l'État et d'aider indirectement l'administration à évaluer les risques. Dans certains cas, il peut être préférable pour un État de consentir un soutien budgétaire direct plutôt qu'une garantie, car il y a avantage à pouvoir prévoir les besoins de financement public à venir. C'est particulièrement vrai pour les administrations qui ne disposent que d'un accès restreint ou peu fiable à l'emprunt, de capacités limitées de gestion des risques, et qui présentent une faible tolérance au risque. Bien que les caisses de réserve puissent réduire partiellement les dégâts infligés au budget lorsque les engagements conditionnels se concrétisent, elles créent d'autres problèmes. La conception des programmes publics doit donc tenir compte de la variabilité des besoins de financement public et de l'incidence des programmes sur l'exposition globale de l'État au risque.

Tout compte fait, les virements de crédit dans les États de la CEMAC permettent aux gestionnaires de crédit de manier la destination des crédits à réorienter. Au regard de l'absence de l'exigence de similarité de nature entre crédits budgétaires, leur régime se caractérise par sa souplesse favorisant un réajustement des priorités de financement.

II. Le réajustement des priorités de financement de la dépense publique

La réallocation des crédits dans les organismes publics permet aux responsables de programme de redéfinir les priorités de financement de la

dépense publique au cours de l'exécution de la loi de finances. En effet cette phase du cycle budgétaire doit conduire pour les gestionnaires de crédits à mieux définir les objectifs et les priorités des politiques publiques, à s'interroger sur les leviers d'action et les outils utilisés pour établir une stratégie d'action, à mieux allouer les moyens ou, enfin, à prendre les mesures correctrices et engager les réformes nécessaires à l'amélioration du service public rendu à l'usager et au contribuable. À cet égard, si la performance doit permettre « *d'apprécier et d'améliorer l'efficacité de la dépense publique et de la gestion des responsables de programme, et d'évaluer la pertinence des actions financées* »⁵³, le responsable de programme peut choisir de redéfinir ses priorités en cours d'exercice, de réaliser une autre activité. Dans cette mouvance, le réajustement des priorités de financement de la dépense publique dans les États de la CEMAC se justifie d'une part par la rationalisation du financement des dépenses de fonctionnement (A) et d'autre part la majoration des dépenses d'investissement (B).

A. La rationalisation du financement des dépenses de fonctionnement

Les dépenses de fonctionnement représentent la catégorie des dépenses publiques destinée aux financements de la vitalité de l'administration publique tant dans sa structure que dans son activité quotidienne. Ils constituent le noyau dur des dépenses publiques⁵⁴ tant leur montant est important dans l'élaboration de la loi de finances. Les gouvernements éprouvent sans doute encore, les plus grandes difficultés à contenir et maîtriser sa progression en volume des dépenses de fonctionnement. Cependant, le mécanisme des virements de crédits contribue à rationaliser le rythme de consommation⁵⁵. De ce fait, la priorité majeure des gestionnaires de crédits réside dans la réduction de la consommation des crédits de fonctionnement (1). Bien plus, ces crédits sont très souvent orientés vers des objectifs de qualité du service public (2).

1. La réduction de la consommation des crédits de fonctionnement

La réduction du rythme de consommation des crédits de fonctionnement s'impose dans un contexte économique difficile. La croissance économique des pays en développement comme ceux des États de la CEMAC est marqué par des phases de récessions accentuées par la crise sanitaire du corona virus. Les autorités gouvernementales ont alors eu recours aux masses budgétaires pour rétablir l'équilibre. La croissance moins rapide des prélèvements obligatoires que des dépenses publiques

⁵³ G. DESMOULIN, « La recherche de la performance des politiques publiques. De l'illusion à la raison ? », *AJDA*, 2013, p. 895.

⁵⁴ F. CHOUVEL, *Finances publiques, op. cit.*, p. 126.

⁵⁵ M. BOUVIER, « La maîtrise de la dépense publique au cœur d'un projet de société », *RFFP*, n°125, 2014, p. 2.

s'est traduite par l'apparition d'importants déficits. Par ailleurs, l'ampleur de ces déficits a rendu précaire la situation financière des économies. De ce fait, un plan de compression des dépenses budgétaires par la réduction des crédits de fonctionnement est inéluctable. Ce d'autant plus que les dépenses de consommation publique alimentent la demande et provoquent, par le biais de l'effet multiplicateur keynésien, une croissance à court terme du PIB. Dans cette veine, les virements de crédits permettent de rationaliser la consommation de ces crédits pour prioriser les dépenses d'investissement. La réduction des dépenses fonctionnement apparaît donc manifestement comme un procédé de gestion rationnelle et efficace des finances publiques⁵⁶ en vue de la croissance économique.

Les dépenses de fonctionnement susceptibles d'être réduites sont celles qui ont pour but d'assurer l'entretien et la bonne marche des services publics de l'État. Cette catégorie de dépenses budgétaires ordinaires regroupe l'ensemble des rémunérations des fonctionnaires et agents de l'État. Les dépenses de personnel absorbent plus de la moitié des crédits du budget ordinaire ; leur part actuelle dans le budget commence à amorcer une baisse mais reste tout de même encore très forte par rapport à celle des autres dépenses budgétaires. Les dépenses de matériel rentrent également dans la catégorie des dépenses de fonctionnement et sont destinées aux acquisitions de biens et de services. De même, les dépenses d'entretien peuvent être revue à la baisse puisque rentrant dans la catégorie des dépenses de fonctionnement. En fait, les crédits de ce poste servent à entretenir les locaux administratifs et le matériel ; certains auteurs⁵⁷ estiment que les crédits ouverts pour leur entretien ne sont pas nécessaires et que ces crédits doivent être réduits au maximum. Ce raisonnement est irréaliste : sans entretien, les bâtiments administratifs et le matériel s'abîment rapidement nécessitant par la suite de gros frais de réparation ou de reconstruction. Mais dans un contexte de récession économique, cette catégorie de dépense n'entre pas dans les priorités des responsables de programme.

Ce faisant, il convient de relever que le fondement juridique de l'hypothèse de réduction des dépenses de fonctionnement dans le cadre des virements de crédit réside dans la consécration de la fongibilité asymétrique. Elle postule que les crédits de personnel peuvent abonder d'autres titres de dépenses sans en retour être majorés par des crédits provenant d'un autre titre. La problématique de la gestion du personnel dans les États d'Afrique noire francophone est particulièrement lancinante. Les administrations fonctionnent avec des effectifs pléthoriques qui ne

⁵⁶ F. BENGONO, *L'amélioration de la qualité de la dépense publique au Cameroun, Cas des dépenses de consommation des biens et services à la Direction Générale du Budget*, Yaoundé, Editions CLE, 2010, p. 23.

⁵⁷ L. PAUL, J. PAVOT « La maîtrise de la croissance des dépenses publiques : un facteur clé pour des finances publiques saines », *Bulletin de la Banque de France*, n°154, octobre 2006, p. 40.

correspondent pas à ses besoins réels et réalistes dans un contexte d'extrême rareté financière et de modifications fondamentales de certaines missions de l'Etat; ce qui entraîne un alourdissement de la masse salariale sans commune mesure avec les possibilités financières de l'Etat. En outre, les services publics font l'objet de gaspillages, notamment au niveau de l'utilisation abusive des moyens de télécommunication, des appareils électriques, d'énergie... Le rationnement de ces titres de dépense s'avère nécessaire pour redéployer des financements vers des programmes prioritaires.

Cependant, pour influencer positivement sur la croissance économique, la théorie keynésienne propose d'une part l'augmentation des dépenses de consommation par une politique de redistribution des revenus, d'autre part, la relance de l'investissement privé par une baisse du taux d'intérêt mais aussi par une politique d'investissements publics. Or, ces deux politiques ne peuvent être que le fait de l'Etat. Le rôle de l'Etat à travers ces commandes est mieux capturé par l'effet du multiplicateur. Toute augmentation du niveau des investissements se traduit par une hausse supplémentaire des revenus (salaires et profits) qui permettent à leur tour, d'accroître les dépenses de consommation. Il s'ensuit une croissance des recettes des producteurs qui devront à nouveau renforcer leur production pour faire face aux commandes nouvelles. En tout état de cause, la rareté des ressources doit justifier la réduction des crédits de fonctionnement dans l'engagement des virements de crédits. Ceux-ci contribuent également à orienter les dépenses de fonctionnement vers les objectifs de qualité du service public.

2. L'orientation des crédits de fonctionnement vers les objectifs de qualité du service public

Le redéploiement des crédits de fonctionnement vers la réalisation des objectifs de qualité du service public permet de parvenir à une dépense conforme aux besoins réels ou permettant de minimiser les coûts, c'est-à-dire une dépense efficace, pertinente et efficiente. Il apparaît comme l'une des options les plus viables pour rationaliser la gestion des crédits de fonctionnement tout en préservant la logique de performance⁵⁸. Le pilotage de la performance, nouvelle philosophie de gestion par les résultats, repose sur la sélection d'objectifs de performance, théoriquement censés servir de support aux décisions d'allocation de ressources. À cet égard, les crédits de fonctionnement peuvent être réorientés vers la garantie de la qualité du service public. Précisant utilement les objectifs de qualité de service, Mme Guéret-Talon souligne que de tels objectifs ne dépendent plus seulement des normes théoriques suivies, mais bien de la perception des usagers qui souhaitent être considérés comme des clients

⁵⁸ J. CHEVALLIER, « Performance et gestion publique, in *Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration. Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, op. cit., pp. 83-93.

citoyens à satisfaire⁵⁹. Ces objectifs ont pour but d'améliorer la qualité du service rendu à l'utilisateur, c'est-à-dire l'aptitude du service public à prendre en compte les attentes et les contraintes de son bénéficiaire, qu'il soit usager au sens strict ou assujéti, pour un montant donné de moyens.

L'analyse du rapport gabonais sur l'exécution de la loi de finances pour l'exercice 2018 révèle des cas de virements de crédits participant à l'amélioration de la qualité du service public. Il en est ainsi du virement de crédits pour la prise en charge du projet de numérisation des titres fonciers, du virement de crédit pour le changement de postes comptables pour le CES et de celui destiné à la prise en charge de la mesure de gratuité des accouchements. On notera également l'engagement de la Fongibilité pour permettre aux cadres du Programme Solidarité Nationale de participer à la formation relative aux indicateurs de bien-être⁶⁰. À l'observation, ces cas de redéploiement de crédits ont pour objectif l'amélioration de la qualité des services publics de santé, de l'éducation, de la conservation foncière entre autre.

Ceci étant, la gestion de l'accessibilité dans les services publics ne se résume pas à l'aménagement des locaux et des horaires d'ouverture. En réalité, il s'agit, non seulement, d'adapter l'offre de service aux différentes situations sociales et géographiques des usagers pour rétablir l'égalité d'accès au service, mais aussi de renforcer la lisibilité de l'action en rendant les informations plus disponibles et en simplifiant les démarches administratives. Par ailleurs, l'amélioration de la prestation administrative passe par une plus grande réceptivité aux usagers et une plus grande rapidité d'action. Il s'agit d'améliorer les dispositifs d'écoute de renforcer la proximité, de prévenir le contentieux et aussi d'accélérer l'action administrative et de sanctionner son retard. La doctrine synthétise cette évolution des principes de service public et identifie quatre dimensions spécifiques à la qualité de service public⁶¹. Il s'agit de l'égalité des traitements où les usagers, placés dans une situation similaire, doivent être traités de la même manière. Il s'agit, ensuite, de la participation qui consiste à prendre en considération l'opinion des usagers, ou de leurs représentants, pour la définition de l'offre de service. Il en est de même de la gestion des réclamations, dont le but est de mettre à disposition d'un processus de réclamation et la prise en considération de celle-ci. La dernière dimension a trait à la transparence ou aux informations fournies aux usagers sur les actions du service public en général et sur le traitement de leur demande en particulier.

⁵⁹ L. GUERET-TALON, « Management par la qualité : et si le service public devenait une référence sur le marché ? », *Politiques et management public*, vol. 22, 2004, n°2, pp. 39-54.

⁶⁰ Rapport d'exécution budgétaire. Troisième trimestre 2018, p. 73.

⁶¹ K. GOUDARZI et M. GUENON, « Conceptualisation et mesure de la qualité des services publics dans une collectivité territoriale », *Politiques et management public*, vol. 27, 2010, n°3, p. 31.

Les objectifs de qualité de service, même s'ils peuvent se trouver en dehors du service public, ont une importance particulière dans la mesure où les services concernés sont souvent en situation de monopole. Ces objectifs posent la question de la meilleure utilisation possible des moyens engagés (en matériel, en crédits et surtout en personnel) au regard des réalisations souhaitées et obtenues. En effet, il convient de garantir au contribuable, et à ses représentants élus, qui votent les budgets, que l'emploi des fonds publics a été assuré de manière optimale. Ces objectifs de gestion permettent de montrer que, pour un niveau donné de ressources, la production de l'administration peut être améliorée. De même, pour un niveau donné de production, les moyens employés peuvent être réduits. Autrement dit, ces objectifs tendent, pour un même niveau de ressources, à accroître les produits des activités publiques ou, pour un même niveau d'activité, à nécessiter moins de moyens⁶². Plus simplement, ces objectifs énoncent l'optimisation des moyens employés en rapportant l'activité ou les produits obtenus aux ressources mobilisées. En nous basant sur les développements précédents, un objectif d'efficacité de la gestion associé au programme « *la numérisation des titres fonciers* » est de maîtriser l'accès à la propriété foncière et surtout d'assurer sa sécurisation. Ceci contribue également à limiter le contentieux foncier devant le juge.

Ces différents points de vue peuvent se retrouver dans un même objectif, traduits au travers de plusieurs indicateurs. Ceci revient à dire que pour atteindre une amélioration équilibrée de la performance, il importe que chaque axe de la performance soit représenté dans les objectifs retenus.

Si l'on peut se réjouir de ce que les virements de crédits impulsent la qualité du service public, il sied d'y apporter des bémols. Même s'ils correspondent à des objectifs dits stratégiques, qui sont détaillés dans les lois de finances annuelles, les trois axes de performance à savoir l'efficacité socio-économique, la qualité du service public et l'efficacité de la gestion ne convergent pas nécessairement. Dans certaines situations, ils peuvent même entrer en contradiction, ce qui n'est pas sans conséquence sur l'évaluation de la performance. Quelle que soit l'hypothèse retenue, la vérité est que ces trois axes de performance ne convergent pas nécessairement et peuvent même entrer en contradiction. L'analyse des indicateurs de résultats doit donc susciter une appréciation équilibrée et suffisante de chacun des critères au regard de ces axes. Dans tous les cas, ces objectifs doivent être déclinés en objectifs opérationnels pour les gestionnaires à tous les niveaux de l'administration chargée de mettre en œuvre les différents programmes. Les objectifs opérationnels sont soit une déclinaison directe des objectifs stratégiques (mêmes indicateurs avec des cibles adaptées, négociées lors du dialogue de gestion entre le responsable du service concerné et le responsable du programme), soit indirecte

⁶² J.-F. CALMETTE, *La loi organique relative aux lois de finances (L.O.L.F.) : un texte, un esprit*, op. cit., p. 52.

(indicateurs intermédiaires qui représentent des jalons dans l'obtention des résultats visés). Ils sont éventuellement enrichis d'objectifs complémentaires permettant de couvrir des champs du programme non pris en compte dans les objectifs stratégiques.

Certains objectifs d'efficacité de gestion et de qualité de service sont plus difficiles à mesurer ou à évaluer à l'aide d'indicateurs fiables. S'agissant des objectifs d'efficacité de gestion, l'une des difficultés est que le législateur n'a pas tenu compte des dépenses en personnels⁶³. Or, cette question est l'une des clefs du contrôle de l'efficacité puisque le personnel est bien une dépense en moyens. Ce constat est compréhensible. En effet, il est normal que les gestionnaires s'attachent d'abord à des indicateurs liés au contrôle de l'efficacité⁶⁴. Notons cependant, à la suite de M. Calmette, que les indicateurs de l'efficacité présentent une certaine complexité. Il faut distinguer les indicateurs d'impact qui concernent un secteur particulier, et les indicateurs de politiques publiques, qui couvrent ou résultent de plusieurs politiques publiques différentes, mais qui ont des effets convergents⁶⁵. De son côté, l'objectif de qualité est sans doute encore plus complexe dans son appréhension. Cet objectif a un lien avec le critère d'efficacité⁶⁶ ; parce que la qualité a un coût, il est légitime de se demander si la hausse de la qualité d'un service peut vraiment aller de concert avec une baisse de moyens du fait notamment des virements de crédits.

En tout état de cause, force est de constater que la pratique des virements de crédits relègue les dépenses de fonctionnement en seconde priorité. Ainsi la consommation des crédits se trouvent réduite quand elle n'est pas orientée vers des objectifs de qualité du service public. La majoration du financement des dépenses d'investissement qui en découle replace ces dernières dans l'ordre des priorités des gestionnaires de crédits.

B. La majoration du financement des dépenses d'investissement

Le redéploiement d'une dépense en personnel vers une dépense d'investissement a vocation à majorer le montant de cette dernière. Cette opération budgétaire met au centre des priorités l'investissement public dans un contexte de modicité des ressources. Les dépenses d'investissement sont celles destinées au financement d'acquisitions nettes des cessions d'actifs fixes, corporels ou incorporels (les infrastructures portuaires ou routières ; les immeubles ...). Ces dépenses permettent de sauvegarder les patrimoines publics ou de les améliorer. Autrement dit, les dépenses d'investissement représentent celles qui laissent des empreintes visibles et durables. Elles sont regroupées dans le Titre V de la nomenclature budgétaire des États de la CEMAC. Ainsi, si les virements

⁶³ R. POLI, « Les indicateurs de performance de la dépense publique », *RFFP*, n°82, 2003, p. 112.

⁶⁴ C. CAMBY, « Le cas d'un établissement public », *RFFP*, n°88, 2004, p. 129.

⁶⁵ J.-F. CALMETTE, *op. cit.*, p. 54.

⁶⁶ J. CHEVALLIER, « Le discours de la qualité administrative », *RFAP*, 1988, n°46, p. 141.

de crédits entraînent l'augmentation de leur montant, il s'agit essentiellement des crédits de paiement (1). L'autorisation d'engagement n'est pas affectée dans ce mouvement de crédit (2).

1. L'augmentation des crédits de paiement ordonnancé pour la réalisation des investissements

La majoration des crédits d'investissement favorisée par les virements de crédits concerne les crédits de paiement. À contrario les autorisations d'engagement ne peuvent faire l'objet d'augmentation de leur montant arrêté par le parlement. Les crédits de paiement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées et ordonnancées durant un exercice budgétaire pour la couverture des engagements contractés dans le cadre des autorisations d'engagement. Le crédit de paiement se présente ainsi comme la tranche annuelle de l'autorisation d'engagement. Pourtant, « *les votes du parlement seraient privés de portée si le pouvoir exécutif avait toute latitude pour effectuer des dépenses au-delà des montants déterminés par les lois de finances* »⁶⁷. Cette volonté de faire prévaloir les autorisations budgétaires par une généralisation des crédits limitatifs se heurte à l'existence de nombreuses techniques dont celle du virement de crédits permettant une modification du montant des crédits d'investissement dans le sens de leur majoration.

L'élaboration des lois de finances semble prêter le flanc à l'augmentation des crédits d'investissement en cours d'exécution du budget. Contrairement aux dépenses de fonctionnement dont les crédits de paiement et les autorisations d'engagement sont équivalents, le montant des crédits de paiement des dépenses d'investissement est généralement inférieur à celui des autorisations d'engagement. De ce fait, le gestionnaire de crédit a une marge de manœuvre dans le relèvement du volume des crédits d'investissement.

Cependant, le législateur des États sous étude prévoit un plafond au-delà duquel le gestionnaire de crédit ne saurait entreprendre les virements de crédits pour abonder les dépenses d'investissement. Il en ressort que « *Le montant cumulé, au cours d'une même année, des crédits ayant fait l'objet de virements, ne peut excéder 2% des crédits ouverts par la loi de finances de l'année pour chacun des programmes ou dotations concernés* »⁶⁸. Ces dispositions sont reprises mot pour mot par la quasi-totalité des États de la sous-région⁶⁹. Le législateur équato-guinéen se distingue quant lui en définissant

⁶⁷ M. BERMOND, in J. P. CAMBY (dir.), *La réforme du budget de l'État : la loi organique relative aux lois de finances*, Paris, LGDJ, 2011, p. 81.

⁶⁸ Art. 25 de la Directive CEMAC relative aux lois de finances.

⁶⁹ Art. 45 de la loi organique n°020/214 relatives aux lois de finances et à l'exécution du budget du Gabon ; art. 28 de la Loi organique n°36-2017 du 3 octobre 2017 relative aux lois de finances du Congo ; art. 31 de la loi organique n°004/PR/2014 relative aux lois de finances du Tchad ; art. 38 (1) loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

le plafond de l'augmentation des crédits à 10% non pas des crédits ouverts pour les programmes concernés mais de budget général⁷⁰.

Contrairement aux législations des autres États, le droit public financier équatoguinéen concède une grande marge de manœuvre pour l'augmentant du montant des crédits de paiement destiné aux investissements. Qu'à cela ne tienne, le montant cumulé des redéploiements de crédits en faveur des investissements est marginal dans l'ensemble. Il ne peut contribuer à la réalisation des projets d'envergure si oui en complément du financement initial. En fait selon la logique de la pluri annualité, les investissements publics sont budgétisés sur plusieurs années mais sont découpés en parts annuelles pouvant donner lieu au paiement de dépenses sur l'année par le biais des crédits de paiement. La majoration de ceux-ci dans le cadre des virements de crédit participe de l'exécution pluriannuelle des dépenses d'investissement. Dans cette optique, l'efficacité des dépenses publiques d'investissement continue d'être l'une des préoccupations permanente des décideurs politiques. Certaines activités du gouvernement et les dépenses qui leur sont associées sont essentielles pour la performance de l'économie et nécessitent opportunément des financements complémentaires. Ces dépenses essentielles ou productives peuvent être aussi importantes pour la croissance et la réalisation d'objectifs sociaux.

L'analyse de la pratique des virements de crédits révèle une volonté constante d'accroissement des dépenses d'investissement pour le renforcement des structures économiques et sociales.

En premier lieu, l'accroissement du volume des dépenses d'investissement entrepris par les gestionnaires de crédits s'appréhende comme des mesures de soutien à l'activité économique. Elles apparaissent opportunes dans les États de la CEMAC lorsqu'on considère le ralentissement de la croissance économique nationale ces deux dernières années du fait des chocs qui l'ont secoué et de la morosité observée dans les économies de la sous-région se répercutant sur plusieurs branches d'activités. À cet égard, on pense naturellement aux investissements matériels, dont le domaine de préférence des autorités est celui des équipements collectifs. Dans une large mesure, ils conditionnent fortement la croissance économique et qui, sans contribution publique, ne seraient pas réalisés ou le seraient à des conditions prohibitives pour les utilisateurs. La promotion du secteur agricole apparaît primordiale puisque ce secteur constitue le moteur principal de l'économie de la sous-région. Au regard de sa contribution à la croissance économique et à la lutte contre la pauvreté et l'insécurité alimentaire, l'apport du secteur agricole est essentiel dans l'économie du pays. Pour ce faire, il faut désenclaver les voies de communication pour fluidifier le transport des produits vers des zones d'écoulement. C'est dans ce sens qu'au Gabon, des virements de crédit ont

⁷⁰ Art. 30 de la Loi I/2012/n°2012/CNT portant loi organique relative aux lois de finances.

été initié « pour le complément nécessaire à la prise en charge des travaux sur l'axe Akieni-Onga » ou pour la prise en charge de la modernisation des voiries de Libreville⁷¹.

Bien plus, le relèvement du montant des crédits d'investissement contribue à la stimulation de l'activité sociale. Celle-ci renvoie à l'ensemble des actions des personnes physiques ou morales publiques et privées, mises en œuvre de manière continue dans le domaine du social. Il s'agit concrètement de l'activité liée aux secteurs de l'éducation, la santé, la formation professionnelle, le civisme, l'habitat et le logement. S'agissant de la promotion de la femme et du genre, on relève la pertinence d'actions allant dans le sens de la formation de leaders d'associations de femmes ; la formation de femmes dans les centres de promotion de la femme ; l'insertion de filles arrivées en fin de formation ; l'accompagnement de femmes entrepreneuses dans l'exécution des projets. La fongibilité de crédits pour la prise en charge de la journée nationale de la femme a été initiée dans ce sens en droit gabonais pour promouvoir la femme et la famille⁷². Tout compte fait, malgré le volume important des crédits de fonctionnement par rapport aux crédits d'investissement, la part marginale des dépenses d'investissement se trouve réajustée en cours d'exécution du budget. Mais elle n'entre pas l'augmentation des autorisations d'engagement qui restent stables.

2. La stabilisation de l'autorisation d'engagement des dépenses d'investissement

Si la priorisation des dépenses d'investissement se révèle par la majoration des crédits de paiement y relatif, elle n'emporte pas la modification du volume de l'autorisation d'engagement. Elle en constitue plutôt une limite dans la mise en œuvre des virements de crédits. Justement, *les autorisations d'engagement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées au cours d'un exercice budgétaire et dont le paiement peut s'étendre, le cas échéant, sur plusieurs années*⁷³. Elles constituent un outil de l'exécution pluriannuelle de la loi de finances s'accommodant à la définition moderne des finances publiques axée sur la recherche de la performance et de l'efficacité. Elle postule un engagement financier étendu sur plusieurs années pour l'exécution de certaines actions d'investissement public.

Ceci étant, les virements de crédits de paiement au profit des dépenses d'investissement ne doivent pas conduire à la majoration d'autorisations d'engagement⁷⁴. En d'autres termes, les virements de crédits sont cantonnés dans les limites de l'autorisation d'engagement⁷⁵. Puisque les crédits de paiement constituent la limite supérieure des

⁷¹ Rapport d'exécution budgétaire, troisième trimestre 2018, *op.cit.*, p. 76.

⁷² *Ibidem*.

⁷³ D. CATTEAU, *Droit Budgétaire, Comptabilité publique, LOLF et GBCP*, *op. cit.*, p. 35.

⁷⁴ Rapport d'exécution budgétaire, Troisième trimestre 2018, *op.cit.*, p. 76.

⁷⁵ E. OLIVA, *Finances publiques*, Paris, Dalloz-Sirey, 2008, 2ème édition, p. 127.

dépenses pouvant être engagées et ordonnancées durant un exercice budgétaire pour la couverture des engagements contractés dans le cadre des autorisations d'engagement. Le législateur communautaire dispose dans ce sens que « *Les virements de crédits de paiement au profit des dépenses d'investissement ne peuvent conduire à majoration d'autorisation d'engagement* »⁷⁶. À l'exception du législateur équato-guinéen qui n'est pas précis sur cette limite, les législateurs des autres États de la CEMAC ont repris ces dispositions dans leur droit interne⁷⁷. Cette limitation des redéploiements de crédits en faveur des investissements impose deux grilles de lecture. Elle participe d'une part à la préservation de l'autorisation budgétaire du parlement⁷⁸ et d'autre part à la garantie de l'équilibre budgétaire.

La réforme des finances publiques en zone CEMAC a redonné une vigueur à l'autorisation budgétaire du parlement⁷⁹ malgré la persistance de certaines édulcorations. Les virements de crédits doivent se réaliser dans les limites des dépenses autorisées par le parlement. L'autorisation budgétaire porte sur les dépenses et les recettes de l'État⁸⁰. Relativement aux dépenses, la règle de l'autorisation budgétaire signifie que le parlement doit donner son accord avant qu'une dépense ne soit engagée par le gouvernement. C'est une conséquence du principe du consentement à l'impôt. Certes le vote par le parlement dans la loi de finances des plafonds afférents aux grandes catégories de dépenses et des crédits mis à la disposition des ministres n'emporte pas, pour ces derniers, obligation de dépenser la totalité des crédits ouverts⁸¹. Mais, il impose le respect de la limite fixée par l'autorisation d'engagement. Il en découle que les décisions parlementaires correspondantes sont des actes-conditions auxquels le gouvernement ne peut déroger pour la préservation de l'équilibre budgétaire.

Le régime des virements de crédits dans les États sous revue a comme principal déterminant « *l'absence d'intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre budgétaire* »⁸². Ce principe est considéré depuis longtemps comme un idéal de la politique budgétaire. Appliqué aux finances publiques, le principe de l'équilibre budgétaire appelle une politique économique guidée par la neutralité afin de ne pas troubler les agents économiques.

⁷⁶ Art. 25 de la Directive CEMAC relative aux lois de finances.

⁷⁷ Art. 45 de la loi organique n°020/214 relatives aux lois de finances et à l'exécution du budget du Gabon ; art. 28 de la Loi organique n°36-2017 du 3 octobre 2017 relative aux lois de finances du Congo ; art. 31 de la loi organique n°004/PR/2014 relative aux lois de finances du Tchad ; art. 38 (2) loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

⁷⁸ D. MIGAUD, « Moderniser la gestion publique et renforcer le pouvoir budgétaire du parlement », *RFFP*, n°73, 2001, pp. 37-43 ; J. P. LASSALE, « Le parlement et l'autorisation des dépenses publiques », *RSF*, n°4, vol 55, 1963, pp. 580-623.

⁷⁹ F. ROBERT, « La rénovation des pouvoirs du parlement », *RFFP*, n°76, 2001, pp. 77-92.

⁸⁰ P. LALUMIERE, *Les finances publiques*, Paris, Armand Colin, 1986, 8^{ème} éd., p. 203.

⁸¹ P. M. GAUDEMET et J. MOLINIER, *Finances publiques*, tome 1, op. cit., p. 309.

⁸² X. PRELOT, « Le Conseil constitutionnel, les finances publiques et les finances sociales », *RFFP*, n°110, 2010, p. 231.

Le respect du principe de l'équilibre budgétaire par les ordonnateurs engageant des réallocations de crédit tient à la nécessité, pour ces derniers, d'observer scrupuleusement l'autorisation budgétaire et de n'engager les dépenses que dans la mesure déterminée par les crédits tels que votés par le Parlement. Le respect des limites des autorisations d'engagement participe de cette conviction. Appréhendé par *Paul-Marie GAUDEMET* comme « *la situation d'un budget qui prévoit et autorise, pour un exercice, des charges et des ressources pour un montant égal* »⁸³, perçu par *Maurice DUVERGER* comme « *la clef de voûte des finances publiques classiques* »⁸⁴, l'équilibre budgétaire est une règle dont la fondamentale n'est plus à démontrer. L'équilibre budgétaire garantirait d'une certaine manière une bonne utilisation des fonds publics et le respect de l'exigence de soutenabilité des finances publiques. Concernant l'intégration des normes à valeur internationale et communautaire dans l'appareil juridique du Cameroun, chose qui a favorisé la consécration méliorative de l'équilibre budgétaire, elles contribuent significativement à assainir la gestion des finances publiques.

En effet, en appliquant les critères de convergence budgétaire la viabilité et la durabilité des États se trouvent être garanties, parce qu'en veillant à ce qu'aucun Etat-membre n'accuse des déficits ou des taux d'inflation plus élevés que ses voisins, on protège les États membres des effets contagieux d'une éventuelle instabilité macroéconomique dans l'un ou l'autre Etat membre. Ces critères garantissent aussi que les États membres conservent leur compétitivité relative au sein de la communauté.

Il faut dire que cette bonne gouvernance commence par le respect de l'exigence de soutenabilité des finances publiques. De façon synthétique, il est évident que l'évitement des dépassements des limites des autorisations d'engagement suite aux mouvements de crédits, évite la montée dangereuse de la dette publique⁸⁵. Les déficits budgétaires entraînent la hausse de la dette publique et des charges d'intérêt, la hausse des taux d'intérêt, des défauts de paiement, des transferts intergénérationnels non souhaités, une crise de la dette dans certains cas. Le maintien de l'équilibre budgétaire évite tous ces problèmes. En outre, l'équilibre budgétaire est une règle de bonne gestion en ce sens qu'elle oblige l'État à intervenir de façon modérée dans l'économie. En filigrane, l'équilibre budgétaire va permettre d'éviter divers effets pervers dus au déficit budgétaire : inflation, effet d'éviction, déficit commercial, dévaluation de la monnaie, hausse des impôts qui suivra inévitablement et qui entrainera des incitations négatives. La volonté de relever le niveau des investissements publics dans le cadre des redéploiements de crédits ne doit pas perdre de vue ces enjeux de la soutenabilité budgétaire. La garantie de

⁸³ P.-M. GAUDEMET, et J. MOLINIER, *Finances publiques*, op. cit., p. 744.

⁸⁴ M. DUVERGER, *Finances publiques*, Paris, PUF, 1984, 10^{ème} éd., p. 262.

⁸⁵ R. HERTZOG, « Les ressources publiques sous tension : victimes ou causes de la crise des finances publiques », *RFAP*, 2012/4, n°144, pp. 915-928.

cette exigence requiert un contrôle financier diligent car ce dernier permet notamment de viser les projets de modification de la répartition de crédits tendant à diminuer la réserve de crédits destinée à prévenir la détérioration de l'équilibre budgétaire.

Conclusion

Au final, dans un contexte d'amoindrissement des recettes fiscales et non fiscales du fait de la crise économique accentuée par la crise sanitaire, les organismes publics font face au défi de financement de leur programme. La modification des crédits budgétaires est la panacée pour la consolidation des objectifs de performance. Ainsi les virements de crédits qui en constituent une des modalités se caractérisent par la flexibilité de son régime, laquelle permet aux gestionnaires d'orienter avec souplesse la destination des crédits à redéployer puisqu'il a la possibilité de modifier la nature des programmes. Ceci contribue à gérer plus facilement les situations d'urgence budgétaire. Bien plus, le redéploiement des crédits au sein des organismes publics implique une redéfinition des priorités de financement de la dépense publique. Dans ce sillage, le droit public financier des États de la CEMAC donne un point d'honneur aux financements des dépenses d'investissement par rapport aux dépenses de fonctionnement.

Toutefois, le plafonnement du montant des virements de crédits engagés ne permet pas de financer substantiellement les investissements publics. D'ailleurs, ces redéploiements de crédits concernent le plus souvent l'aménagement des services publics et très indirectement des dépenses d'investissement susceptibles d'influencer le bien-être des populations. Ce faisant, la survenance constante des événements imprévus venant perturber l'exécution de la loi de finances initiale, devrait inciter les législateurs des États sous étude à élargir le plafond des majorations des crédits à redéployer. En tout état de cause, pour des dépenses publiques efficaces capable de relancer la croissance et lutter contre la pauvreté, la qualité de la gouvernance, de la gestion de l'investissement public en général et dans la sélection ainsi que celle de l'exécution et du suivi des projets restent nécessaires malgré la mise en œuvre du régime des virements de crédits.

LA NOTION DE SOLIDARITE DE PAIEMENT EN DROIT FISCAL CAMEROUNAIS

Par

Dr NKOUAYEP Long Christ Papy

Ph. D en Droit public

Assistant à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques
Université de Yaoundé II (Cameroun).

RESUME :

Peu connue en droit fiscal camerounais, la notion de solidarité s'est beaucoup plus exprimée dans d'autres disciplines juridiques notamment en droit civil et en droit des affaires. En 1804, le code civil lui donne un sens relativement restreint : elle désigne la solidarité qui peut s'établir entre plusieurs débiteurs d'un même créancier, chacun pouvant être contraint pour la totalité de la dette et le paiement fait par un seul libère les autres. Dans l'optique de faciliter le recouvrement de l'impôt, le droit fiscal a dû emprunter à d'autres disciplines la notion de solidarité de paiement. Malheureusement, et dans un contexte hélas marqué par la rareté des ressources publiques, le législateur n'a pas suffisamment clarifié la solidarité de paiement en droit fiscal. Cette situation a suscité la présente réflexion. Par une méthode juridique ayant accordé la part belle à la dogmatique et à la casuistique, nous avons analysé la législation camerounaise et même étrangère pour aboutir aux résultats de cette recherche. Pour y parvenir, une question centrale a été posée : qu'est ce qui caractérise la notion de solidarité de paiement en droit fiscal camerounais ? A partir de l'hypothèse d'une complexité de cette notion, il ressort de la démonstration une imprécision notionnelle de la solidarité de paiement combinée à une utilisation opérationnelle particulière.

Mots clés : Solidarité de paiement, droit fiscal, recouvrement des impôts.

ABSTRACT:

Little known in Cameroonian tax law, the notion of solidarity of payment has been expressed more in other legal disciplines, in particular in civil law and in business law, to name but a few. Solidarity made its appearance in 1804 in the civil code, with a relatively restricted meaning, designating the solidarity which can be established between several debtors of the same creditor so that each one can be constrained for the totality of the debt and that the payment made by only frees the others. With a view to facilitating the collection of public revenue, tax law had to borrow from other disciplines, the notion of solidarity of payment to facilitate tax collection. Unfortunately, and this in a context marked by the scarcity of public resources, the legislator has not sufficiently clarified the solidarity of payment in tax law. This situation prompted the present reflection. By a legal method that gave pride of place to dogma and casuistry, we scrutinized Cameroonian and even foreign legislation to arrive at the results of this research. To achieve this, a central question was asked: what characterizes the notion of solidarity in payment in Cameroonian tax law? The reflection poses the hypothesis of a complexity of the notion of solidarity of payment in tax law. To this end, the demonstration shows a notional imprecision of the combined payment solidarity of a particular operational use.

Keywords: Solidarity of payment, tax law, tax collection.

Introduction

La notion de solidarité, timidement connue en droit fiscal camerounais¹, s'est beaucoup plus exprimée dans d'autres disciplines juridiques notamment en droit civil et en droit des affaires². On peut à ce propos partager l'idée selon laquelle « *la faiblesse de la conceptualisation du droit fiscal est (...) vraisemblablement due à la volonté de le maintenir dans une relative flexibilité* »³. Or, certains historiens conçoivent le droit fiscal comme étant « *l'expression première du droit public* »⁴. D'où l'intérêt de la présente réflexion sur le double plan théorique et pratique.

Sur le plan théorique, elle donne une occasion de faire le point sur la clarification législative de la notion de solidarité de paiement et, par-là, le véritable sens à lui donner face à une législation qui se caractérise par son mutisme. Sur le plan pratique, la présente étude est opportune et salutaire dans un contexte de rareté des ressources fiscales. D'ailleurs, le Gouvernement a déclaré fiscalement sinistrées trois régions du Cameroun du fait des crises séparatiste et islamiste⁵. Sur ce point, « *l'extrême violence de la crise que nous traversons est propice, de cela, personne ne s'étonnera, à la fabrication de nouveaux récits, comme de récits qui se veulent nouveaux* »⁶. A cela s'ajoutent les difficultés rencontrées par l'administration des douanes dans les régions du Septentrion, du Nord-Ouest et du Sud-Ouest relativement au recouvrement des recettes douanières, du fait des groupes terroristes qui y

¹ La notion de solidarité de paiement n'est pas répandue dans les législations en matière fiscale au Cameroun, exception faite du Code Général des Impôts. Ce texte évoque cette notion, sans la définir. En droit fiscal, le vocabulaire est autant riche qu'imprécis : lire Franck MODERNE, « A propos des taxes dites redevances d'assainissement, le désordre des qualifications en droit fiscal », *RJF* 1976, n°5, p. 157 ; Emmanuel DE CROUY-CHANEL, « La définition juridique de l'impôt. L'exemple de la doctrine française », in T. BERNIS, J.-C. DUPONT, M. XIFARAS (dir.), *Philosophie de l'impôt*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 135.

² En guise d'illustration, nous pouvons citer Jean Paul LOUVEAU, « Aspects fiscaux du divorce », *Revue juridique de l'ouest*, numéro spécial 2006. Bilan d'application de la loi du 26 2004 relative au divorce, pp. 123-142 ; Houari ZENASNI, *La responsabilité fiscale des dirigeants des sociétés commerciales*, Mémoire du diplôme de Magister, Université d'Oran, 2012, 132 p ; Ismérie DEL VALLE-LEZIER, « Solidarité dans les couples. Les aspects civils », *Revue française des affaires sociales*, 2005, pp. 81-100 ; Celia CAVALIER, *L'organisation du patrimoine du couple à l'épreuve du droit fiscal*, Thèse de doctorat en droit, Université Montesquieu-Bordeaux IV, 2013, 375 p ; Alexandre GREVET, *Pour une de la solidarité du dirigeant au passif fiscal*, Thèse de doctorat en droit, Université Paris-Dauphine, 2016, 423 pages. La liste est très loin d'être exhaustive.

³ Gérard TOURNIE, « De l'impôt et des mots : réflexion sur le déficit conceptuel du droit fiscal », in *Constitution et Finances publiques. Etudes en l'honneur de Loïc PHILIP*, Paris, Economica, 2005, p. 610.

⁴ Jean-Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT, *Droit fiscal*, Paris, PUF coll. Droit fondamental, 2010, p. 21.

⁵ Cf. Décret n°2019/3179/PM du 02 septembre 2019 portant reconnaissance du statut de zone économiquement sinistrée aux régions de l'Extrême-Nord, du Nord-Ouest et du Sud-Ouest.

⁶ Jacques CAILLOSSE, « Le poids d'histoire du droit administratif : une ressource politique d'actualité », *RFFP*, n°152, 2020, p. 5.

sévissent⁷. De même, on note d'une baisse drastique des ressources fiscales dans les régions du Nord-Ouest et du Sud-Ouest⁸. La situation s'est empirée à cause de la crise sanitaire engendrée par le Covid-19, et survenue dans un contexte général de dégradation des finances publiques pour l'amplifier davantage⁹. Face à ces difficultés, la solidarité de paiement se présente comme un instrument à la disposition des pouvoirs publics, susceptible de garantir et de maximiser le recouvrement de l'impôt dans un contexte de « *récession mondiale historique* »¹⁰. A cet égard, la solidarité de paiement serait un instrument à optimiser dans le recouvrement des ressources publiques. Mais au préalable, il est important que les notions soient clarifiées.

L'on peut entendre par notion, la conception d'une chose, c'est-à-dire l'acte de pensée s'appliquant à un objet. Simplement dit, la notion est la perception d'un objet dans l'entendement humain, la représentation de cet objet à l'esprit à partir de ses caractères. En un mot, la notion est la manière d'appréhender, de penser une chose ou un phénomène¹¹. La notion est alors l'idée telle que travaillée par l'esprit. Elle aboutit selon le Professeur Madeleine GRAWITZ au concept qui désigne la façon dont l'esprit présente la réalité¹². Si les notions juridiques ne sont pas fixes¹³ et

⁷ Sur la question, lire utilement Léopold NYABEYEU TCHOUKEU, *La sécurité. Approche juridique*, Paris, L'Harmattan, 2020, 616 p ; Joseph Vincent NTUDA EBODE, Mark BOLACK FUNTEH, Mahamat Henri MBARKOUTOU et Joseph L. NKALWO NGOULA, *Le conflit boko haram au Cameroun. Pourquoi la paix traîne-t-elle ?*, Yaoundé, Friedrich Ebert Stiftung, 2017, 34 p.

⁸ Cf. les études de la Direction Générale des Impôts : Fidelis FONYUY BERNSAH, « Managing taxes in periods of crises. Case of the North West regional tax centre », *Impôts info*, n°006, octobre 2017, pp. 58-59 ; FRU Isaac TAKU, « The North West tax-payer on the path of patriotism », *Impôts info*, n°006, octobre 2017, pp. 60-61.

⁹ Lire utilement Gérard PEKASSA NDAM et Patrick NGANGUE NEMALEU, « Les Finances publiques camerounaises à l'épreuve de la crise sanitaire à coronavirus », *Le NEMRO*, octobre-décembre 2020, pp. 49-74 ; François ABENG MESSI, « Les obligations fiscales de l'exercice budgétaire 2020 à l'épreuve de la Covid-19 au Cameroun », *RAFiP*, n°7, 1^{er} semestre 2020, pp. 141-172. Lire également Christelle BALLANDRAS-ROZET, « Les principes budgétaires à l'épreuve de la crise sanitaire », *RFFP*, n°152, 2020, p. 101 ; Jean-Luc ALBERT, « L'urgence sanitaire et certains inaperçus budgétaires et comptables publics », *RFFP*, n°152, op. cit. pp. 123-127.

¹⁰ Fabien BOTTINI, « Du service public du développement économique au service public du développement économique durable ? », *RFFP*, n°152, 2020, p. 89. Lire également Raphaël RENEAU, « La coopération et le service public du développement économique face au coronavirus », *RFFP*, n°152, 2020, pp. 77-79.

¹¹ Robert MBALLA OWONA, *La notion d'acte administratif unilatéral au Cameroun. Contribution à la théorie de la décision administrative*, Sarrebruck, Editions universitaires européennes, 2011, p. 13.

¹² Madeleine GRAWITZ définit le concept comme la représentation rationnelle comprenant les attributs essentiels d'une classe de phénomènes ou d'objets, in *Méthodes de sciences sociales*, Paris, Dalloz, 11^e éd., 2001, p. 4.

¹³ Gilles J. GUGLIELMI, *Introduction au droit des services publics*, Paris, LGDJ, Systèmes, 1994, p. 2.

sont les plus difficiles à cerner¹⁴, la « *notion* »¹⁵ est assimilable au concept et peut s'entendre d'une représentation générale et abstraite d'un objet. Si nous ne trouvons pas de vertus aux notions imprécises, certains y voient une certaine qualité : « *Les notions floues et plus généralement la fluidité sémantique des termes juridiques, ne sont pas une entrave aléatoire à un système autrement parfait et certain, mais bien au contraire forment un élément essentiel au bon fonctionnement du droit* »¹⁶.

La notion de solidarité¹⁷ fait son apparition en 1804 dans le code civil avec un sens relativement restreint. Elle est introduite pour désigner la solidarité qui peut s'établir entre plusieurs débiteurs d'un même créancier de manière à ce que chacun puisse être contraint pour la totalité de la dette et que le paiement fait par un seul libère les autres. Vue sous cet angle, la solidarité est une notion juridique à contenu variable¹⁸. Etymologiquement, le mot « *Solidarité* » est une déformation du terme « *solidum* » qui, chez les jurisconsultes romains, servait à désigner l'état des créanciers solidaires d'une obligation. La notion de « *solidarité* » est dérivée de celle de « *solidaire* », elle-même découlant de la locution latine « *in solidum* » signifiant « *solidairement* ». Dans un rapport d'obligation, la solidarité désigne le lien particulier entre sujets passifs (débiteurs) ou actifs (créanciers) de l'obligation. Plus précisément, il s'agit d'une modalité conventionnelle ou légale d'une obligation plurale qui en empêche la division. Ainsi, en droit civil¹⁹, la solidarité résulte de la loi ou du contrat,

¹⁴ Jean du Bois de GAUDUSSON, « Avant-propos », in Guillaume TUSSEAU (dir.), *Les notions juridiques*, Paris, Economica, coll. Etudes juridiques, n°31, 2009, p. IX.

¹⁵ Le Doyen Georges VEDEL a élaboré une distinction entre notions juridiques associant les qualificatifs de « *fonctionnelles* » et de « *conceptuelles* ». Il admet une distinction entre notions fonctionnelles et notions conceptuelles, ces dernières étant créées pour rendre compte des difficultés de définition rencontrées par certaines notions juridiques. Pour séduisante qu'elle est, cette distinction rend un peu confuse, du moins en apparence, la distinction entre notion et concept juridiques. Lire « De l'arrêt Septfonds à l'arrêt Barinstein (la légalité des actes administratifs devant les tribunaux judiciaires) », *JCP*, n°11, 1948, I, 682. Lire également « La juridiction compétente pour prévenir, faire cesser ou réparer la voie de fait administrative », *JCP*, n°4, 1950.I.851.

¹⁶ Ejan MACKAAY, « Les notions floues en droit ou l'économie de l'imprécision », *Langages*, n°53, 1979, pp. 49-50.

¹⁷ La solidarité est distincte du solidarisme. A cet effet, « *on peut considérer que la doctrine solidariste se distingue par l'affirmation selon laquelle il est nécessaire d'ériger en principe du droit des contrats les exigences de loyauté, de solidarité et de bonne foi et qui doivent conduire les contractants à collaborer entre eux* ». Lire Luc GRYNBAUM, « La notion de solidarisme contractuel », in Luc GRYNBAUM et Marc NICOD (dir.), *Le solidarisme contractuel*, Paris, Economica, 2004, p. 25. Le solidarisme est une doctrine qui repose sur l'idée de solidarité. Sur la question lire Gislain G. TSASSE SAHA, *Le solidarisme en droit du travail*, Thèse de doctorat/Ph.D en droit privé, Université de Yaoundé II, 2012, p. 9.

¹⁸ Lire Chaïm PERELMAN et Raymond VANDERELST, (dir.), *Les notions à contenu variable en droit*, Bruxelles, Bruylant, 1984, 377 p.

¹⁹ Serge GUINCHARD et Thierry DEBARD (dir.), *Lexique des termes juridiques*, Paris, Dalloz, 2020, 28^e éd. p. 2172.

elle ne se présume pas, qu'elle soit active ou passive²⁰. Toutefois, la solidarité n'est pas un principe se limitant au rapport d'obligation²¹. On comprend pourquoi elle est considérée comme « *un concept carrefour* »²².

²⁰ La solidarité est active lorsqu'elle représente la modalité d'une obligation à pluralité de créanciers où chacun de ceux-ci peut demander au débiteur le paiement de tout ; c'est par exemple le cas du compte joint bancaire. Cf. Charlene NAMA, *La gestion de la fraude dans le paiement par voie électronique au Cameroun*, Mémoire de Master en droit privé, Université de Yaoundé II, 2017-2018, p. 34. La solidarité est passive lorsqu'elle représente la modalité d'une obligation à pluralité de débiteurs, où chacun de ceux-ci est tenu du tout à l'égard du créancier. Toutefois, la solidarité passive recouvre un second aspect, peut-être plus pénaliste que civiliste, mais néanmoins liée au rapport d'obligation. Il s'agit d'une forme spécifique comportant l'obligation pour chacun des auteurs, co-auteurs et complices d'une même infraction ou d'infractions connexes de payer la totalité des dommages, avec la possibilité de demander ensuite à chacun des autres le remboursement de ce qui a été payé par lui.

²¹ La solidarité trouve également un terrain de prédilection au sein de la parenté et de l'alliance. Ici, la solidarité est le sentiment de responsabilité et de dépendance réciproque au sein d'un groupe de personnes qui sont moralement obligées les unes par rapport aux autres. Les problèmes rencontrés par un ou plusieurs membres concernent l'ensemble du groupe. Cette solidarité dite familiale recouvre selon Gérard CORNU deux acceptions. D'abord, elle aura vocation à caractériser un impératif d'entraide qui, dans l'épreuve, soumet réciproquement les plus proches parents et alliés à des devoirs élémentaires de secours et d'assistance, se prolongeant même après la mort par le biais de la vocation successorale. Ensuite, de manière plus large, la solidarité familiale représente un lien moral, « *l'esprit de famille* » qui rassemble toute la parenté autour de ses valeurs communes.

Bien plus, la solidarité trouve vocation à s'appliquer au sein de la collectivité, caractérisant le lien d'entraide unissant tous ses membres. Cette solidarité sera dite nationale et présente un aspect dichotomique dans la mesure où elle représente à la fois un état de dépendance mutuelle comportant une obligation de s'entraider. La solidarité peut aussi concerner « *une équipe dirigeante* », en ce qu'elle caractérise une communauté de vues, d'action et de destin unissant, au moins à l'égard des tiers, les membres du groupe. A cet égard, on peut citer la solidarité ministérielle, obligation politique pour les membres d'un Gouvernement en régime parlementaire, d'agir de concert, compte tenu de leur responsabilité collective devant le Parlement.

Dans le champ du droit des affaires, les commerçants qui s'engagent ensemble sont présumés le faire sous le régime de la solidarité passive. « *La jurisprudence française en a décidé ainsi contrairement au code civil en vertu d'une ancienne coutume favorable à l'endettement de ces professionnels ; la solidarité augmentant le droit de gage des créanciers et ainsi le crédit du débiteur* ». Les autres professionnels indépendants tels que les agriculteurs et professions libérales ne sont pas soumis à cette présomption générale. Cf. Gérard CORNU et Association Henri CAPITANT (dir.), *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, Quadrige, 2017, 11^e édition, p. 967.

En procédure civile, lorsqu'il y a solidarité entre plusieurs parties, la notification du jugement de condamnation à l'une d'elles ne fait courir le délai d'appel qu'à son égard, alors que s'il s'agit d'un jugement favorable, chaque partie peut se prévaloir de la notification faite par l'une d'elles. Enfin la solidarité peut constituer une communauté de sort entre certains droits. On pense en particulier à la solidarité des prescriptions.

Alors que dans le langage courant, le paiement évoque invariablement le versement d'une somme d'argent, il a dans le vocabulaire juridique un sens plus large : le paiement est synonyme d'exécution de l'obligation et s'applique à toutes les obligations quel qu'en soit l'objet qui peut être une somme d'argent, une chose, une prestation. Lire Bertrand FAGES, *Droit des obligations*, Paris, LGDJ, 2011, 3^e éd., p. 451.

²² Marie-Claude BLAIS, *La solidarité : histoire d'une idée*, Paris, Gallimard, 2007, p. 13.

Autour d'elle, convergent non seulement des débats scientifiques intenses, mais aussi de vifs débats politiques²³.

En doctrine, la nature juridique du paiement demeure controversée. On l'analyse classiquement en un acte juridique et, plus exactement, en une convention entre le débiteur et le créancier aux fins d'éteindre l'obligation originaire²⁴. Cette vision insiste sur le rôle que jouent les volontés en matière de paiement et sur l'interprétation qu'il est parfois nécessaire d'en faire²⁵. Mais certains auteurs préfèrent la qualification de fait juridique, en observant que l'extinction de l'obligation qui résulte d'un paiement se produit par l'effet de la loi, indépendamment de la volonté des intéressés, et que les procédés modernes de paiement des sommes d'argent (virements et prélèvements automatiques) rendent difficile la reconnaissance d'une quelconque convention²⁶. Partisane de cette thèse, le Professeur Nicole CATALA s'est inspirée des doctrines italiennes pour soutenir que le paiement est un fait juridique ; c'est la loi, remarque-t-elle, qui impose l'extinction de l'obligation quand le créancier a reçu une satisfaction adéquate sans que la volonté des parties fût à cet égard en cause²⁷. Dans réalité, il s'agit d'un acte complexe, participant de la convention et du fait juridique²⁸.

En tout état de cause, la mécanisation du paiement a essentiellement pour objet le paiement de sommes d'argent, le seul paiement véritable selon le langage populaire²⁹. Transposée au droit fiscal camerounais, la notion de solidarité de paiement tarde à s'affirmer même si elle est consacrée. On peut noter que si d'un point de vue formel, la solidarité de paiement en droit fiscal reste jusqu'ici ambiguë, il n'en demeure pas moins que des éléments substantiels peuvent conduire à son appréhension. La solidarité de paiement peut se concevoir comme étant l'obligation qui pèse sur des personnes ayant un lien juridique de s'acquitter d'une dette fiscale et du droit pour l'administration de recouvrer l'impôt auprès de l'une d'elles. Il s'agit d'une solidarité passive. D'où la question suivante : **qu'est-ce qui caractérise la notion de solidarité de paiement en droit fiscal camerounais ?** La logique de cette interrogation réside dans la volonté de comprendre le degré de précision textuelle de la notion de solidarité de paiement en droit fiscal camerounais. C'est pourquoi, la réflexion pose

²³ Hugo CANIHAC, « Du solidarisme aux communautés européennes. Le concept de solidarité dans la pensée de Georges SCELLE », *Revue française d'histoire des idées politiques*, n° 51, 2020, p. 200.

²⁴ Bertrand FAGES, *Droit des obligations*, op.cit., p. 451.

²⁵ Civ. 1ère 19 oct. 1999, n°97-10556, *RTD civ.* 2000. 116. Observations de Jacques MESTRE et Bertrand FAGES, à propos de la communication d'un numéro de carte bancaire pour garantir la réservation d'une chambre d'hôtel.

²⁶ Bertrand FAGES, *Droit des obligations*, op. cit., p. 451.

²⁷ Nicole CATALA, *La nature juridique du paiement*, Paris, LGDJ, 1961, pp. 159-164.

²⁸ Alain SERIAUX, « Conception juridique d'une opération économique : le paiement », *RTD civ.* n°2, 2004, p. 225.

²⁹ Philippe MALAURIE, Laurent AYNES, Philippe STOFFEL-MUNCK, *Droit des obligations*, Paris, LGDJ, 2020, 11^e éd., p. 687.

l'hypothèse d'une complexité de ladite notion. En guise de méthodologie, il convient de souligner que la science juridique s'accommode non seulement de l'interprétation et de l'analyse des textes juridiques qui meublent l'ordre juridique, mais également de l'exploration jurisprudentielle. Ainsi, l'interprétation des textes juridiques, servira de boussole dans le cadre de cette étude. Bien plus, l'analyse de quelques décisions de justice viendra enrichir la présente étude compte tenu de la complexité du mécanisme de solidarité de paiement en droit fiscal camerounais.

Nous pouvons d'ores et déjà affirmer que la solidarité de paiement se caractérise par son indécision en droit fiscal camerounais. Son étude laisse transparaître une évocation certes, mais davantage une imprécision notionnelle (I). Face à cette lacune textuelle, a émergé une autre perception de la solidarité de paiement en droit fiscal camerounais. D'où l'utilisation opérationnelle de cette notion (II) en droit fiscal camerounais.

I. L'imprécision notionnelle de la solidarité de paiement

« Si le législateur, se trompant dans son objet, prend un principe différent de celui qui naît de la nature des choses, on verra des lois s'affaiblir insensiblement ; la Constitution s'altérer et l'Etat ne cessera d'être agité »³⁰. Cette vision séculaire de Jean-Jacques ROUSSEAU demeure d'actualité dans un système juridique camerounais en proie à des incertitudes législatives. Il se focalisait sur la loi, préoccupation constante de la doctrine en droit public. L'auteur n'avait pas pensé que la loi serait un contenant dans lequel l'on pouvait mettre n'importe quel contenu, encore moins un contenu à même d'être placardé dans n'importe quel contenant. La recherche d'une définition formelle de la notion de solidarité de paiement en droit fiscal camerounais suppose qu'on puisse identifier une conception dégagée par le droit et qui serve de référence à toute autorité faisant usage de cette notion³¹. Il convient cependant de préciser que les définitions apparaissent dans les textes selon que le législateur sollicite une application homogène ou contextuelle des notions juridiques³². Tout dépend pourtant des systèmes juridiques, car « contrairement aux législations de types anglo-saxon qui systématiquement dans la loi, fixent par des définitions le sens technique des mots qui y sont employés, le législateur

³⁰ Jean-Jacques ROUSSEAU, *Du contrat social*, Paris, Union générale d'éditions, 1773, p. 117.

³¹ A terme, il est attendu du législateur qu'il propose une définition suffisamment claire et qui nous permette de saisir de façon évidente la définition de la notion de solidarité de paiement. Il pourrait par exemple s'inspirer de l'article 166 du code marocain des obligations et des contrats qui dispose qu'« il y a solidarité entre les débiteurs lorsque chacun d'eux est personnellement tenu de la totalité de la dette, et le créancier peut contraindre chacun des débiteurs à l'accomplir en totalité ou en partie, mais n'a droit à cet accomplissement qu'une seule fois ».

³² Théophile NGUIMFACK VOULO, *La notion de comptes publics en finances publiques camerounaises*, Thèse de doctorat/Ph. D en droit public, Université de Dschang, 2015, p. 159.

français s'abstient très souvent de le faire, se souvenant peut être des préceptes du digeste : omnis definitio periculosa est »³³.

Le système camerounais sur cet aspect se rapproche de celui de la France en ce sens que très peu de textes juridiques proposent des définitions des termes clés qui y sont employés. Le législateur camerounais se veut prudent, prenant en compte la critique selon laquelle les définitions légales auraient pour conséquences de figer les concepts évolutifs et de les dénaturer. Cette approche se fonde sur le fait que « *la rigueur conceptuelle pourrait, dans un certain nombre de situations, au lieu de la favoriser, compromettre la perception de l'impôt* »³⁴.

Une telle attitude relève de la fuite en avant car les définitions légales ont l'avantage « *d'éliminer l'équivoque et d'introduire clarté et précision dans l'application d'une règle ou d'un corps de règles* »³⁵. Ainsi, de bonnes définitions pourront résister longtemps à l'évolution sociale³⁶, contrairement à l'argument qui estime que le législateur ne peut infailliblement prédire l'avenir d'une notion juridique ainsi que les usages probables dont elle peut être affectée³⁷. Sur ce dernier argument, le législateur camerounais a brillé par un laxisme dans la définition de la solidarité de paiement en droit fiscal. On constate une insuffisance des textes de fiscalité générale (A) et une indifférence des textes de fiscalité spécifique (B).

A. L'insuffisance des textes de fiscalité générale

La loi, comme tout acte juridique, est conceptuellement duale, faite d'un corps et d'un esprit. Autrement dit, son essence consiste en un concept littéral, c'est-à-dire le résultat de son processus de rédaction, et en un concept normatif, notamment le sens ou l'esprit de la loi sur le plan du droit³⁸. A ce sujet, la loi semble être en proie à des malformations qui édulcorent sa substance en droit fiscal camerounais. L'on note de nombreuses insuffisances, sources d'équivoques, constituées d'omissions d'éléments déterminants. La qualité d'une loi dépend d'abord de sa lettre qui est l'enveloppe physique hébergeant son esprit. La lettre de la loi doit, selon le Professeur ABANE ENGOLO, satisfaire aux normes universelles de qualité³⁹.

³³ Jean Louis BERGEL, *Théorie générale du droit*, Paris, Dalloz, 2012, p. 234.

³⁴ Gérard TOURNIE, « De l'impôt et des mots : réflexion sur le déficit conceptuel du droit fiscal », op.cit., p. 610.

³⁵ Marcel WALINE, « Empirisme et conceptualisme dans la méthode juridique : faut-il tuer les catégories juridiques ? », *Mélanges en l'honneur de Jean DABIN*, t. 1, Bruxelles et Paris, Bruylant et Sirey, 1963, p. 369.

³⁶ Ibid.

³⁷ T. NGUIMFACK VOULO, *La notion de comptes publics en finances publiques camerounaises*, op. cit., p. 159.

³⁸ Guillaume BACOT, « L'esprit des lois, la séparation des pouvoirs et Charles Eisenmann », *RDJ*, n°3, 1992, pp. 617-656.

³⁹ Patrick E. ABANE ENGOLO, « La notion de qualité du droit », *RADSP*, n°1, vol. 1, 2013, p. 87-110. L'auteur note que « *la notion de qualité de droit manquant de définition de référence est une caractéristique du droit qui peut être entendue comme l'exigence de fiabilité du droit, incombant à sa*

Pour le Professeur Guillaume TUSSEAU, « *qu'ils soient législateurs, juges, notaires, avocats, universitaires, etc., les juristes dans leurs activités quotidiennes d'identification, de description, de systématisation, de critique, de proposition, de production du droit, mettent en œuvre un certain nombre de notions dont le rôle est, grosso modo, de leur permettre d'appréhender une masse mouvante et a priori indifférenciée de phénomènes, et de les aider à s'orienter dans le désordre du monde* »⁴⁰. De ce point de vue, les notions juridiques sont des moyens de connaissance ayant atteint, par abstraction, un degré supérieur d'objectivité et d'universalité dans la présentation de la réalité⁴¹. Elles sont également considérées comme des outils intellectuels, des moyens purement techniques de mise en œuvre des réalités juridiques qui permettent d'aboutir à la maîtrise du droit⁴². La législation de fiscalité générale se borne simplement à évoquer la notion (1) sans toutefois y apporter des précisions (2).

1. L'évocation de la solidarité de paiement

Satisfaire à l'exigence scientifique de détermination, s'apparente à une œuvre titanique, à cause du chamboulement des bases techniques de classification objective des instruments législatifs, orchestré par des incertitudes normatives. L'indétermination d'une notion juridique peut être voulue ou subie par le législateur⁴³. Elle est subie dans l'hypothèse où la notion procède du langage courant ou de tout autre langage lui attribuant des significations variables qui ne peuvent pas être complètement intégrées par le droit⁴⁴. Elle est voulue lorsque la notion est d'essence normative et ne bénéficie pas d'une définition. On a pu établir, à propos de ces notions, qu'elles participent d'une technique législative, à partir du moment où la variabilité de leur contenu est recherchée par le législateur⁴⁵. C'est pourquoi le modèle de la définition réelle est très courant⁴⁶.

La notion de solidarité de paiement en droit fiscal se retrouve dans la catégorie des notions qui n'ont pas été clarifiées quoi qu'énoncées aussi

création et à son application », p. 88. Lire également Pascale DEUMIER, « Les qualités de la loi », *RTD. civ.*, 2005, p. 93.

⁴⁰ Guillaume TUSSEAU, « Critique d'une méta-notion : la notion (trop) fonctionnelle de 'notion fonctionnelle' », *RFDA*, 2009, p. 641.

⁴¹ *Ibid.*

⁴² Charles JARROSSON, *La notion d'arbitrage*, Paris, LGDJ, 1987, p. 221.

⁴³ T. NGUIMFACK VOUFO, *La notion de comptes publics en finances publiques camerounaises*, op.cit., p. 161.

⁴⁴ Gérard CORNU, « Les définitions dans la loi et les textes réglementaires », Rapport de synthèse, in *Les définitions dans la loi et les textes réglementaires* (suite et fin), *RRJ*, 1987-4, pp. 1175-1185.

⁴⁵ Jean CARBONNIER, « Les notions à contenu variable en droit français de la famille », in Chaïm PERELMAN, Raymond VANDERELST (dir.), *Les notions à contenu variable en droit*, op. cit., pp. 99-112.

⁴⁶ T. NGUIMFACK VOUFO, *La notion de comptes publics en finances publiques camerounaises*, op. cit., p. 161.

bien dans le Livre des Procédures Fiscales (a) que dans le Code Général des Impôts (b).

a. L'énonciation dans le Livre des Procédures Fiscales

L'écriture de la loi est l'une des phases les plus techniques du travail opéré par les légistes ; elle est « *la scène de leur manifestation de talent* »⁴⁷. Dans la communauté juridique, la nécessité et le but des législations, la manière dont elles sont formulées, les discussions relatives à leur adoption et la manière dont on y fait référence, sont des questions résolues⁴⁸. Les questions de qualité des normes sont présentes dans les systèmes où les législations sont nécessaires pour maintenir l'ordre public et régler les relations entre les personnes dès l'énonciation de la règle.

Au sujet de la notion de solidarité de paiement, on a pu constater qu'elle est de création textuelle. Il apparaît cependant que les textes de fiscalité générale, notamment le Livre des Procédures Fiscales (ci-après LPF), n'ont pas consacré une définition juridique. Il s'ensuit le constat de l'inexistence d'une définition terminologique de la notion de solidarité de paiement qui a été simplement évoquée dans le LPF. Le modèle de la définition terminologique consiste pour le législateur à indiquer le « *sens déterminé d'un terme employé dans un texte* »⁴⁹. La signification de chaque terme peut être librement établie puisqu'elle ne dépend pas d'un système conceptuel général et n'a pas à se rattacher à l'ensemble du système juridique⁵⁰.

Pour Ejan MACKAAY⁵¹, l'imprécision des termes juridiques, perçue au premier abord comme un défaut dans une conception positiviste du droit, paraît au contraire, à la réflexion, plutôt comme un aspect essentiel du droit. Les termes de la loi peuvent être imprécis à divers degrés, et pour ceux qui le sont particulièrement, les procédés traditionnels de définition et de classification réussissent mal à en saisir le sens. Ce problème se pose de façon aiguë dans les recherches qui visent à mettre au point des représentations formelles du droit ou du raisonnement juridique. C'est de manière évasive et lacunaire que la section III du LPF évoque la notion de solidarité de paiement sans toutefois préciser la teneur⁵².

Dans cette logique, le Professeur Bertrand MATHIEU note que « *sil la loi ne fixe pas des règles, ou si elle édicte des règles imprécises ou ambiguës, le citoyen est menacé dans ses droits. Les exigences liées à la sécurité juridique (...) ne*

⁴⁷ Safar BEYGZADEH, *Les techniques d'écriture de la loi*, Téhéran, Le centre de recherche de l'Assemblée nationale, 2003, p. 108.

⁴⁸ Azadeh A. SHAHRBABAHI, *La qualité des normes. Etudes des théories et de la pratique*, Thèse de doctorat en droit public, Université d'Aix-Marseille, 2017, p. 13.

⁴⁹ Jean Louis BERGEL, *Théorie générale du droit*, op. cit., p. 235.

⁵⁰ Ibid., p. 236.

⁵¹ Ejan MACKAAY, « Les notions floues en droit ou l'économie de l'imprécision », *op. cit.*, pp. 35-36.

⁵² Cf. Livre deuxième des Procédures Fiscales, chapitre III du sous-titre III du Code Général des Impôts.

peuvent être assurées si le droit est mou, flou ou à l'état gazeux»⁵³. Il faut un minimum de clarté dans le Livre des Procédures Fiscales. « L'exigence de clarté de la loi est également un précepte de légistique formelle, c'est-à-dire la branche de la légistique axée autour des principes tendant à améliorer la communication et la compréhension des textes législatifs »⁵⁴. Cela permet une évolution par rapport à la thèse du déclin du droit jadis développée par le Doyen RIPERT⁵⁵. Cette thèse semble avoir trouvé dans le droit fiscal camerounais un intérêt renouvelé. Il ressort de la législation fiscale que la notion juridique de solidarité de paiement brille à la fois par son indétermination et sa simple évocation dans plusieurs dispositions du LPF et même du Code Général des Impôts (ci-après CGI).

b. L'énonciation dans le Code Général des Impôts

Au cours des dernières années, des efforts importants ont été accomplis au Cameroun pour rendre plus facilement intelligibles les normes juridiques⁵⁶. La codification s'est accélérée, des banques de données juridiques ont été constituées et des textes consolidés ont été publiés. Dans le même temps, les pouvoirs publics se sont montrés plus soucieux de la qualité de la rédaction des textes normatifs⁵⁷. Cette préoccupation est du reste partagée au-delà des frontières du pays. Ainsi, le Parlement, le Conseil et la Commission européens ont conclu le 16 décembre 2003, un accord interinstitutionnel intitulé « *Mieux légiférer* », par lequel ils s'engagent à veiller « à la qualité de la législation, à savoir à sa clarté, à sa simplicité et à son efficacité ». Une telle option serait non seulement révolutionnaire mais également salutaire en Zone CEMAC en général et au Cameroun en particulier, notamment pour ce qui est le Code Général des Impôts.

En matière fiscale, l'importance prise par le Code général des Impôts est l'un des motifs qui a entraîné au Cameroun, le rattachement formel de la plupart des dispositions fiscales notamment par le regroupement dans un Code unique des dispositions du droit fiscal aussi

⁵³ Bertrand MATHIEU, « La normativité de la loi : une exigence démocratique », *Cahiers du Conseil constitutionnel*, n°21 (Dossier : La normativité), 2007, p. 2.

⁵⁴ Alexandre FLUCKIGER, « Le principe de clarté de la loi ou l'ambiguïté d'un idéal », *Cahiers du Conseil constitutionnel*, n°21, *op. cit.*, p. 7.

⁵⁵ Georges RIPERT, *Le déclin du droit. Etude sur la législation contemporaine*, Paris, LGDJ, 1949, p. 64.

⁵⁶ Il s'agit des textes élaborés avec le soin de définir au préalable certaines notions pour qu'elles ne prêtent pas à confusion. En guise d'illustrations, on peut citer le décret n°2018/366 du 20 juin 2018 portant Code des marchés publics et la loi n°2017/010 du 12 juillet 2017 portant statut général des établissements publics.

⁵⁷ Dans le contexte français par exemple, un Guide de l'élaboration des textes législatifs et réglementaires fut rédigé conjointement par les membres du Conseil d'Etat et le secrétaire général du Gouvernement. Il vise à présenter l'ensemble des règles, principes et méthodes devant être observés dans la préparation des textes normatifs, lois, ordonnances, décrets et arrêtés. Conçu comme « un ouvrage de référence », il poursuit l'objectif de « ne faire que des textes nécessaires, bien conçus, clairement écrits et juridiquement solides ».

bien substantiel que processuel⁵⁸. Chaque année, le législateur adopte un nouveau Code Général des Impôts qui ne doit être valable que pour cette année, à la seule fin de rétablir le droit fiscal dans son cadre temporel. Dans cette adoption annuelle d'un CGI, l'on attend toujours du législateur une clarification notionnelle de la solidarité de paiement en droit fiscal.

Malheureusement, le parlement se limite dans cette codification à une énonciation stricte de la solidarité de paiement, plongeant ainsi l'administration fiscale et le contribuable dans une relation parsemée d'incertitudes. Or, la possibilité d'une codification chaque année d'un CGI, adapté à un contexte temporel précis⁵⁹, constitue à n'en point douter, l'occasion concédée chaque année au législateur⁶⁰, d'améliorer l'intelligibilité dudit Code en ce qui concerne la solidarité de paiement. Les années successives de la promulgation des différents CGI se suivent sans évolution substantielle comme si les codifications antérieures avaient épuisé toute l'énergie législative⁶¹.

Lorsque l'on doit faire appel à des fonctionnaires et agents de l'Administration fiscale pour appliquer la loi, des termes imprécis leur laissent une plus grande latitude. Cette situation peut donner lieu à de l'arbitraire ou des abus au détriment des contribuables et, partant, à des solutions non souhaitables, c'est-à-dire des coûts du deuxième type. C'est ce qui hélas peut arriver avec la notion de solidarité de paiement en droit fiscal camerounais. Cette notion, abondamment évoquée dans le CGI, n'a pas toutefois fait l'objet d'une clarification. On peut la retrouver dans les dispositions relatives à la taxe sur la valeur ajoutée⁶², en matière d'impôt sur les sociétés⁶³, en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques⁶⁴, dans le cadre de la fiscalité de la commande publique⁶⁵, la taxe spéciale sur le revenu⁶⁶, la fiscalité forestière⁶⁷, en matière d'enregistrement⁶⁸ et même de taxe sur la propriété foncière⁶⁹. Si ces

⁵⁸ Cette entreprise a abouti à l'adoption d'un Code Général des impôts incluant le Livre de procédures Fiscales, et même l'intégration dans ledit Code, des dispositions de la fiscalité locale et des fiscalités spécifiques.

⁵⁹ Le Doyen CARBONNIER affirmait que « *Tout Code apparaît lors de son adoption comme un symbole du temps arrêté* », voir « Le code civil », in Pierre NORA (dir.), *Les lieux de mémoire*, Paris, Gallimard, t. 2, 1986, pp. 293.

⁶⁰ Pour aller plus loin, cf. Vincent DUSSART, « Le parlement et l'impôt », *Pouvoirs*, n°151, 2014, pp. 57-69.

⁶¹ Rémy CABRILLAC, « Les enjeux de la codification en France », *Les Cahiers de droit*, n°1-2, vol. 46, 2005, p. 534.

⁶² Article 130 du CGI.

⁶³ Article 14 du CGI.

⁶⁴ Articles 26, 45, 97, 98, 104 du CGI.

⁶⁵ Article 116 du CGI.

⁶⁶ Article 228 du CGI.

⁶⁷ Article 247 du CGI.

⁶⁸ Articles 305, 307, 309, 310, 311, 425, 427 du CGI.

⁶⁹ Article 583 du CGI.

différentes dispositions évoquent la solidarité de paiement, elles demeurent imprécises sur la clarification parce qu'indéterminées.

2. L'indétermination de la solidarité de paiement

Pour certains auteurs, « le standard en droit, est d'abord une notion floue à contenu variable »⁷⁰. Mais nous estimons que, le choix de la forme d'énonciation de la règle juridique doit aussi se faire à la lumière d'importants impératifs juridiques de sécurité, de prévisibilité et d'uniformité. Depuis l'arrêt *Sunday Times*, le juge de la Cour européenne des droits de l'homme a clairement posé la nécessité des clarifications législatives : « On ne peut considérer comme loi qu'une norme énoncée, avec assez de précisions pour permettre au citoyen de régler sa conduite ; en s'entourant au besoin de conseils éclairés, il doit être à même de prévoir, à un degré raisonnable dans les circonstances de la cause, les conséquences de nature à dériver d'un acte déterminé »⁷¹. La loi doit être compréhensible⁷² afin d'éviter son ineffectivité.

Transposée à cette réflexion, l'exploration des textes fait état d'une évidente indétermination de la notion de solidarité de paiement (a) avec des conséquences induites (b).

a. L'évidence d'une indétermination de la solidarité de paiement

La mise en œuvre du droit passe par des concepts bien définis, un langage clair et précis⁷³. Le CGI et le LPF sont très loin de ces exigences du droit en ce qui concerne la solidarité de paiement. « La définition de la loi est l'un des champs théoriques important dans la philosophie du droit »⁷⁴. Une vraie définition doit cependant représenter un modèle permettant une comparaison afin que l'on puisse y rattacher les situations que secrète la vie juridique⁷⁵. Cela est d'autant plus important en matière fiscale car « les finances publiques sont l'élément le plus important de la chose publique »⁷⁶ et l'activité de mobilisation des ressources se rattache traditionnellement à l'administration fiscale⁷⁷. C'est à ce titre qu'on dira effectivement que « l'impôt est (...) la marque fondamentale de la souveraineté, (...) un attribut

⁷⁰ Lire Ch. PERELMAN et R. VANDERELST, *Les notions à contenu variable en droit*, op. cit., p. 103 ; J. CARBONNIER, « Les notions à contenu variable en droit français de la famille », op. cit., p. 111.

⁷¹ Cf. CEDH, *Sunday Times contre Royaume-Uni*, (n°1), req. n°6538/74, 26 avril 1979.

⁷² LASSERE-KIESOV, « La compréhensibilité des lois à l'aube du XXI^e siècle », *Dalloz*, 2002, p. 1157.

⁷³ Jean-Louis BERGEL, *Théorie générale du droit*, op. cit., p. 207.

⁷⁴ Azadeh A. SHAHRBABAKI, *La qualité des normes. Etudes des théories et de la pratique*, op. cit., p. 77.

⁷⁵ Jean-Louis BERGEL, *Théorie générale du droit*, op. cit., p. 229.

⁷⁶ Maurice HAURIOU, *Précis de droit administratif et de droit public*, Paris, Sirey, réed. Dalloz, 2002, p. 962.

⁷⁷ Gérard PEKASSA NDAM, « La notion d'administration publique dans la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne », *RDP*, n°2, 2012, p. 373.

nécessaire de l'Etat souverain»⁷⁸. Il est nécessaire que le législateur procède à une clarification formelle de la solidarité de paiement car comprendre un mot revient à savoir ce qu'il représente, ce à quoi il se réfère⁷⁹. Au Cameroun, on est très loin de l'idée selon laquelle « *toutes les législations contemporaines se caractérisent par une tendance à utiliser des systèmes de perception simples, peu coûteux et efficaces* »⁸⁰.

Cette situation longtemps dénoncée⁸¹, reste malheureusement d'actualité⁸². En attendant une clarification législative, le juge⁸³ doit prendre ses responsabilités pour faciliter la compréhension de la notion juridique de solidarité de paiement. Dans l'interprétation des textes, le juge doit s'efforcer de retenir une explication qui soit conforme à la réalité économique, en s'écartant, si besoin, d'un raisonnement purement juridique⁸⁴. C'est d'autant plus important dans la mesure où « *la fonction juridictionnelle est appelée à s'exercer toutes les fois qu'il existe une contestation pour laquelle il faut procéder soit à une application, soit à une interprétation de la loi* »⁸⁵. L'interprétation doit pouvoir produire des effets de droit⁸⁶. Les caractéristiques formelles d'une bonne norme nous aident à garantir un degré minimum d'efficacité. Dans le cas où une norme est claire et intelligible et en même temps simple, son application et son acceptation seront facilitées⁸⁷.

Ainsi, dans la clarté de la norme juridique, le principal critère est l'intelligibilité pour le destinataire et l'exécuteur de la norme⁸⁸. Lorsque le citoyen ou l'exécuteur ne comprennent pas la norme notamment fiscale,

⁷⁸ Jacques BUISSON, « Impôt et souveraineté », in *Arch. Phil. Droit*, Paris, Dalloz, 2002, t. 46, p. 26.

⁷⁹ Robert MBALLA OWONA, *La notion d'acte administratif unilatéral au Cameroun...*, op. cit., p. 19.

⁸⁰ Paul DURANT, *La politique contemporaine de sécurité sociale*, Paris, Dalloz, 1953, p. 151.

⁸¹ Paul AMSELEK, « Une curiosité du droit public financier : les impositions autres que fiscales ou parafiscales », in *Mélanges offerts à Marcel WALINE. Le juge et le droit public*, Paris, LGDJ, 1974, p. 89.

⁸² Paul AMSELEK, « Un phénix du droit public financier : les impositions quasi-fiscales », in *Gouverner, administrer, juger. Liber amicorum Jean WALINE*, Paris, Dalloz, 2002, pp. 111-134.

⁸³ Le juge qui est « *souvent appelé à déterminer la portée exacte de concepts, est enfermé dans le cadre étroit du litige qui lui est soumis et pour la solution duquel, en l'absence de prescriptions légales indiscutables, il doit respecter un équilibre entre l'équité et la nécessité de la contribution publique* ». Lire Gérard TOURNIE, « De l'impôt et des mots : réflexion sur le déficit conceptuel du droit fiscal », op. cit., p. 611.

⁸⁴ Bernard PLAGNET, « Le raisonnement économique dans la jurisprudence fiscale », in *Constitution et Finances publiques*, op. cit., pp. 529-530.

⁸⁵ Raymond CARRE de MALBERG, *Contribution à la théorie générale de l'Etat*, Paris, Dalloz, t. 1, 2004, p. 696.

⁸⁶ L. BOY, « Normes techniques et normes juridiques », *Cahiers du Conseil constitutionnel*, n°21, op. cit., p. 4.

⁸⁷ Azadeh A. SHAHRBABAKI, *La qualité des normes. Etudes des théories et de la pratique*, op. cit., p. 56.

⁸⁸ Anne JENNEQUIN, « L'intelligibilité de la norme dans les jurisprudences du Conseil constitutionnel et du Conseil d'Etat », *RFDA*, septembre-octobre 2009, p. 213.

cela peut avoir une influence sur les ressources publiques. Or, les textes brillent par leur insuffisance dans la définition terminologique de la solidarité de paiement, le déni entraîne des conséquences.

b. La conséquence d'une indétermination de la solidarité de paiement

Pour le Professeur Paul-Gérard POUGOUE, « l'exigence de prévisibilité invite le législateur à ne pas utiliser les dispositions imprécises ou ambiguës et de faire preuve de cohérence en assurant la coïncidence des dispositions d'une loi avec les objectifs poursuivis »⁸⁹. L'imprécision des termes d'une loi peut engendrer des problèmes relatifs à la primauté du droit ou à la portée excessive. On tombe alors dans le phénomène de « l'effet paralysant » qui est une forme particulière de portée excessive pouvant se manifester à cause de l'imprécision d'une loi⁹⁰ notamment la loi fiscale. Avant d'être appliquée par l'administration fiscale, la loi n'a effectivement pas encore de portée excessive. Par ailleurs, l'imprécision peut parfois engendrer des conflits entre le Fisc et le contribuable.

Cette situation découle de la prémisse selon laquelle les citoyens, et plus particulièrement les contribuables désirant exercer les activités protégées par la loi, doivent bénéficier d'une certaine marge de manœuvre à l'intérieur de laquelle ils peuvent agir sans crainte de sanctions légales⁹¹. Lorsqu'une loi fiscale est imprécise et crée une portée excessive uniquement à l'étape judiciaire, les risques d'abus peuvent être évités par des mécanismes juridiques de contrôle des décisions.

L'imprécision de la solidarité de paiement, devra être régulée par le juge dans le cadre de son pouvoir d'interprétation. Autrement dit, l'on se retrouverait dans une espèce de crise de la loi fiscale. La loi doit être d'un abord facile, afin de parvenir aisément à ses destinataires que sont les citoyens⁹² : c'est l'exigence d'accessibilité. Sa présentation doit être agréable, son style simple⁹³ et son volume raisonnable : c'est l'exigence

⁸⁹ Paul-Gérard POUGOUE, « Les figures de la sécurité juridique », *RASJ*, vol. 4, n°1, 2007, p. 5.

⁹⁰ Marc RIBEIRO, « Le problème constitutionnel de l'imprécision des lois », *Revue Juridique Thémis*, n°32, 1998, p. 724.

⁹¹ L'expérience démontre que dans l'incertitude, les individus préféreront souvent autocensurer leur conduite plutôt que de courir le risque d'être punis pour leurs gestes. Dans l'affaire Comité pour la République du Canada, le juge L'Heureux-Dube a exposé le problème de la façon suivante : « les droits et libertés doivent être protégés et non entravés. Les lois imprécises qui entravent les libertés fondamentales créent une voie parsemée d'incertitude sur laquelle les citoyens ont peur de s'engager, craignent des sanctions d'ordre juridique. L'imprécision ne sert qu'à semer la confusion, et la plupart des gens éviteront d'exercer leurs libertés plutôt que de risquer une sanction ». Cf. Comité pour la République du Canada contre Canada (1991) 1 R.C.S. 139, 210 confirmé dans R. contre nova Scotia Pharmaceutical Society (1992) 2 R.C.S. 606, 632.

⁹² Guillaume DUPUY-MONTBRUN, Raphael LEONETTI, « Droit accessible et droit acceptable », *Jurisdoctoria*, n°1, 2008, pp. 77-90.

⁹³ Daniel GUTMANN, « L'objectif de simplification du langage législatif », in Nicolas MOLFESSIS (dir.), *Les mots de la loi*, Paris, Economica, 1999, pp. 73 et suivants.

d'intelligibilité⁹⁴. Le Professeur BILOUNGA Steve Thiery note qu'« en droit public camerounais, la lettre de la loi connaît souvent des problèmes d'omission des précisions essentielles, utiles à son intelligibilité »⁹⁵. En droit fiscal, cette situation peut engendrer deux conséquences.

La première conséquence en est que, l'imprécision notionnelle de la solidarité de paiement observée dans le CGI a pour effet de fausser les bases techniques de classification⁹⁶ de la norme qui la consacre, en rendant ainsi problématique toute initiative d'identification scientifique des lois dans cet Etat, dont la particularité est la multitude des instruments de nature et de portée législatives. La seconde conséquence est liée au fait que, l'imprécision notionnelle de la solidarité de paiement est à même d'hypothéquer la mise en œuvre efficace du CGI, en rendant difficile son application et en suscitant un environnement d'insécurité juridique chez les contribuables. Elaborées afin d'être reçues, comprises et appliquées de manière concrète et efficace par ses principaux destinataires, les imperfections inhérentes au processus de conception, de fabrication et de vulgarisation des législations fiscales pourraient rendre ces actes ineffectifs pour inaccessibilité ou inintelligibilité du fait même de l'indifférence qui les caractérise notamment pour ce qui est des fiscalités spécifiques.

B. L'indifférence des textes régissant les fiscalités spécifiques

Les lois généralement mal conçues regorgent très souvent des notions imprécises, avec pour conséquence une mauvaise application et de ce fait sources d'insécurité pour leurs sujets, car elles ont pour dénominateur commun une qualité incertaine. L'incertitude est liée au fait que les textes régissant les fiscalités spécifiques sont totalement silencieux (1) sur la notion de solidarité de paiement, nécessitant qu'on se réfère au texte à caractère général (2).

1. Le silence des textes régissant les fiscalités spécifiques

La problématique d'indétermination juridique de la solidarité de paiement en droit fiscal camerounais risque d'entamer sa mise en œuvre efficace, en pervertissant ses actes techniques de classification théorique et ses facteurs de bonne application pratique⁹⁷. L'idée du silence du droit⁹⁸,

⁹⁴ Philippe MALAURIE, « L'intelligibilité des lois », *Pouvoirs*, n°114, 2005, pp. 131-138.

⁹⁵ Steve Thiery BILOUNGA, « La crise de la loi en droit public camerounais », in Maurice KAMTO, Stéphane DOUMBE-BILLE, Brusil Miranda METOU (dir.), *Regards sur le droit public en Afrique. Mélanges en l'honneur du Doyen Joseph-Marie BIPOUN W'OUUM*, Paris, L'Harmattan, coll. Etudes africaines, 2016, p. 108.

⁹⁶ Paul-Marie GAUDEMET, « Les classifications en droit constitutionnel », *RDP*, juillet-août 1989, pp. 945-979.

⁹⁷ Serge LASVIGNES, « Sécurité juridique et qualité de la réglementation : quelques considérations pratiques », *Cahiers du Conseil constitutionnel*, n°11, 2001, pp. 170-176.

⁹⁸ Jean CARBONNIER, *Flexible droit. Pour une sociologie du droit sans rigueur*, Paris, LGDJ, 2001, 10^e éd., p. 9. L'éminent juriste parle de « non droit » pour signifier l'absence du droit dans certains rapports sociaux où il aurait vocation, du moins théoriquement, à être présent.

bien qu'elle soit dérangement, n'est plus discutable aujourd'hui. Le silence étant par essence toujours protéiforme, sa rencontre avec le droit ne peut se faire que de manière plurielle et variée : les silences du droit⁹⁹. Ces silences du droit sont observés en droit fiscal notamment en ce qui concerne la notion de solidarité de paiement. Cela est vérifiable dans la loi portant fiscalité locale (a) que dans les textes sans rapport avec la fiscalité locale (b).

a. Le silence de la loi portant fiscalité locale

Si, comme le fait observer le Professeur Pierre DELVOLLE, la règle juridique, lorsqu'elle est adoptée, rompt le silence¹⁰⁰. Cependant, elle ne saurait tout dire sur la conduite qu'elle a vocation à régir, si bien qu'il est de nombreux cas où les parties au contentieux fiscal sont confrontées au silence du droit. Ce silence ne tient, toutefois pas toujours au contenu de la norme fiscale ; il est des cas où il vient de ce que la législation fiscale peine à s'appliquer.

La loi portant fiscalité locale ne fait pas mention de la solidarité de paiement en droit camerounais, renvoyant ainsi implicitement et explicitement aux dispositions du Code Général des Impôts et du Livre des Procédures Fiscales. Pour s'en convaincre, soulignons que « (...) *les procédures fiscales applicables aux droits et taxes de l'Etat sont reprises mutatis mutandis pour l'assiette, l'émission, le recouvrement, les poursuites, le contrôle et le contentieux des impôts, taxes et redevances dus aux communautés urbaines, aux communes d'arrondissement et aux régions* »¹⁰¹. Le silence du mécanisme de la solidarité fiscale nous paraît étrange dans un contexte où l'économie est fortement envahie par le secteur informel et que la fiscalité locale absorbe une bonne partie des activités menées par les contribuables.

Dans la plupart des cas, le silence du droit fiscal en particulier est le plus souvent contingent, fortuit, involontaire. Cette présence fréquemment accidentelle du silence s'explique par le caractère essentiellement perfectible de l'œuvre de création du droit. Le droit est lacunaire, se taisant alors qu'il n'a pas souhaité le faire. « *Malgré la volonté des instances de création du droit de réduire le silence au silence, ce dernier comme un fantôme continue de hanter le droit en trompant sa vigilance pour se glisser dans ses interstices* »¹⁰². Ces silences du droit qualifiés de « *silences-omissions* »¹⁰³ continueront à cohabiter avec le droit tant qu'il demeurera une œuvre humaine marquée par sa perfectibilité.

En droit, l'étude des concepts porte sur la déclinaison des contenus respectifs des notions envisagées. Il s'agit de l'œuvre de définition des

⁹⁹ Marcel Urbain NGAH NOAH, « Quelques réflexions sur le silence et le droit : essai de systématisation », *Les cahiers de droit*, vol. 56, n°3-4, septembre-décembre 2015, p. 580.

¹⁰⁰ Pierre DELVOLLE, « Le silence en droit public », *RDP*, n°4, juillet 2012, p. 1171.

¹⁰¹ Article 1^{er} al 4 de la loi n°2009/019 du 15 décembre 2009 portant fiscalité locale.

¹⁰² M. U. NGAH NOAH, « Quelques réflexions sur le silence et le droit : essai de systématisation », *op.cit.*, p. 588.

¹⁰³ Ibid.

termes en question. A ce sujet, la loi semble connaître un réel problème de détermination en droit public en général et droit fiscal en particulier au Cameroun suite à la crise de son processus de conception. Définir fidèlement la loi fiscale, c'est-à-dire ressortir son contenu théorique exact, semble relever d'une véritable gageure du fait de la malléabilité de son concept.

L'urgence s'impose pour le juge constitutionnel camerounais de suivre les pas de son homologue français, qui dans une décision, a clairement affirmé que « *la loi a pour vocation d'énoncer des règles et doit par la suite être revêtue d'une portée normative* »¹⁰⁴. Elle a pour fonction première d'imposer une règle de droit précise¹⁰⁵. Ainsi, là où la loi se ferait silencieuse, notamment la loi portant fiscalité locale, le discours des tribunaux comble ce silence¹⁰⁶. En son temps, ARISTOTE avait déjà préconisé une solution face à l'omission du législateur. Pour lui, lorsque la loi s'exprime pour la généralité des cas, et que postérieurement il se produit quelque chose qui contrarie ces dispositions générales, il est normal de combler la lacune laissée par le législateur et de corriger l'omission imputable au fait même qu'il s'exprimait en général.

Il va plus loin en ajoutant que « *le législateur lui-même, s'il était présent, y consentirait et, s'il eût prévu la chose, eût introduit des précisions dans la loi. Aussi ce qui est équitable est-il juste, supérieur même en général au juste, non pas au juste en soi, mais au juste qui, en raison de sa généralité, comporte de l'erreur. La nature propre de l'équité consiste à corriger la loi, dans la mesure où celle-ci se montre insuffisante, en raison de son caractère général. Voilà pourquoi tout n'est pas compris dans la loi (...)* »¹⁰⁷. Cette dernière position pourrait sans doute expliquer et justifier le silence de la loi portant fiscalité locale quant au mécanisme de la solidarité de paiement. Il est impératif que cet instrument soit pris à bras le corps par le législateur dans le domaine de la fiscalité locale, même en ce qui concerne les textes non liés à cette fiscalité.

b. Le silence des textes non liés à la fiscalité locale

En tant que « *lieu géométrique de tous les enseignements juridiques* »¹⁰⁸, « *le droit fiscal apparaît comme un droit caméléon qui change de coloration selon la perspective à partir de laquelle il est étudié* »¹⁰⁹. Au-delà du CGI et du LPF qui

¹⁰⁴ Décision n°2005/512/DC du 21 avril 2005 relative à la constitutionnalité de la loi d'orientation et de programme pour l'avenir de l'école.

¹⁰⁵ Stéphane BERNATCHEZ, « La crise de la loi en droit public camerounais », *op. cit.*, p. 123.

¹⁰⁶ Stéphane BERNATCHEZ, « Briser la loi du silence sur le silence de la loi : de l'interprétation sémantique à l'application pragmatique du droit », *Les Cahiers de droit*, n°3-4, 2015, p. 236.

¹⁰⁷ ARISTOTE, *Ethique de Nicomaque*, Paris, Garnier-Flammarion, 1965, pp. 146-147.

¹⁰⁸ Jean-Claude MARTINEZ et Pierre DI MALTA, *Droit fiscal contemporain*, t. 1, L'impôt, le fisc, le contribuable, Paris, Litec, 1986, p. 172.

¹⁰⁹ Florence DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, Paris, LGDJ, Bibliothèque droit privé, t. 276, 1997, p. 23.

évoquent dans plusieurs dispositions la notion de solidarité de paiement sans la définir, les lois spécifiques sont muettes sur la question. Il se trouve que dans divers textes ayant trait aux fiscalités spécifiques, ce mécanisme n'est pas consacré. C'est le cas par exemple avec la loi n°2016-17 du 14 décembre 2016 portant code minier au Cameroun. Cette loi prévoit le prélèvement d'un impôt synthétique minier libératoire de 25% de la production brute de chaque site dans le cadre de l'exploitation artisanale semi-mécanisée des substances minérales¹¹⁰, sans toutefois consacrer un mécanisme qui garantisse ce prélèvement à l'instar de la solidarité de paiement. Les autres dispositions fiscales de cette loi sont également indifférentes à ce mécanisme de solidarité de paiement¹¹¹.

L'inexistence de la notion de solidarité de paiement dans les textes spécifiques est aussi perceptible dans la loi n°2012/006 du 19 avril 2012 portant code gazier. Cette loi dispose que tout exploitant du secteur gazier aval est soumis au versement d'une redevance dont le taux est propre à chacun des régimes visés par la loi¹¹². L'alinéa 2 de l'article 61 de cette loi indique que les redevances sont payables trimestriellement à terme échu, le premier paiement intervenant six mois après la fin de l'exercice comptable concerné. Si de telles échéances de recouvrement sont prévues, il faut déplorer le fait que cela se fasse sans mécanismes de garantie prévus par la loi à l'instar de la solidarité de paiement. Ce cas de figure est également observé dans la loi n° 94/01 du 20 janvier 1994 portant régime des forêts, de la faune et de la pêche. Cette loi dispose qu'en cas de ventes de coupes ou encore de convention d'exploitation forestière, les charges financières sont constituées d'un certain nombre de prélèvements obligatoires¹¹³. En revanche, aucun mécanisme garantissant le recouvrement de ces prélèvements tel que la solidarité de paiement n'y a été prévu. Il en va de même de la loi n°77-10 du 13 juillet 1977 portant institution d'une contribution au Crédit foncier. Si ce texte a prévu le mécanisme de recouvrement de la contribution par la retenue à la source sur le salaire des travailleurs¹¹⁴, il est en revanche silencieux sur le mécanisme de solidarité de paiement.

Une question fondamentale est soulevée par le problème du silence législatif, lequel entraîne une indétermination du droit. C'est d'ailleurs pourquoi la question de l'application par le juge, d'une règle floue, indéterminée, interprétative, a depuis toujours préoccupé les juristes. Déjà, PLATON et ARISTOTE débattaient de la question de savoir s'il vaut mieux être gouverné par les hommes les meilleurs ou par les lois les

¹¹⁰ Article 28 de la loi n°2016-17 du 14 décembre 2016 portant Code minier au Cameroun.

¹¹¹ Il s'agit entre autre des articles 105, 111, 170 et suivants.

¹¹² Article 61 de la loi n°2012/006 du 19 avril 2012 portant Code gazier.

¹¹³ Article 61 de la loi n°94/01 du 20 janvier 1994 portant régime des forêts, de la faune et de la pêche.

¹¹⁴ Article 7 de la loi n°90/050 du 19 décembre 1990 modifiant la loi n° 77-10 du 13 juillet 1977 portant institution d'une contribution au crédit foncier et fixant la part de cette contribution destinée au fonds national de l'emploi.

meilleures¹¹⁵. PLATON faisait savoir, selon sa fameuse théorie du Philosophe-roi, que jamais les lois n'auront suffisamment de sagesse pour embrasser le tout, en raison de leur trop grande généralité¹¹⁶. Il se rendra finalement à la primauté des lois, en maintenant toutefois qu'elles demeurent trop générales¹¹⁷, ce à quoi ARISTOTE répondait qu'aucune passion n'est avantageusement attachée aux lois¹¹⁸. Pour ce philosophe, l'omission du législateur pouvait être corrigée par l'équité.

L'absence de clarification de la notion de solidarité de paiement en droit fiscal camerounais n'est pas seulement observée dans les textes législatifs, c'est également le cas dans les textes réglementaires. Si certains textes évoquent sans la définir la solidarité de paiement¹¹⁹, d'autres textes réglementaires sont silencieux sur ladite solidarité en matière fiscale. Or, pour que la logique de performance de l'administration publique camerounaise soit une réalité en matière fiscale, il est important que des mécanismes de garantie du recouvrement de l'impôt soient davantage consacrés par les lois. C'est un impératif lorsque le Professeur Gérard PEKASSA NDAM nous rappelle que « *l'administration fiscale est astreinte à collecter, au cours d'un exercice fiscal, des ressources fiscales d'un montant précis afin de contribuer à l'exécution du budget de l'Etat* »¹²⁰.

Toutefois, ce silence des textes à caractère particulier sur la notion de solidarité de paiement est comblé par la référence au texte de fiscalité générale.

¹¹⁵ ARISTOTE, *Les politiques*, Paris, Flammarion, 1990, p. 262 : « *Le point de départ de la recherche est celui-ci : est-il plus avantageux d'être gouverné par l'homme le meilleur ou par les lois les meilleures ?* ».

¹¹⁶ Dans le dialogue *Le Politique*, Platon, *Sophiste, Politique, Philèbe, Timée, Critas*, Paris, Garnier-Flammarion, 1969, pp. 226 et 227, écrit : « *il est évident que la législation appartient jusqu'à un certain point à la science royale, et cependant l'idéal n'est pas que la force soit aux lois, mais à un roi sage. Sais-tu pourquoi ? (...) C'est que la loi ne pourra jamais embrasser exactement ce qui est le meilleur et le plus juste pour tout le monde à la fois, pour y conformer ses prescriptions : car les différences qui sont entre les individus et entre les actions et le fait qu'aucune chose humaine, pour ainsi dire, ne reste jamais en repos interdisent à toute science, quelle qu'elle soit, de promulguer en aucune matière une règle simple qui s'applique à tout et à tous les temps* ».

¹¹⁷ PLATON, *Les lois*, Paris, Gallimard, 1997, p. 197.

¹¹⁸ ARISTOTE, *Les politiques*, op.cit., p. 262.

¹¹⁹ C'est le cas du décret n°98/009/PM du 23 janvier 1998 fixant l'assiette et les modalités de recouvrement des droits, redevances et taxes relatifs à l'activité forestière, dont l'article 8 al 3 dispose : « *pour les ventes de coupe, les concessions, les licences ou tout autre titre exploité par tiers interposé, le concessionnaire est solidairement responsable du paiement de la taxe d'abatage ou du prix de vente dû par le débiteur du titre d'exploitation* ». Dans le même sens, voir les articles 9 et 10 du décret n°2000/961/PM du 08 décembre 2000 fixant l'assiette ainsi que les modalités de recouvrement et de contrôle des taxes applicables aux productions animales et halieutiques.

¹²⁰ Gérard PEKASSA NDAM, « Les transformations de l'administration fiscale camerounaise », in Magloire ONDOA (dir.), *L'administration publique camerounaise à l'heure des réformes*, Yaoundé, Harmattan-Cameroun, 2010, p. 43.

2. La référence au texte de fiscalité générale

L'évolution sociale implique nécessairement que le droit doit courir après les faits pour essayer de les saisir. L'intervalle, le décalage existant entre l'état des faits sociaux et le degré d'encadrement juridique justifie l'existence des vides, le temps pour le droit de se mettre à niveau¹²¹, notamment les textes sur la fiscalité spécifique dans le contexte camerounais. Rendons-nous à l'évidence : le droit n'est pas complet. Face au silence des textes spécifiques sur l'évocation et même la définition de la notion de solidarité de paiement, certaines dispositions renvoient au texte à caractère général notamment le Code Général des Impôts (a) et le Livre des Procédures Fiscales (b).

a. Le renvoi au Code Général des Impôts

Le silence des textes de fiscalité spécifique sur la notion de solidarité de paiement nécessite que l'on se réfère aux textes à caractère général pour l'application de ce mécanisme notamment le CGI et le LPF. Il peut s'agir d'une référence par renvoi ou d'une référence par énumération. La référence par renvoi s'entend de l'hypothèse où un texte spécifique peut renvoyer aux dispositions d'un texte général pour l'application d'une procédure. C'est notamment le cas de la loi n°94/01 du 20 janvier 1994 portant régime des forêts, de la faune et de la pêche. Dans ses dispositions financières et fiscales, cette loi opère un renvoi au CGI pour l'application de certains procédés¹²². On peut affirmer que la carence d'un texte est très souvent comblée par un autre qui peut être général ou spécifique selon les cas. Il est également possible d'opérer une référence par énumération¹²³ après le constat d'une carence du texte spécifique. Ainsi, en cas de silence des textes particuliers sur une question, on se réfère au CGI.

La solidarité de paiement n'étant pas clarifiée dans les textes de fiscalité spécifique, le texte auquel il faut se référer est le CGI, car ce texte précise les hypothèses de recours à la solidarité de paiement. C'est notamment le cas avec l'article 1^{er} alinéa 4 de la loi n°2009/019 du 15

¹²¹ Jean-Louis BERGEL, « A la recherche des concepts émergents en droit », *Recueil Dalloz*, n°24, 2012, p. 1567.

¹²² Article 66 al 1^{er} de la loi n°94/01 du 20 janvier 1994 précitée.

¹²³ La référence par énumération s'entend de l'hypothèse où, au-delà de l'existence des textes particuliers sur la fiscalité, le texte général a énuméré dans ses dispositions certains domaines qui font déjà l'objet de textes particuliers bien que ces derniers soient insuffisants sur une question. C'est le cas du Code Général des Impôts, qui en plus d'être un texte général, a pris le soin d'énumérer des dispositions spécifiques à certains domaines particuliers de la fiscalité. Ainsi, au-delà des dispositions générales, on y retrouve des dispositions sur la fiscalité locale et sur des fiscalités spécifiques telles que la fiscalité pétrolière, la fiscalité minière, la fiscalité forestière, la fiscalité des concessions de service et la fiscalité des investissements pour ne citer que celles-là. Ces fiscalités particulières, en plus d'être consacrées dans le Code Général des Impôts, font l'objet de textes particuliers.

décembre 2009 portant fiscalité locale¹²⁴. Malgré les risques du silence de la loi, notamment la loi portant fiscalité locale, certains voient en cette manière de faire du législateur, des avantages. C'est la position de Fabien GELINAS qui estime que « *le silence n'a pas que des vices : il a même des vertus insoupçonnées* »¹²⁵ car on pourrait avoir à faire à une « *lacune de convenance* »¹²⁶. Le législateur mobilise le silence comme un instrument de politique législative. Celui-ci peut choisir de garder volontairement le silence sur telle ou telle facette de la réalité réglementée. L'organe législatif estime que « *son office est de fixer par de grandes vues, les maximes générales du droit, d'établir des principes féconds en conséquence et non de se rendre dans le détail des questions qui peuvent naître sur chaque matière* »¹²⁷. Dans ce sens, « *le silence se présente comme un ennemi que chacun sait irréductible, qui est combattu sans répit, avant d'être apprivoisé un peu : un ennemi qu'il est possible d'apprécier au final. Car la loi comme la musique, n'est rien sans interprète, celui pour qui et par qui le silence s'exprime et devient matière première* »¹²⁸.

Le silence observé dans les législations fiscales participe d'un choix délibéré de politique législative car comme l'affirme le Professeur Paul Gérard POUGOUE, « *tout système juridique est également dominé par les buts qui lui sont assignés* »¹²⁹. Ce qui est vrai pour la politique législative l'est aussi pour la politique jurisprudentielle, le choix d'une option entraînant nécessairement l'exclusion d'autres. Les choix faits dans le contexte d'une politique juridique peuvent être à l'origine de ce qu'il convient d'appeler le « *silence-option* »¹³⁰ du droit. Ce type de silence fait écho à un autre qui est la conséquence de la perfectibilité des instances de création du droit : le « *silence-omission* ». Il peut arriver que les silences du droit ne soient pas prémédités, mais simplement fautifs parce qu'ils résultent d'omissions involontaires.

En somme, les silences, les lacunes du droit sont le résultat de la combinaison de plusieurs facteurs. L'incomplétude du droit présente un aspect matériel qui se dédouble, ce qui met en exergue les lacunes internes du droit, tout comme son incapacité à résoudre de manière exhaustive la

¹²⁴ L'article dont il s'agit dispose que « *sauf dispositions spécifiques de la présente loi, les procédures fiscales applicables aux droits et taxes de l'Etat sont reprises mutatis mutandis pour l'assiette, l'émission, le recouvrement, les poursuites, le contrôle et le contentieux des impôts, taxes et redevance dus aux communautés urbaines, aux communes d'arrondissements et aux régions* ».

¹²⁵ Fabien GELINAS, « Codes, silence et harmonie. Réflexion sur les principes généraux et les usages du commerce dans le droit transnational des contrats », *Les cahiers du droit*, n°4, vol. 46, 2005, p. 942.

¹²⁶ Cette expression est empruntée à Jean SALMON, « Quelques observations sur les lacunes du droit international public », *Revue belge de Droit international*, 1967, p. 441.

¹²⁷ Michel COURDEC, « Les fonctions de la loi sous le regard du commandeur », *Pouvoirs*, n°114, 2005, pp. 23s.

¹²⁸ Fabien GELINAS, « Codes, silence et harmonie. Réflexion sur les principes généraux et les usages du commerce dans le droit transnational des contrats », *op. cit.*, p. 942.

¹²⁹ Paul-Gérard POUGOUE, « Les figures de la sécurité juridique », *op. cit.*, p. 4.

¹³⁰ M. U. NGAH NOAH, « Quelques réflexions sur le silence et le droit : essai de systématisation », *op.cit.*, p. 588.

réalité sociale¹³¹. Le silence observée dans la loi portant fiscalité locale aboutit à un renvoi au Livre des Procédures Fiscales.

b. Le renvoi au Livre des Procédures Fiscales

Plusieurs textes de fiscalité spécifique, sans même énoncer la notion de solidarité de paiement, renvoient aux dispositions du LPF lorsqu'il est question de procéder au recouvrement des impôts par divers mécanismes y compris le mécanisme de la solidarité. C'est notamment le cas de la loi n°2009/019 du 15 décembre 2009 portant fiscalité locale¹³². Cette loi qui détermine les impôts, taxes et redevances prélevés au profit des collectivités territoriales décentralisées, est curieusement silencieuse sur le mécanisme de solidarité de paiement.

Pour combler cette lacune, certaines de ses dispositions renvoient au LPF pour le recouvrement de certains impôts. C'est notamment le cas pour l'émission et le paiement de la patente¹³³ ; les procédures d'assiette, d'émission, de recouvrement ainsi que les poursuites et le contentieux relatif aux centimes communaux¹³⁴ et même en matière de taxe de développement local¹³⁵. Il est à constater que, face au silence de la loi portant fiscalité locale sur la notion de solidarité de paiement, renvoi est fait au texte de fiscalité générale¹³⁶. Cette procédure est salutaire dans une situation de silence législatif du fait de l'impératif rendement fiscal et de la qualité des rapports qui existent entre le fisc et le contribuable. Ce dernier pourrait profiter du mutisme de la loi fiscale pour tenter de se dérober de son obligation de s'acquitter de l'impôt.

Outre le renvoi à d'autres textes pour pallier la lacune d'une loi, l'approche préconisée pour résoudre le problème de l'indétermination du droit a consisté à la fois à formuler des règles d'interprétation pour résoudre l'indétermination sémantique des règles juridiques. Mais d'où viendrait-il que ces règles interprétatives ne souffriraient pas de la même indétermination que les règles juridiques elles-mêmes et à chercher la

¹³¹ Cette perspective substantielle est amplifiée par une approche temporelle qui insiste sur le caractère dynamique, évolutif et changeant de la réalité sociale. Pour ce qui est de la contribution de l'attitude des instances d'élaboration du droit dans le cas de la survenance des silences du droit, elle se résume tantôt à créer délibérément le silence du droit à travers des choix de politique juridique, tantôt à l'engendrer involontairement par des omissions dans le travail d'encadrement des rapports sociaux.

¹³² Cf. Article 1^{er} al 4.

¹³³ Article 28 de la loi n°2009/019 du 15 décembre 2009 portant fiscalité locale.

¹³⁴ Article 54 al 3, *ibid.*

¹³⁵ Article 60, *ibid.*

¹³⁶ Il n'existe pas en droit camerounais de recours en manquement ou en carence contre l'inertie du législateur à l'instar de l'article 175 du traité de Rome du 25 mars 1957 devenu l'article 232 du traité instituant la communauté européenne. L'initiative de légiférer relève du pouvoir souverain du parlement ou du Président de la République. Même si l'adoption d'une loi constitue une obligation résultant d'un texte constitutionnel ou d'un engagement international, aucune juridiction camerounaise ne peut contraindre le parlement ou le Président de la République ni même leur adresser formellement l'injonction d'adopter une loi.

solution dans le mentalisme du juge, car les règles interprétatives sont supposées agir comme des guides pour la conscience¹³⁷. Le jugement juridique serait rendu possible par une règle, c'est-à-dire une règle interprétative qui remplirait une fonction heuristique d'orientation. Au surplus, « *l'approche herméneutique présuppose données des règles dans l'esprit du juge lui permettant de subsumer la variété des situations particulières sous les catégories générales de la moralité institutionnelle (les principes)* »¹³⁸.

Au-delà du recours à la technique de l'interprétation par le juge, d'autres procédures qui malheureusement ne sont pas encore réelles au Cameroun, permettent de pallier à la problématique du silence législatif. C'est notamment le cas en France où le Conseil constitutionnel censure les lois donnant lieu à une pluralité d'interprétation, ainsi que les lois silencieuses¹³⁹. Le Conseil censure également les lois ambiguës¹⁴⁰ au point où l'on peut se demander, à la suite de Florence GALLETTI, s'il existe une obligation de bien légiférer¹⁴¹. En tout état de cause, ce n'est pas le cas en droit positif camerounais où le législateur n'est pas soumis à une telle contrainte, car aucune action ne saurait être entreprise contre lui dans ce sens. Toutefois, il est important que le travail législatif aboutisse à une législation suffisamment précise sur la solidarité de paiement pour que l'on ne soit plus confronté à des incompréhensions entre le contribuable et le fisc dans son utilisation opérationnelle.

II. L'utilisation opérationnelle de la solidarité de paiement

Alors que les outils de définition des termes, notions ou concepts juridiques sont nombreux, le travail de définition est entrepris de façon variable dans le champ juridique. Tant dans les discours juridiques que dans ceux qui les analysent, il est fréquent d'être confronté à une absence de définition, à des définitions présentant des degrés sensiblement différents de précision, ou encore à une pluralité de définitions¹⁴².

¹³⁷ Sur les règles d'interprétation conçues comme des guides pour la conscience, voir Pierre André COTE, *Interprétation des lois*, Montréal, Thémis, 3^e éd., 1999, p. 45.

¹³⁸ Jacques LENOBLE, « La question de l'application en droit au-delà d'une approche herméneutique », *Mélanges Jacques Van COMPERNOLLE*, Bruxelles, Bruylant, 2004, p. 327.

¹³⁹ Cf. Décision n°85-191 DC du 10 juillet 1985 relative à la loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier. Voir également la Décision n°85-198 DC du 13 décembre 1985, afférente à la loi modifiant la loi n°82-652 du 29 juillet 1982 et portant diverses dispositions relatives à la communication audiovisuelle.

¹⁴⁰ En guise d'illustration, on peut citer la Décision n°99-423 DC du 13 janvier 2000 concernant la loi relative à la réduction négociée du temps de travail. Il en est de même dans sa décision n°2004-499 DC du 29 juillet 2004 concernant la loi du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés.

¹⁴¹ Florence GALLETTI, « Existe-t-il une obligation de bien légiférer ? Propos sur l'incompétence négative du législateur dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel », *RFDC*, n°58, 2004, pp. 387-417.

¹⁴² Véronique CHAMPEIL-DESPLATS, *Méthodologies du droit et des sciences du droit*, op. cit., p. 310.

A défaut d'une définition terminologique, la législation camerounaise consacre un ensemble de définitions réelles rattachées à la notion de solidarité de paiement en matière fiscale. De par son procédé, « la définition réelle consiste en une détermination substantielle des éléments et des attributs spécifiques du concept envisagé. Par son caractère général et abstrait, elle dessine pour un concept le modèle de comparaison permettant d'y confronter des situations concrètes grâce aux traits qui le caractérisent »¹⁴³. En parcourant le Code Général des Impôts incluant le Livre des Procédures Fiscales, à l'observation de la pratique au niveau des administrations fiscales il se dégage en substance que la solidarité de paiement est une garantie de bonification (A) et sécurisation des recettes fiscales (B).

A. Une garantie de bonification des recettes fiscales

Les transformations de l'administration fiscale camerounaise¹⁴⁴ visaient un objectif d'efficacité du recouvrement de l'impôt dans un contexte rendu difficile non seulement par l'ajustement structurel, mais également du fait des crises sécuritaires et sanitaires qui ont secoué l'économie¹⁴⁵. Se situant à un niveau d'endettement élevé mais soutenable¹⁴⁶, l'Etat camerounais fonde l'essentiel de ses espoirs de

¹⁴³ Jean-Louis BERGEL, *Théorie générale du droit*, op. cit., p. 235.

¹⁴⁴ G. PEKASSA NDAM, « Les transformations de l'administration fiscale camerounaise », *op. cit.*, pp. 29-65.

¹⁴⁵ En dépit de ces différentes crises, l'on note la résilience de l'économie camerounaise comme l'atteste par exemple le Rapport de la Direction générale des impôts (DGI) de 2015. Ainsi, malgré la situation difficile, le taux de croissance du Cameroun en 2015 s'est maintenu à 5,8% grâce à une économie particulièrement diversifiée. La DGI a mobilisé au terme de l'exercice 2015, en se servant aussi du mécanisme de la solidarité de paiement, des recettes fiscales globales de 1931,1 milliards FCFA dépassant de 230,6 milliards en valeur absolue et de 13,6% en valeur relative, celles de l'année 2014. Cf. Ministère des finances, DGI, *Rapport annuel 2015*, p. 9.

¹⁴⁶ Selon les dernières mises à jour de la Caisse Autonome d'Amortissement (CAA), (<http://www.caa.cm> consulté le 28 avril 2021 à 12h), l'encours de la dette publique du pays a atteint 10574 milliards FCFA au 31 mars 2021 contre 10334 milliards au 31 décembre 2020. Ce qui révèle une augmentation de 240 milliards sur trois mois. « Comparé au 31 décembre 2020, cet encours est en augmentation de 2,1% et se compose de 91,1% de dette directe de garantie par l'administration centrale, et 8,9% de dette des établissements et entreprises publiques » souligne la CAA. En rapport avec le PIB du pays, cet encours de la dette représente désormais 44,2% du PIB contre 43,7% du PIB en fin 2020. En effet, relève la CAA, « la nouvelle série des comptes nationaux en base 2016, élaborée par l'Institut national de la statistique (INS) a été prise en compte dans le calcul des ratios de dette sur PIB, qui s'est amélioré par rapport à l'ancienne série (base 2005). Cette révision a permis notamment de baisser le taux d'endettement du secteur public au 31 mars 2021 d'environ 1,6 point du PIB ». Concrètement, l'INS vient de réviser la base de calcul des comptes nationaux. Ces calculs s'appuient désormais sur la structure réelle de l'économie camerounaise en 2006, et non plus en 2005, comme ce fut le cas pour les comptes nationaux produits jusqu'ici. Cette révision, qui a permis de prendre en compte toutes les mutations du tissu économique entre 2005 et 2016, a eu pour conséquence une augmentation du PIB du Cameroun induisant de fait une réduction des indicateurs macroéconomiques rapportés au PIB. C'est ainsi, par exemple que l'encours de la dette publique au Cameroun au 31 décembre 2021, qui était de 10334 milliards FCFA,

financement budgétaire sur le contribuable, en dépit de toutes les opportunités de financement susceptibles de découler de l'exportation des produits locaux¹⁴⁷. Dans cette logique, l'impératif de rendement fiscal ne saurait être une réalité que si existent des garanties de recouvrement, dont la solidarité de paiement. A l'observation du droit fiscal camerounais, ce mécanisme aboutit au recouvrement de l'impôt auprès du redevable solidaire (1) et à la neutralisation des poursuites contre le redevable principal (2).

1. Un moyen de recouvrement de l'impôt auprès du redevable solidaire

Assurer le recouvrement de l'impôt est une des missions essentielles de l'Etat qui dispose, pour la mener à bien, d'une administration dont les pouvoirs n'ont souvent d'égal que la complexité des procédures susceptibles d'être mises en œuvre¹⁴⁸. L'on peut convenir avec l'idée que « *l'impôt est au centre des rapports qui lient une société à l'Etat qui la gouverne* »¹⁴⁹. L'objectif premier d'un instrument comme la solidarité de paiement est l'optimisation du recouvrement des recettes fiscales face à la défaillance du redevable principal. La loi énonce la possibilité de recouvrer auprès du redevable solidaire (a) avant d'indiquer les moyens d'opérationnalisation de ce recouvrement (b).

a. L'énonciation du recouvrement auprès du redevable solidaire

Dans son énoncé, le LPF dispose que l'avis de mise en recouvrement régulièrement établi est exécutoire non seulement à l'encontre du contribuable qui y est inscrit, mais à l'encontre de ses représentants ou ayants droit¹⁵⁰. Il s'agit des hypothèses de co-obligation dans lesquelles chacun des codébiteurs est tenu de l'intégralité de la dette, ce qui est le cas lorsque l'obligation est solidaire, *in solidum* ou indivisible¹⁵¹. A ce titre, sont tenus de payer en l'acquit du redevable sur la demande qui en est faite par l'agent chargé du recouvrement et à concurrence des sommes dont ils sont ou seront dépositaires ou débirentiers, tout employeur, tout fermier ou locataire et, d'une manière générale, tout débiteur ou tout tiers détenteur. Le tiers détenteur est solidaire du

représentant 46,9% du PIB dans l'ancienne série de base 2005, ne représente désormais que 43,7% du PIB dans une nouvelle série en base 2016.

¹⁴⁷ Stève Thierry BILOUNGA, « Les droits du contribuable au Cameroun », *Gestion et Finances publiques*, n°1, 2018, p. 111.

¹⁴⁸ Raoul TCHATAT NYA, « Les garanties du contribuable en matière de contentieux de l'assiette et du recouvrement de l'impôt au Cameroun », *Revue de l'ERSUMA*, n°13, 2020, p. 338.

¹⁴⁹ Vanessa IPALA ATANGANA, *Le droit de résistance à l'impôt au Cameroun*, Mémoire de Master recherche en droit public, Université de Yaoundé II, 2017-2018, p. 11.

¹⁵⁰ Article L 86 du LPF.

¹⁵¹ François TERRE, Philippe SIMLER et Yves LEQUETTE, *Droit civil. Les obligations*, Paris, Dalloz, 12^e éd., 2018, p. 1293. Voir également Alain BENABENT, *Droit des obligations*, Paris, LGDJ, coll. Domat Droit privé, 2017, pp. 586-589.

paiement des sommes réclamées en cas de négligence coupable, défaillance avérée ou complicité établie.

Lorsque la cession des droits portant sur les ressources naturelles ou des actions ou parts sociales d'une entreprise de droit camerounais est réalisée à l'étranger, l'entreprise de droit camerounais est solidaire, avec le cédant, du paiement des droits dus au titre de la cession. En cas de cession, quelles que soient les conditions, le cessionnaire peut être tenu pour responsable solidairement avec le cédant du montant des impôts émis et restant à émettre. Il ne peut être mis en cause qu'au titre de la période non prescrite et seulement jusqu'à concurrence du prix de cession si celle-ci est faite à titre onéreux ou de la valeur retenue pour la liquidation des droits de transmission entre vifs si elle a lieu à titre gratuit. Dans la pratique, le fisc commence par poursuivre en paiement le redevable. Ce n'est que si ce dernier est insolvable que l'on enclenche le mécanisme de solidarité pour une plus grande efficacité de l'action en recouvrement. Il y a ce pré ordre dans les poursuites.

En 2017, suite au constat de l'accumulation des arriérés fiscaux des contribuables du secteur forestier, notamment la Redevance forestière annuelle due par les détenteurs des titres d'exploitation, alors que s'est développée une pratique opaque de location desdits titres, la loi de finances pour l'exercice 2018 a instauré le principe de la solidarité de paiement des impôts, droits et taxes dans ce secteur¹⁵². A compter de la date d'entrée en vigueur de cette réforme, dès qu'un lien d'affaires direct ou indirect est établi entre les titulaires de titres forestiers ou les fournisseurs de produits forestiers et les entreprises exploitantes ou exportatrices desdits produits à travers les contrats de partenariat, les factures d'achat, les dépôts en usine ou en parc de rupture ou tout autre élément probant, l'impôt dû peut être réclamé au tiers solidaire.

Le contrat, assise réelle de la solidarité, est, dans la majeure partie des cas, un contrat de bail ou relatif au fonds de commerce¹⁵³. Bien plus, la solidarité peut également découler des liens du mariage. La particularité de la solidarité au sein des couples institutionnels est d'être imposée par le législateur. Dans le mariage, un devoir de solidarité est prévu entre les époux et partenaires¹⁵⁴. « *Il est considéré que la solidarité fiscale du couple est une technique de droit privé utilisée par le droit fiscal en vue de faciliter le recouvrement de l'impôt* »¹⁵⁵. Il est important de noter qu'« *en matière de crise conjugale ou de*

¹⁵² Cf. article 247 bis (5) de la loi n°2017/21 du 20 décembre 2017 portant loi de finances du Cameroun pour l'exercice 2018. « *L'entreprise exportatrice est solidairement responsable du paiement des impôts, droits et taxes éventuellement dus par le titulaire du titre forestier dont sont issus les produits visés à l'alinéa 1^{er} ci-dessus* ».

¹⁵³ L. ARGENTIERI, « La solidarité en matière fiscale : vers la fin de l'exorbitance du droit fiscal ? », *op.cit.*, p. 718.

¹⁵⁴ Ismérie Del VALLE-LEZIER, « Solidarité dans les couples. Les aspects civils », *Revue française des affaires sociales*, Avril 2005, p. 83.

¹⁵⁵ Célia CAVALIER, *L'organisation du patrimoine du couple à l'épreuve du droit fiscal*, Thèse de doctorat en droit, Université Montesquieu-Bordeaux IV, 2013, p. 123.

risque d'insolvabilité, le législateur a employé le mécanisme de la solidarité pour éviter que l'administration ne soit confrontée à des impayés »¹⁵⁶. C'est ainsi que le LPF dispose que « chacun des époux, lorsqu'ils vivent sous le même toit, est solidairement responsable des impositions assises au nom de son conjoint au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, à l'exception des situations prévues dans le Code Général des Impôts »¹⁵⁷.

Sur cet aspect, Jean-Paul LOUVEAU note « qu'il résulte d'une décision de la Cour de cassation française que l'impôt sur le revenu constitue une dette définitive de la communauté dont le règlement par la communauté n'ouvre pas droit à récompense »¹⁵⁸. Il y a une solidarité des époux en matière d'impôt sur le revenu¹⁵⁹. L'administration justifie cette solidarité par la contribution de la femme aux charges du ménage. L'objectif est de faire face aux risques d'insolvabilité du mari¹⁶⁰. Cette solidarité est fondée sur une imposition unique par foyer et sur la participation commune de chaque conjoint à la réalisation et à la jouissance des revenus du ménage, fondés eux-mêmes sur la communauté d'intérêts¹⁶¹. On peut dire que « la vie en commun dans l'intimité conjugale fait naître des devoirs »¹⁶². Lorsqu'il y a une communauté de vie, ce qui est le plus visé, c'est le comportement général des époux qui « se diversifie en devoir de sincérité, de patience, de solidarité, d'honneur, de courtoisie, de respect mutuel »¹⁶³.

De toute évidence, « il ne faut pas étendre artificiellement la solidarité de manière à détruire la responsabilité ; en d'autres termes, il faut respecter la liberté »¹⁶⁴. Pour une optimisation du rendement fiscal, le législateur a prévu que « lorsque le recouvrement de certains impôts, droits, taxes et pénalités dus par les sociétés a été totalement compromis, ou lorsque l'insolvabilité de celles-ci a été organisée par des manœuvres frauduleuses des personnes qui exercent en droit ou en fait, directement ou indirectement la direction effective de ces sociétés, ces personnes sont tenues solidairement responsables du paiement de ces impositions et pénalités »¹⁶⁵. Par ce mécanisme, « l'administration fiscale dispose ainsi d'une action redoutable cachée sous une procédure

¹⁵⁶ Ibid., p. 121.

¹⁵⁷ Article L 87 du LPF.

¹⁵⁸ Jean-Paul LOUVEAU, « Aspects fiscaux du divorce », *Revue juridique de l'ouest*, numéro spécial 2006, Bilan d'application de la loi du 26 mai 2004 relative au divorce, p. 131.

¹⁵⁹ La solidarité de paiement entre époux pour le paiement de l'impôt est légitime en cas de maintien de la communauté de vie ou d'intérêts. C'est essentiellement lorsque l'époux poursuivi en solidarité est séparé du conjoint, en instance de divorce ou divorcé, que la mise en œuvre de ladite solidarité entraîne des situations difficiles. Toutefois, il existe des voies de recours pouvant déboucher sur une décharge de responsabilité solidaire.

¹⁶⁰ Eve OBADIA, « La responsabilité solidaire des époux au paiement de l'impôt sur le revenu : la nécessaire refonte d'une disposition obsolète », *Revue de droit fiscal*, n°17-18, 2006, p. 885.

¹⁶¹ Laurent ARGENTIERI, « La solidarité en matière fiscale : vers la fin de l'exorbitance du droit fiscal ? », *op.cit.*, p. 717.

¹⁶² Cf. Philippe MALAURIE, *Cours de droit civil, la famille*, Paris, Cujas, 6^e éd., 1999, p. 809.

¹⁶³ Alain BENABENT, *Droit civil, la famille*, Paris, LexisNexis, 11^e éd., 2003, p. 182.

¹⁶⁴ Frédéric BASTIAT, *Harmonies économiques*, 1851, p. 9.

¹⁶⁵ Article L 88 du Livre des Procédures Fiscales.

en apparence simple, lui permettant de transcender l'écran de la personne morale et de contrecarrer les manœuvres de débiteurs se plaçant sous le couvert de sociétés le plus souvent insolubles, hors de portée des poursuites du trésor»¹⁶⁶. Cette prérogative de l'administration fiscale permet une matérialisation du recouvrement auprès du redevable solidaire.

b. La matérialisation du recouvrement auprès du redevable solidaire

Pour Jean-Baptiste FOTSING, « l'impôt est une institution sociale et comme telle, elle suppose dans chaque société une adhésion qui accompagne en général les institutions sociales. Chaque société a un ensemble de valeurs autour desquelles se bâtit sa cohésion. La légitimité de toute institution est fonction de sa conformité à cette axiologie »¹⁶⁷. On peut donc affirmer que la greffe de l'impôt moderne d'origine occidentale sur les valeurs fondamentales africaines crée un schisme qui altère la perception des contributions publiques. Cette anthropologie juridique des sociétés africaines reste d'un apport considérable dans la compréhension du rapport de l'africain à l'impôt¹⁶⁸. Le Professeur Pierre ALAKA ALAKA¹⁶⁹ a pu décrypter les difficultés du recouvrement de l'impôt au Cameroun à l'aune des dysfonctionnements administratifs, même si les choses ont considérablement évolué. Il estime que l'assiette de l'impôt est suffisamment large, mais l'organisation déficiente de l'Administration fiscale ne lui permet pas de mobiliser efficacement le potentiel fiscal de la République. Cette perception des choses suggère que les systèmes fiscaux sont le reflet des structures sociales.

Au Cameroun, le mécanisme de la solidarité de paiement n'est pas assez mobilisé par les administrations fiscales dans la collecte de l'impôt. Or, il est important de développer « les voies et moyens nécessaires à la (...) productivité de l'impôt dans les pays africains à partir de l'examen du Cameroun »¹⁷⁰. Le Professeur Pascal ANCEL nous rappelle que, « Pothier estimait déjà qu'il est de l'intérêt de tous et de chacun que le fisc soit le plus riche possible pour soutenir les charges de l'Etat »¹⁷¹. A travers la mise en œuvre du lien de solidarité ou encore de la communauté des intérêts, il résultera un transfert de l'obligation de payer du redevable principal sur la personne du redevable

¹⁶⁶ Houari ZENASNI, *La responsabilité fiscale des dirigeants de sociétés commerciales*, Mémoire de Magister en droit, Université d'Oran, 2012, p. 11.

¹⁶⁷ Jean-Baptiste FOTSING, *Le pouvoir fiscal en Afrique, essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique noire francophone*, Paris, LGDJ, coll. Thèses, 1995, p. 3.

¹⁶⁸ Patrick NGANGUE NEMALEU, *Le principe de légalité de l'impôt en droit camerounais*, Thèse de Doctorat/Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II, 2020, p. 42.

¹⁶⁹ Pierre ALAKA ALAKA, *Les difficultés du recouvrement de l'impôt au Cameroun : contribution à l'étude des dysfonctionnements administratifs*, Thèse de doctorat en droit, Université Paris II Panthéon-Assas, 1996, 289 p.

¹⁷⁰ Odile TOGOLO, *Administration fiscale et ressources humaines en Afrique : le cas du Cameroun*, Thèse de doctorat en droit public, Université de Paris X-Nanterre, 1996, p. 221.

¹⁷¹ Pascal ANCEL, « Privilèges du Trésor », *J.-Cl. Procédures fiscales*, Facs. 580, 1994, p. 1.

solidaire, recevable à cette occasion à contester l'obligation mise à sa charge.

Ce transfert d'obligation a ceci de particulier qu'il est constitué d'une obligation plurale pour une dette unique ; au sens de « *la consigne que d'Artagnan avait donné aux trois mousquetaires : tous pour un, un pour tous* »¹⁷². En conséquence, « *les outils de l'administration qui ne nécessitent pas l'intervention d'une décision de justice se révèlent être particulièrement nombreux au point qu'ils semblent constituer la règle* »¹⁷³. Le jeu de la solidarité de paiement en matière fiscale obéit aux mêmes principes que ceux du droit civil : chaque débiteur solidaire peut être contraint pour la totalité et le paiement fait par un seul libère les autres envers le créancier. De plus, le créancier peut choisir librement le débiteur solidaire auquel est demandé le paiement de la dette. On dit qu'il y a une unité d'objet et une pluralité de liens d'obligations. L'unité de la dette fiscale est l'une des caractéristiques premières de l'obligation solidaire. L'administration fiscale peut choisir discrétionnairement celui parmi les débiteurs auquel elle réclame le paiement ; le débiteur actionné ne pourra ni invoquer le bénéfice de discussion, ni le bénéfice de division.

L'administration dispose également de la faculté de poursuivre plusieurs codébiteurs solidaires, simultanément ou successivement, dans le but de garantir le recouvrement de la totalité de la dette de l'impôt. S'il est évident qu'elle ne pourra percevoir plus que « *son* » dû, l'irrecevabilité d'une action contre l'un n'atteint pas les autres¹⁷⁴. Tandis que les mesures prescrites au débiteur en difficulté semblent faire de la patience, de l'indulgence, et de l'oubli, les qualités désormais requises de tout créancier¹⁷⁵, se voyant contraint, en droit commercial comme en droit de la consommation, par des mesures d'allongement des délais de paiement et la suspension des poursuites individuelles, le Fisc paraît bénéficier d'un régime de faveur.

Depuis la loi de finances pour l'exercice budgétaire 2018 qui instaure le principe de solidarité de paiement des impôts, droits et taxes dans le secteur forestier, le receveur des impôts ayant pris en charge les dettes fiscales d'une entreprise titulaire d'un titre forestier est fondée à en poursuivre le recouvrement auprès du tiers exploitant ou exportateur par toutes les voies de droit. Ledit tiers solidaire fait notamment l'objet de mesures de recouvrement forcées telles qu'édictées par le CGI et pourrait ainsi se voir suspendre la faculté d'édicter son Attestation de Non Redevance (ANR), étant devenu redevable au même titre que le redevable

¹⁷² Philippe MALAURIE, Laurent AYNES et Philippe STOFFEL-MUNCK, *Droit des obligations*, op. cit., p. 79.

¹⁷³ Manuel CHASTAGNARET, *De la responsabilité fiscale. Responsabilité de l'administration et responsabilité solidaire des tiers*, op. cit., p. 324.

¹⁷⁴ Laurent ARGENTIERI, « La solidarité en matière fiscale : vers la fin de l'exorbitance du droit fiscal ? », op. cit., p. 722.

¹⁷⁵ Denis MAZEAUD, « Loyauté, solidarité, fraternité : la nouvelle devise contractuelle ? », in *L'Avenir du droit, Mélanges en l'honneur de François TERRE*, Paris, PUF, 1999, p. 623.

primaire. A titre d'illustration, la Direction générale des impôts a pu recouvrer consécutivement à la suspension de l'ANR des entreprises mises en solidarité dans ce secteur, soient 50 contribuables en 2018, un montant de 1,7 milliards de FCFA¹⁷⁶.

Toutefois, il convient de relever que l'apparition du fait générateur fait naître la créance d'impôt, mais elle n'a pas en général pour effet de créer d'emblée une obligation de paiement à l'encontre de la personne imposable¹⁷⁷. Seule l'intervention de l'exigibilité de la créance « *détermine le droit de l'administration de contraindre le contribuable, à partir d'une date déterminée, au paiement de l'impôt* »¹⁷⁸. Ainsi, lorsque l'exigibilité de la créance fiscale commande l'obligation de payer du redevable, contester la première revient à s'opposer à la seconde. L'action de l'administration est largement encadrée¹⁷⁹, car le contribuable ne saurait se voir atteint par une politique juridique inquiétante dans la mesure où « *elle semble porter la ruine de la sécurité juridique* »¹⁸⁰. L'issue du recouvrement de l'impôt par le mécanisme de la solidarité, aboutira à coup sûr à la libération du redevable principal.

2. Un moyen de libération du redevable principal

La libération du débiteur postule que le lien de droit soit dénoué. Elle met l'accent sur un droit du débiteur qui serait un pendant du droit du créancier d'obtenir l'exécution du lien de droit¹⁸¹. Notons la justesse de cette recherche d'un curseur car elle est la colonne vertébrale de l'extinction des dettes¹⁸². La solidarité de paiement se présente comme un moyen d'extinction de la dette fiscale (a) et de neutralisation des recours à l'égard du redevable principal (b).

a. L'extinction de la dette fiscale suite au paiement par un codébiteur

S'agissant de la matière extinctive, « *il est vrai qu'elle paraît rebelle à tout esprit de système* »¹⁸³. Cette remarque trahit tout l'embarras autour de la

¹⁷⁶ République du Cameroun, Ministère des Finances, Direction générale des impôts, *Rapport annuel*, 2018, p.70.

¹⁷⁷ Pierre BELTRAME et Lucien MEHL, *Techniques politiques et institutions fiscales comparées*, Paris, PUF, coll. Thémis droit public, 1997, 2^e éd., p. 51.

¹⁷⁸ Jean LAMARQUE, *Droit fiscal général*, Paris, Litec, 1998, p. 74.

¹⁷⁹ L. ARGENTIERI, « La solidarité en matière fiscale : vers la fin de l'exorbitance ... », *op. cit.*, p. 723.

¹⁸⁰ Hervé LECUYER, « redéfinir la force obligatoire du contrat ? », *Les petites affiches*, 6 mai 1998, p. 45 ; voir également Paul-Gérard POUGOUE, « Les figures de la sécurité juridique », *op. cit.*, pp. 1-8.

¹⁸¹ Didier R. MARTIN, « De la libération du débiteur », in François TERRE (dir.), *Pour une réforme du régime général des obligations*, Paris, Dalloz, coll. Thèmes & Commentaires, 2013, p. 93.

¹⁸² Cédric HELAINE, *L'extinction partielle des dettes*, Thèse de doctorat en droit, Aix-Marseille, 2019, p. 14.

¹⁸³ Jacques GHESTIN, Marc BILLIAU et Grégoire LOISEAU, *Traité de droit civil. Le régime des créances et des dettes*, Paris, LGDJ, 2005, p. 581.

définition de l'extinction¹⁸⁴ et, partant, la problématique se retrouve au niveau de l'extinction de la dette fiscale. L'étymologie permet de discerner suivant un ordre : « *extinguere* »¹⁸⁵ signifie « *mettre fin à quelque chose* ». Le Littré est à ce sujet particulièrement révélateur puisqu'il définit tour à tour l'extinction comme « *l'action de faire disparaître* » puis précise par la suite « *pour une dette, la rembourser, la payer* »¹⁸⁶. Eteindre une dette c'est simplement honorer son engagement¹⁸⁷. Dans le sens juridique, l'expression est plus large : elle englobe plusieurs mécanismes différents dont le paiement est la solution privilégiée.

La solidarité de paiement est assise sur le principe de l'unité de la dette, principe appliqué à la dette et à la pluralité des débiteurs qui fait que chaque débiteur peut être contraint de payer l'intégralité de celle-ci¹⁸⁸. L'obligation à la dette est dominée par le principe de l'indivisibilité : à l'égard du créancier, en matière de solidarité passive, la dette ne se divise pas. En matière de contribution à la dette, le principe central du dispositif est celui de la divisibilité de la dette entre les codébiteurs. Elle se divise même de plein droit. La mise en œuvre de la contribution à la dette nécessite la détermination de la base de répartition et l'existence d'un recours offert au débiteur actionné en paiement. L'extinction de l'obligation fiscale par le payement peut se faire suivant diverses modalités. Ainsi, tout paiement suppose une dette. Ce qui a été payé sans être dû, est sujet à répétition¹⁸⁹. Une obligation peut être acquittée par toute personne qui y est intéressée, pourvu que ce tiers agisse au nom et en l'acquit du débiteur, ou que, s'il agit en son nom propre, il ne soit pas subrogé aux droits du créancier¹⁹⁰. Le payement doit être fait au créancier, ou à quelqu'un ayant pouvoir de lui, ou qui soit autorisé par la justice ou par la loi à recevoir pour lui¹⁹¹.

Conçue comme un lien de droit, l'obligation fiscale a vocation à disparaître pour libérer l'ensemble des débiteurs qui doivent supporter la charge. La libération devient alors « *l'issue naturelle du rapport d'obligation* »¹⁹². Le lien de droit a une fonction qui doit à un moment toucher à sa fin. Pour ce faire, le créancier a un pouvoir juridique de contrainte qui est parfois essentiel pour obtenir son dû. Ensuite, l'extinction libératoire est le seul rempart qui peut exister contre les obligations perpétuelles. Enfin, la libération est la situation que souhaite le débiteur : le lien de droit qui le

¹⁸⁴ Gérard CORNU, « Les définitions dans la loi », in *Mélanges dédiés au doyen Jean VINCENT*, Paris, Dalloz, 1981, p. 15.

¹⁸⁵ Félix GAFFIOT, *Dictionnaire Latin Français*, Paris, Hachette, 2001, p. 287.

¹⁸⁶ *Le Littré*, Paris, 2010.

¹⁸⁷ Cédric HELAINE, *L'extinction partielle des dettes*, op.cit., p. 23.

¹⁸⁸ Daniel MAINGUY et Jean-Louis RESPAUD, *Droit des obligations*, Paris, Ellipses, 2008, p. 365.

¹⁸⁹ Article 1235 du code civil.

¹⁹⁰ Article 1236 du code civil.

¹⁹¹ Article 1239 du code civil.

¹⁹² Didier R. MARTIN, « De la libération du débiteur », *op. cit.*, p. 93.

rattache au créancier n'est pas forcément volontaire. La libération est essentielle dans toute obligation. Elle est la clé de voute du mécanisme de solidarité de paiement qui permet de repérer la fin pour l'avenir d'une obligation fiscale. Classiquement, l'extinction d'une obligation fiscale provoque comme principale conséquence la disparition de son effet contraignant. La preuve¹⁹³ de l'extinction est ainsi un élément majeur¹⁹⁴ car elle seule permet de justifier la perte de la contrainte juridique que fait peser l'obligation sur le débiteur.

Dans le mécanisme de la solidarité de paiement en matière fiscale, la somme versée par l'un va éteindre la dette fiscale des codébiteurs envers l'administration. L'aspect primordial de la relation liant les codébiteurs entre eux réside dans la mise en œuvre de l'action récursoire. Le débiteur solidaire qui a payé plus que sa part contributoire dispose d'un recours pour l'excédent contre ses codébiteurs. Toutefois, le décès de l'un des débiteurs modifie la situation : les autres débiteurs demeurent dans la même situation mais la dette fiscale du défunt passe à ses héritiers entre lesquels la dette se divise. Contrairement à l'héritier acceptant pur et simple, celui qui n'a pas accepté la succession que sous bénéfice d'inventaire n'est pas tenu personnellement du passif héréditaire. Il n'en est tenu qu'à concurrence des biens qu'il recueille dans la succession qu'il est chargé de liquider. S'il paye néanmoins un créancier successoral sur ses propres deniers, notamment pour éviter une série et une vente inopportune, génératrice de frais ou intervenant dans des circonstances peu propices, il rend service à ses cohéritiers, tout en préservant le cas échéant ses propres intérêts dans le partage d'un éventuel reliquat. La subrogation dont il bénéficie de plein droit lui facilitera le recouvrement, au jour de la liquidation, de l'avance qu'il aura faite¹⁹⁵. C'est ainsi que l'extinction de la dette fiscale par le paiement solidaire entraînera une neutralisation des recours à l'égard du redevable.

b. La neutralisation des poursuites à l'égard du redevable

La plupart des contribuables s'acquittent spontanément de leurs obligations fiscales. Certains, malheureusement, s'obstinent à ne pas les honorer et utilisent tous les moyens à cette fin. C'est à l'égard de ces contribuables, pour lesquels accompagnement et suivi n'entraînent pas d'amélioration de la discipline fiscale, que le droit pénal joue un rôle important. Cela permet en outre de renforcer les effets préventifs généraux que peut avoir l'application du droit pénal et de réduire l'indiscipline fiscale.

¹⁹³ Sur ceci, voir la définition donnée par Etienne VERGES, Géraldine VIAL et Olivier LECLERCQ, *Droit de la preuve*, Paris, PUF, Thémis, 2015, p. 7.

¹⁹⁴ Cass. Civ. 1^{ère} 6 novembre 2012, n°12-19436. Le défendeur au pourvoi s'appuyait sur la novation pour démontrer qu'une première dette avait été éteinte et qu'une seconde s'y était substituée.

¹⁹⁵ François TERRE, Philippe SIMLER et Yves LEQUETTE, *Droit civil. Les obligations*, op. cit., p. 1308.

La procédure pénale en matière fiscale déroge au droit commun. A la différence des autres délits, le délit de fraude fiscale ne peut pas être poursuivi d'office par l'autorité normalement compétente, à savoir le Procureur de la République. Celui-ci ne peut mettre en mouvement l'action publique que dans la mesure où l'administration a préalablement déposé une plainte ou dénoncé des faits de fraude fiscale.

C'est ainsi que sous peine d'irrecevabilité, les plaintes visant l'application des sanctions fiscales, sont déposées par le Ministre chargé des finances après avis de la Commission des infractions fiscales¹⁹⁶, suite aux procès-verbaux établis par les agents assermentés de l'administration fiscale ayant au moins le grade d'inspecteur et ayant pris une part personnelle et directe à la constatation des faits constitutifs de l'infraction¹⁹⁷. La Commission a une fonction consultative : son principal rôle est de rendre un avis conforme s'agissant des plaintes déposées par l'administration fiscale qui tendent à l'application des sanctions pénales en matière d'impôts directs, de TVA et autres taxes sur le chiffre d'affaires pour ne citer que ces quelques cas. Son champ d'investigation concerne principalement le délit de fraude fiscale¹⁹⁸.

Le Ministre chargé des finances est lié par les avis de la Commission. En cas d'avis défavorable, l'administration fiscale ne pourra pas déposer plainte contre le contribuable. Un avis défavorable de la Commission des infractions fiscales, s'il permet à l'administration fiscale de déposer plainte¹⁹⁹, ne lie pas le Parquet qui reste libre de déclencher ou non l'action publique. Le Procureur de la République doit vérifier, chaque fois qu'il est saisi des faits, si ceux-ci tombent sous le coup d'une qualification légale afin de se conformer au principe de la légalité des délits et des peines, principe fondamental dans la garantie de la sécurité juridique et de l'Etat de droit²⁰⁰. Les poursuites sont portées devant le tribunal

¹⁹⁶ La commission des infractions fiscales est un organe consultatif placé auprès du ministre chargé des finances. Elle examine les affaires que celui-ci lui soumet.

¹⁹⁷ Article L 112 du LPF.

¹⁹⁸ Pour rappel, le délit de fraude fiscale vise quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt.

¹⁹⁹ La plainte se présente sous la forme d'une lettre au procureur de la République, dans laquelle sont analysés les faits constitutifs du délit dans ses éléments (matériel et intentionnel). La date de la saisine et celle de l'avis de la commission y sont mentionnés afin de permettre à l'autorité judiciaire d'apprécier la régularité de la procédure au regard de la prescription de l'action publique. La plainte mentionne que l'administration se constituera partie civile soit au cours de l'audience correctionnelle, soit au cours de l'information judiciaire.

²⁰⁰ Moustapha NJOYA NJUMOU, *Le rôle du ministère public en droit camerounais*, Mémoire de DEA en droit privé, Université de Yaoundé II, 2006, p. 34. Pour approfondissement, lire Henri Martin Martial NTAH A MATSAH, *Le Ministère public dans le contentieux administratif au Cameroun : contribution à l'étude des organes de la juridiction administrative camerounaise*, Thèse de doctorat/ Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II, 2011, 501 p. Lire également Collins PACHA NKOUCIHO, *Les droits de la défense devant le Tribunal criminel spécial*, Thèse de doctorat/Ph.D en droit privé, Université de Yaoundé II, 2019, 483 p.

correctionnel dans le ressort duquel l'un quelconque des impôts en cause aurait dû être établi ou acquitté²⁰¹. Toutefois, la poursuite peut être neutralisée si par le mécanisme de la solidarité de paiement, l'impôt est payé par un tiers autre que le redevable principal.

Ainsi, lorsque la dette fiscale est acquittée par l'un des codébiteurs, le paiement de plein droit entraîne l'extinction de la dette fiscale et la perte par l'Administration de son droit d'engager les poursuites ni à l'encontre du redevable principal ni à l'égard du redevable solidaire. Les poursuites ici renvoient aux différentes mesures envisageables pour recouvrer la dette conformément à la loi. Il s'agit en réalité de l'action en recouvrement par des mesures de poursuites de droit commun ou des mesures particulières. Les poursuites de droit commun comprennent trois degrés : la mise en demeure valant commandement de payer, la saisie et la vente. Ces trois degrés constituent des poursuites judiciaires, c'est-à-dire que seuls les tribunaux judiciaires sont compétents sur la validité de ces actes²⁰². Au-delà des poursuites de droit commun, l'Administration dispose également des mesures particulières de poursuite²⁰³. En tout état de cause, le paiement de l'impôt par l'un des codébiteurs ferme toute voie de recours au Ministre des finances²⁰⁴ parce que la sécurité des recettes fiscales reste préservée.

B. Une garantie de sécurisation des recettes fiscales

Le contrôle de la ressource fiscale a toujours fait l'objet d'une attention particulière du pouvoir exécutif²⁰⁵. Au-delà d'être un mécanisme de bonification des recettes fiscales, la solidarité de paiement contribue également, à la sécurisation des recettes fiscales, car « *les comportements de résistance à l'impôt sont légion* »²⁰⁶. A ce titre, la solidarité de paiement devient un instrument de lutte contre la fraude fiscale (1) et même de modernisation fiscale (2).

1. La sécurisation par la lutte contre la fraude fiscale

Il sied de souligner que, « *la simplicité du mode de recouvrement et sa rentabilité du fait de toute possibilité de fraude écartée, arrive à concilier les vœux du*

²⁰¹ Article L 114 du LPF.

²⁰² Article L 55 du LPF.

²⁰³ Les mesures particulières de poursuite sont constituées de l'avis à tiers détenteur, la contrainte extérieure, le blocage des comptes bancaires, la fermeture de l'établissement, l'exclusion des marchés publics et la mise en fourrière d'un véhicule.

²⁰⁴ Sur la question, l'article L 112 du LPF dispose que sous peine d'irrecevabilité, les plaintes sont déposées par le ministre des finances après avis de la commission des infractions fiscales, suite aux procès-verbaux établis par les agents assermentés du Fisc ayant au moins le grade d'inspecteur et ayant pris part à la constatation de l'infraction.

²⁰⁵ Patrick NGANGUE NEMALEU, *Le principe de légalité de l'impôt en droit camerounais*, op. cit., p. 10.

²⁰⁶ Eliane NTIADEU NGAKO, *L'assiette en droit fiscal camerounais*, Mémoire de Master en droit public, Université de Yaoundé II, 2017-2018, p. 29.

contribuable et les intérêts de l'administration »²⁰⁷. La dissimulation de la matière imposable par le contribuable a pour conséquence l'amenuisement du champ d'imposition de l'impôt²⁰⁸ contrairement à ce que prévoit la loi. La fraude à la loi est une manipulation volontaire des conditions d'application de la loi²⁰⁹. Connue dans presque tous les systèmes fiscaux, la fraude fiscale est « *un phénomène qu'on décrit plus facilement qu'on le définit* »²¹⁰. Toutefois, elle est une violation délibérée de la loi fiscale dans le but d'échapper à l'impôt²¹¹. Les législateurs répriment la fraude fiscale en tant qu' « *acte intentionnel de la part du contribuable décidé à contourner la loi pour éluder le paiement du prélèvement* »²¹². Pour éviter qu'un tel acte vienne causer un préjudice aux recettes fiscales, le mécanisme de la solidarité de paiement, s'affirme comme un instrument de lutte contre la fraude fiscale, aussi bien au plan national (a) qu'international (b).

a. La lutte contre la fraude fiscale au plan national

La fraude est aussi vieille que la loi²¹³. Souvenons-nous que « *le droit ne saurait tolérer que des institutions juridiques soient détournées de leur finalité et que la lettre des institutions soit utilisée au détriment de leur esprit* »²¹⁴. Autrement dit, la fraude est un levier d'assainissement des rapports de droit notamment avec la théorie de l'abus de droit entre autre.

Au plan national, les actes de fraude fiscale sont réduits. En guise d'illustration, l'article 45 du CGI dispose que : « *les sociétés et autres personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sont assujetties à l'impôt sur le revenu des personnes physiques à raison du montant global des sommes que, directement ou par l'entremise d'un tiers, ces sociétés ou personnes morales ont versées au cours de la période retenue pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés à des personnes dont elles ne relèvent pas l'identité* ».

On peut comprendre, qu'une société ayant déposé des sommes à des personnes dont elle n'a pas précisé l'identité, dans le but de soustraire ces personnes à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, devra payer, en plus de l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu des personnes physiques en lieu et place de ces personnes non identifiées. Il y a ainsi une solidarité existante entre la société et les personnes dont

²⁰⁷ Jean-Marie MEKONGO, *Les retenues à la source dans le système fiscal du Cameroun*, Yaoundé, Presses universitaires libres, 2009, p. 28.

²⁰⁸ Eliane NTIADÉU NGAKO, *L'assiette en droit fiscal camerounais*, op.cit., p. 33.

²⁰⁹ Gérard de la PRADELLE, « La fraude à loi », *Travaux du comité français de droit international privé*, 1974, p. 118.

²¹⁰ Voir Néji BACCOUCHE, « Rapport introductif », Colloque sur la fraude fiscale, *RTF*, n°16, 2011, p. 10.

²¹¹ Sandrine KIGNO BESSALA, *Les mécanismes de lutte contre la fraude fiscale au Cameroun*, Mémoire de Master en droit public, Université de Yaoundé II, 2018, p. 12.

²¹² Oualid GADHOUM, « La responsabilité pénale des personnes morales en matière de fraude fiscale », *Horizon du droit-Bulletin* n°20, novembre 2020, p. 34.

²¹³ José VIDAL, *Essai d'une théorie générale de la fraude en droit français*, Thèse de doctorat en droit, Université de Toulouse, 1957, p. 1.

²¹⁴ Jean-Louis BERGEL, *Théorie générale du droit*, op. cit., p. 192.

l'identité n'a pas été révélée. Ces revenus sont taxés à l'impôt sur le revenu des personnes physiques au taux le plus élevé. Les impositions sont assorties d'une pénalité de 100% non susceptible de transaction²¹⁵.

Si l'élément intentionnel est indispensable pour la responsabilité pénale, « *on imagine mal une personne morale manifester une intention d'agir, sauf à se placer au niveau de ses organes ou représentants qui, s'ils sont eux-mêmes constitués sous la forme d'une personne morale, ont également des organes ou représentants. En somme, la responsabilité d'une personne morale impose nécessairement le comportement fautif d'une personne physique agissant pour son compte* »²¹⁶. C'est ainsi que la responsabilité pénale des personnes présente la particularité d'être à la fois indirecte et personnelle²¹⁷. Elle peut être qualifiée de « *responsabilité du fait personnel par représentation* »²¹⁸.

Bien plus qu'un moyen de lutte contre la fraude fiscale, l'article 45 du CGI est une technique de moralisation des affaires au même titre que l'article L 88 du LPF²¹⁹. Il est également possible, à travers le mécanisme de solidarité de paiement, de lutter contre la fraude fiscale au plan international.

b. La lutte contre la fraude fiscale au plan international

Les performances des Etats méritent d'être relativisées²²⁰. Pour une optimisation des ressources fiscales, « *l'on ne saurait assimiler l'Etat à un vase clos se suffisant lui-même* »²²¹. Au plan international, la solidarité de paiement est un instrument de lutte contre la fraude à travers l'assistance administrative en matière fiscale qui peut se décliner en assistance à l'assiette²²² et l'assistance au recouvrement. Le Professeur BEGNI

²¹⁵ L'application de l'impôt sur le revenu des personnes physiques aux dites sociétés ou personnes morales ne met pas obstacle à l'imposition des sommes visées ci-dessus au nom de leurs bénéficiaires, lorsque ceux-ci peuvent être identifiés par l'administration.

²¹⁶ Ludovic AYRAULT, « Critère intentionnel et répression de la fraude fiscale : réflexion autour de l'irresponsabilité pénale en matière fiscale », *Revue tunisienne de fiscalité*, n°16, 2011, p. 384.

²¹⁷ O. GADHOUM, « La responsabilité pénale des personnes morales en matière de fraude fiscale », *op.cit.*, p. 34.

²¹⁸ Frédéric DESPORTES et Francis LE GUNHEC, *Le nouveau droit pénal*, Paris, Economica, t. 1, 2000, 7^e éd., p. 525.

²¹⁹ L'article L 88 dispose à cet effet que « *lorsque le recouvrement de certains impôts, droits, taxes et pénalités dus par les sociétés a été totalement compromis ou lorsque l'insolvabilité de celle-ci a été organisée par des manœuvres frauduleuses des personnes qui exercent en droit ou en fait, directement ou indirectement la direction effective de ces sociétés, ces personnes sont tenues solidairement responsables du paiement de ces impôts et pénalités* ». Si cet article permet une moralisation des affaires, on peut néanmoins s'interroger sur l'expression « *manœuvres frauduleuses* », qui en réalité confère des pouvoirs exorbitants aux agents du fisc.

²²⁰ Jean-Bernard MATTRET, « La dette publique : quels enjeux ? », *RFFP*, n°152, novembre 2020, p. 134.

²²¹ François ABENG MESSI, *Le territoire et l'impôt en droit fiscal camerounais*, Thèse de doctorat/Ph. D en droit public, Université de Yaoundé II, 2015, p. 399.

²²² Cette forme d'assistance peut se définir comme « *la procédure d'entraide organisée entre les administrations fiscales d'Etats différents en vue de faciliter les opérations d'assiette* ». Concrètement, cette assistance permet aux Etats d'échanger des informations nécessaires à la bonne

BAGAGNA note que « l'assistance au recouvrement résulte des conventions fiscales, lesquelles prévoient que chaque Etat contractant s'engage à assister l'autre au recouvrement des dettes fiscales »²²³. L'assistance administrative en matière fiscale est un mécanisme qui permet aux administrations fiscales des pays de lutter contre les planifications fiscales agressives dans la mesure où elles permettent de saisir le bénéficiaire effectif de certaines opérations financières.

Un consensus semble à cet effet se dégager progressivement à l'échelle internationale, notamment au sein de l'Union européenne et de l'OCDE²²⁴ sur le fait que le seul moyen d'y parvenir réside dans la coopération transfrontalière, et en particulier dans l'échange d'informations entre les Etats. Les autorités camerounaises ont pris conscience de la nécessité de coopérer dans ce sens à l'international²²⁵ même si le législateur doit davantage fournir des efforts ; le fait que celui-ci ne se soit pas encore saisi de la notion de bénéficiaire effectif est déplorable²²⁶, dans un contexte où l'impératif de rendement fiscal se pose avec acuité. Or, « l'assistance administrative est à la fois la tarte à la crème et l'arlésienne de la fiscalité internationale »²²⁷. En tout état de cause, l'assistance administrative internationale en matière fiscale est régie par une convention internationale. Il s'agit de la convention concernant l'assistance

application des conventions fiscales internationales, mais aussi en principe, les informations utiles à l'application de leur législation interne. Cf. Jérôme Nirmal THOMAS, *Le contrôle fiscal des opérations internationales*, Paris, L'Harmattan, 2004, p. 167.

²²³ BEGNI BAGAGNA, *L'harmonisation des politiques fiscales en zone CEMAC : esquisse de théorie du droit fiscal communautaire*, Thèse de doctorat/Ph.D en droit public, Université de Douala, 2012, p. 318.

²²⁴ Jonathan BURGER, *Les délits pénaux fiscaux : une mise en perspective des droits français, luxembourgeois et internationaux*, Thèse de doctorat en droit, Université de Nancy II, 2011, p. 194. L'auteur y présente l'OCDE, son rôle actif depuis 2000 dans la lutte contre la fraude fiscale internationale, ses rapports d'activités ainsi que la liste des paradis fiscaux présentée par l'organisation lors du sommet du G20 tenu à Londres le 2 avril 2009.

²²⁵ C'est le cas pour la coopération multilatérale et bilatérale. Au niveau multilatéral par exemple, en 2016, l'Etat du Cameroun, à travers le Ministère des finances, a confirmé son adhésion en sa qualité de membre associé du Cadre inclusif de l'OCDE. Il a ainsi marqué son engagement à la mise en œuvre cohérente des standards normatifs minima qui résulteraient des mesures relatives au projet *Base Erosion and Profit Shifting*. Au niveau bilatéral, l'on note en 2016 plusieurs accords de coopération entre les Cameroun et les pays étrangers : Allemagne, France, Sénégal et Bénin (Cf. Rapport de la DGI de 2016, pp. 79 et suivants ; Rapport 2017 de la DGI sur la coopération entre le Cameroun et l'Allemagne, p. 100).

²²⁶ La clause du « bénéficiaire effectif » fut introduite en 1977 aux articles 10 (dividendes), 11 (intérêts) et 12 (redevances) du modèle de convention fiscale de l'OCDE en vue de prévenir une forme spécifique d'abus : celui pouvant se produire lorsqu'une personne interposée dans l'Etat de résidence sert à faire transiter un revenu provenant de l'Etat de source vers une personne domiciliée dans un Etat tiers. Cf. Robert DANON, « Clarification de la notion de bénéficiaire effectif-Remarques sur le projet de modification du commentaire OCDE d'avril 2011 », *Revue fiscale*, n°7-8, 2011, p. 581.

²²⁷ Fabrice GOGUEL, « Assistance fiscale internationale et droits de la défense », *JCP-E*, n°11, Etude n°228, 1993, p. 128.

administrative mutuelle en matière fiscale²²⁸. Cette convention facilite l'identification soit du bénéficiaire effectif, soit du redevable solidaire d'un impôt.

Des poursuites peuvent être engagées après le plus souvent, une ultime information du redevable qui ne revêt pas la qualification d'acte de poursuite²²⁹. Cette rigueur vis-à-vis du contribuable vise à optimiser le recouvrement de l'impôt qui aurait pu s'améliorer s'il avait été procédé à une rénovation des mécanismes de collecte au plan international. Sous d'autres cieux, en plus de la coopération fiscale internationale, les banques ont fait apparaître une monnaie scripturale, c'est-à-dire par inscription sur un compte en banque, de plus en plus utilisée, surtout grâce au chèque et, dans une moindre mesure, au virement et à la lettre de change. Elle s'est développée par l'effet de l'informatique qui a permis de développer la carte de crédit et le prélèvement d'office de son compte bancaire²³⁰. Le paiement des sommes d'argent en est facilité²³¹. Il en est de même pour les paiements par internet²³². Une réforme de l'administration fiscale camerounaise allant dans ce sens est souhaitable, car de plus en plus, on observe une réduction de la fracture numérique. L'assistance administrative internationale participe également de la sécurisation des recettes fiscales.

2. La sécurisation par la digitalisation des procédures fiscales

Selon le Professeur Henri OBERDORFF, « *la transformation numérique des administrations publiques est un processus continu depuis plus de vingt ans. Elle se réalise par étapes grâce au développement de l'usage des technologies de l'information. Elle intègre de plus en plus de matériels informatiques, de logiciels spécifiques, d'outils numériques. Elle s'appuie dorénavant aussi sur les algorithmes et l'intelligence artificielle* »²³³. Pour le Professeur Jean-Louis BERGEL, « *le système juridique ne peut ignorer les conséquences des révolutions technologiques du monde moderne* »²³⁴.

²²⁸ La convention a été élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE en 1988 et a été amendée en 2010 par un protocole. La convention est l'instrument multilatéral le plus complet et offre toutes les formes possibles de coopération fiscale pour combattre l'évasion et la fraude fiscales.

²²⁹ L'article 1204 du code civil dispose que « *les poursuites faites contre l'un des débiteurs n'empêchent pas le créancier d'en exercer de pareilles contre les autres* ».

²³⁰ Philippe MALAURIE, Laurent AYNES, Philippe STOFFEL-MUNK, *Droit des obligations*, op.cit., p. 639.

²³¹ Jean-Louis RIVES-LANGE, « La monnaie scripturale, contribution à une étude juridique », *Etudes de droit commercial, à la mémoire de Henry CABRILLAC*, Paris, Librairies techniques, 1968, p. 405.

²³² Voir Claude Lucas De LEYSSAC et Xavier LACAZE, « Le paiement en ligne », *JCP-G*, 2001, p. 302 ; M. ESPAGNON, « Le paiement d'une somme d'argent sur internet », *JCP-G*, 1999, p. 131.

²³³ Henri OBERDORFF, « La transformation numérique de l'administration publique », *RDP*, n°5, 2020, p. 1173.

²³⁴ Jean-Louis BERGEL, *Théorie générale du droit*, op. cit., p. 174.

S'il est un truisme que la solidarité de paiement en matière fiscale participe activement au recouvrement des recettes fiscales et à la lutte contre la fraude fiscale, elle est également un instrument de modernisation fiscale. Si cette modernisation peut clairement s'énoncer (a), il faut également l'apprécier dans le contexte qui est celui du Cameroun (b).

a. L'instauration de la digitalisation des procédures fiscales

Les liens unissant la fiscalité et le numérique occupent une place croissante dans l'actualité et la doctrine en fait maintenant très souvent état²³⁵. La fiscalité camerounaise est marquée depuis plusieurs années par des mutations permanentes. Ces dernières s'effectuent dans l'optique de la moderniser, mais aussi d'instituer des transformations au sein de l'administration fiscale²³⁶. La législation et la réglementation fiscales ont été touchées par le bouleversement des pratiques économiques que permet le numérique²³⁷ ; aussi a-t-il fallu et faut-il encore réfléchir à l'adaptation du régime fiscal à l'économie numérique. A l'heure où la numérisation s'impose dans les activités économiques, la loi de finances pour l'exercice 2020 soumet certaines ventes effectuées en ligne au paiement des impôts²³⁸. Le législateur camerounais s'est ainsi adapté à l'évolution de la société dans un contexte où internet est considéré comme étant un « *support par excellence du commerce électronique* »²³⁹. Mais, revers de la médaille, le numérique, par le développement d'internet et des modes de communication, a favorisé un nouveau type de criminalité : la

²³⁵ Alexandre DUMONT, « Numérique et nouvel incivisme fiscal », *RFFP*, n°134, 2016, Fiscalité et Numérique, p. 73. Dans le même numéro, lire aussi Eloi DIARRA, « La fiscalité numérique : quel avenir ? », pp. 3-9 ; Cédric GUILLERMINET, « L'impact du numérique sur les procédures fiscales », pp. 55-60 ; Nadège YONAN-MERCADIER, « L'impôt sur les sociétés et l'économie numérique », pp. 25-30 ; Charles GUENE, « La fraude fiscale sur internet », *RFFP*, n°127, 2014, pp. 99-102 ; Aurélien DEHAINE, « Les ressources fiscales à l'ère du numérique : l'adaptation de la fiscalité locale », *RFFP*, n°143, 2018, pp. 105-108 ; Céline NDONGO DIMOUAMOUA, « Cameroun : mise en place d'un régime fiscal de promotion de l'économie numérique », *Droits africains des affaires*, n°4, 2021, p. 7 ; Jean-Raphaël PELLAS, « L'économie numérique à l'épreuve du Code Général des Impôts », *RFFP*, n°154, 2021, pp. 181-184.

²³⁶ Marthe Sandrine NGO NGWE BATOCK, *La spécificité de la contribution des patentes en droit fiscal camerounais*, Mémoire de Master recherche en droit public, Université de Yaoundé II, 2018, p. 1.

²³⁷ Xavier CABANNES, « L'administration fiscale française et l'obtention des données sur le contribuable à l'ère du numérique », *RAFiP*, n°1, 2015, p. 21.

²³⁸ Article 127 al 15, la loi n°2019/023 du 24 déc. 2019 portant loi de finances du Cameroun pour l'exercice 2020.

²³⁹ Renaud Etienniss OKOMEN TSAGUE, *La fiscalité du commerce électronique dans l'espace OHADA : éclairage rétrospectif et perspectives d'évolution à la lumière des systèmes fiscaux européens et nord-américains*, Thèse de doctorat/Ph.D en droit privé, Université de Yaoundé II, 2020, p. 2.

cybercriminalité notamment la « *cyberfraude fiscale* »²⁴⁰ bien qu'elle ne nous intéresse pas dans cette réflexion.

La modernisation des procédures fiscales via leur numérisation a contribué à rendre plus efficace le mécanisme de solidarité de paiement, non seulement dans la lutte contre la fraude fiscale, mais également dans la mobilisation des recettes fiscales²⁴¹. L'appréhension de l'outil numérique par l'administration fiscale s'est faite en deux étapes successives et différenciées. Après l'adaptation de ses procédures à ce nouvel outil, elle a su ensuite l'utiliser pour imposer au contribuable de nouvelles obligations fiscales. L'administration fiscale a pu s'adapter au numérique en le contrôlant et en rationalisant ses procédures. Avant d'être un outil de contrôle, le numérique est un outil contrôlé²⁴².

Plusieurs réformes entreprises par l'Etat du Cameroun, témoignent de la modernisation de l'administration fiscale et par voie de conséquence l'optimisation de la solidarité de paiement. La digitalisation de l'avis de mis en recouvrement couplée à la solidarité de paiement, ont entraîné une évolution à la hausse du nombre de plans de règlements conclus en 2018 dans le secteur forestier, soit 11 moratoires pour une dette globale moratoire de 5,6 milliards de FCFA²⁴³. Bien plus, la mise en place de la télédéclaration a permis une meilleure fidélisation des contribuables avec un taux de déclaration dans les délais avoisinant 100% à la Direction Générale des Impôts. Cédric GUILLERMINET a pu parler de « *la mise en place forcée des téléprocédures* »²⁴⁴. Ce procédé de déclaration a été mis en œuvre en 2014 au profit des contribuables relevant de la Direction des Grandes Entreprises, afin de réduire les nombreux déplacements (en moyenne 12 par an) effectués par ces entreprises pour l'accomplissement de leurs obligations déclaratives. En termes de bilan du lancement au mois de mai à décembre 2014, en moyenne 198 contribuables de la Direction Générale des Grandes entreprises utilisaient le dispositif de télédéclaration sur un

²⁴⁰ William GILLES, « Mutations et enjeux de la fraude fiscale face au développement de la cybercriminalité », in Irène BOUHADANA et William GILLES (dir.), *Cybercriminalité, cybermenaces et cyberfraude*, Paris, Les éditions IMODEV, 2012, pp. 114-123.

²⁴¹ La direction générale des impôts a lancé au Cameroun le 1^{er} juin 2016, la déclaration fiscale électronique. Il s'agit d'une mesure salutaire. Elle vient comme ça simplifier les procédures. Avant, il fallait par exemple, pour enregistrer un acte comme un bon de commande, passer par sa banque payer, prendre les droits d'enregistrement, revenir déposer aux impôts, et la division des impôts des grandes entreprises qui s'en occupe se trouve à Yaoundé, alors que le siège des affaires est la capitale économique, à Douala avant d'attendre enfin certains délais trop longs.

²⁴² Cédric GUILLERMINET, « L'impact du numérique sur les procédures fiscales », *RFFP*, n°134, 2016, p. 56.

²⁴³ République du Cameroun, Ministère des Finances, Direction générale des impôts, *Rapport annuel 2018*, 108 p.

²⁴⁴ Cédric GUILLERMINET, « L'impact du numérique sur les procédures fiscales », *op.cit.*, p. 56.

effectif de 408 contribuables, soit un pourcentage de 49% en valeur relative²⁴⁵.

Dans le même ordre d'idées, l'informatisation de l'avis de mise en recouvrement a permis un meilleur suivi de l'action en recouvrement et la fiabilisation des états de restes à recouvrer. Enfin, la digitalisation du fichier national des contribuables a permis un accroissement du portefeuille des moyennes entreprises et, d'une manière générale, l'amélioration du civisme fiscal. Cette digitalisation du fichier national des contribuables a également permis à l'administration fiscale d'avoir une maîtrise des effectifs de l'ensemble des redevables principaux et des redevables solidaires même si l'on peut questionner la portée véritable de cette numérisation dans le contexte socioéconomique camerounais.

b. L'appréciation critique de la digitalisation des procédures fiscales

L'influence de l'outil numérique se ressent sur les institutions administratives. Avec le développement de la technologie, l'administration camerounaise fait face à de nombreux obstacles notamment le manque d'infrastructures adaptées²⁴⁶. Si l'on peut saluer les initiatives de digitalisation des procédures fiscales opérées au Cameroun, on peut aussi s'interroger sur leur efficacité dans notre contexte. A l'heure où les technologies de l'information et de la communication sont d'un apport considérable aux activités humaines, l'avancée de la société du numérique tarde selon le Professeur Gérard PEKASSA NDAM, à atteindre substantiellement le continent africain²⁴⁷. Cette position est également celle du Président Abdoulaye WADE qui estime que « *l'évolution du numérique coupe le monde en deux parties qui communiquent de moins en moins entre elles. Le sud, sous-équipé en nouvelles technologies de l'information et de la communication, s'isole du savoir et de la connaissance développés dans le Nord* »²⁴⁸. Au Cameroun, le gap de la fracture numérique est important entre les chefs lieu des régions et les chefs de lieu de département et d'arrondissement. Pour résoudre cette problématique, le Professeur Abdoulaye WADE a proposé le concept de « *solidarité numérique* », comme solution au gap digital sur la route de l'e-civilisation²⁴⁹.

De nos jours, « *tout le monde s'accorde à reconnaître que les technologies de l'information et de la communication ont modifié en profondeur le paysage économique,*

²⁴⁵ République du Cameroun, Ministère des Finances, Direction générale des impôts, *Rapports annuel*, 2014, p.56.

²⁴⁶ Raïssa M. TCHOKONTE NGAYOU, *Service public et numérique en droit camerounais*, Mémoire de Master en droit public, Université de Yaoundé II, 2020, p. 26.

²⁴⁷ Gérard Martin PEKASSA NDAM, « Doctrine et diffusion du droit dans l'espace africain francophone », in Fabrice HOURQUEBIE (dir.), *La doctrine dans l'espace africain francophone*, Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 280.

²⁴⁸ Abdoulaye WADE, *Un destin pour l'Afrique*, Paris, Editions Michel LAFON, 2005, p. 180.

²⁴⁹ Ibid.

social, politique et humain à l'échelle de la planète. Et il n'y a aucune raison pour que l'Afrique échappe au bouleversement induit par les TIC »²⁵⁰. Bien que des efforts de digitalisation soient faits dans le domaine de la fiscalité notamment pour optimiser le recouvrement des recettes via le mécanisme de la solidarité de paiement, des difficultés persistent encore dans ce processus. D'abord, la digitalisation fait face à la précarité de l'économie qui est fondamentalement assise sur le secteur informel avec pour conséquence la difficulté pour le numérique à atteindre certaines activités génératrices de revenus. Bien plus, la fracture numérique ne permet pas à une bonne partie de potentiels contribuables d'avoir accès à l'internet avec un impact négatif sur les revenus fiscaux, et surtout une mise à l'écart des redevables qui ne peuvent bénéficier des bienfaits du numérique. Quand bien même les contribuables ont accès à l'internet, vient s'ajouter l'épineux problème de la crise énergétique avec pour conséquence les délestages non plus récurrents mais persistants encore dans certaines contrées du pays.

Si l'instrument fiscal n'arrive pas souvent à jouer le rôle qui devrait être le sien, c'est notamment parce que les textes fiscaux ne sont pas souvent bien conçus ; ils prennent rarement en considération les circonstances de tous ordres (économiques, administratives, sociologiques, politiques ...) qui conditionnent leur application²⁵¹. En définitive, si à l'ère du numérique l'administration fiscale doit faire face à des mutations en matière de fraude fiscale et d'accès aux données, l'Etat tend à se doter de moyens juridiques sans pour autant dévoyer ce qu'il doit être : une autorité morale²⁵². Tous ces maux sont de nature à atténuer le mécanisme de la solidarité de paiement dans ses fonctions de bonification et de sécurisation des recettes fiscales.

Conclusion

Le système fiscal n'apparaît pas toujours comme un ensemble ordonné et organisé. Il se présente plutôt comme le résultat d'options politiques, où entrent en jeu des contraintes d'ordre social et psychologique que le pouvoir s'efforce de combiner ou de concilier²⁵³. La notion juridique de solidarité de paiement est-elle clarifiée en droit fiscal camerounais ? Cette interrogation peut paraître quelque peu provocante à l'issue de notre étude. Pourtant elle est bel et bien posée. Le moins que l'on puisse écrire, au terme de la présente réflexion qui ne prétend pas à

²⁵⁰ Jacques BONJAWO, *Révolution numérique dans les pays en développement, l'exemple africain*, Paris, Dunod, 2011, p. 11.

²⁵¹ Ange BANGO, *L'élaboration et la mise en œuvre de la fiscalité dans les pays de la communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale*, Thèse de doctorat en droit, Université de Lyon III, Jean-Moulin, 2009, p. 29.

²⁵² Xavier CABANNES, « L'administration fiscale française et l'obtention des données sur le contribuable à l'ère du numérique », *op. cit.*, p. 39.

²⁵³ Yves F. ZOK A MOUBEKE, *De la dépense fiscale au processus de rationalisation par le concept de dépense fiscale : expérience française et perception au Cameroun*, Thèse de doctorat en droit public, Université de Paris I Panthéon-Sorbonne, 2014, p. 12.

l'exhaustivité est qu'il apparaît que le droit fiscal permet d'appréhender de manière relativement précise et objective la notion de solidarité de paiement. A ce titre, qu'il nous soit permis de faire deux observations.

D'abord, la notion de solidarité de paiement demeure formellement imprécise en droit fiscal camerounais. Pour s'en convaincre, il suffit de scruter les textes à la fois généraux et spécifiques pour arriver à cette conclusion. Si les textes à caractère général font un effort d'évoquer la solidarité de paiement, les textes spécifiques quant à eux demeurent muets sur ce mécanisme et par conséquent renvoient pour la compréhension aux textes généraux.

Ensuite, la solidarité de paiement, au-delà de son imprécision formelle, reste tout de même une notion caractérisée par sa précision réelle de telle sorte qu'il est loisible de cerner ses critères d'identification. Pour une clarification complète de cette notion, les sociétés savantes doivent être mises à contribution. Il reste à souhaiter que les sociétés savantes demeurent ces cercles de réflexion où universitaires, praticiens, administrateurs et magistrats apportent les acquis de leurs recherches et de leurs expériences afin de bâtir, entre les multiples champs disciplinaires qui constituent la richesse de la science financière et fiscale, non des murs mais des ponts²⁵⁴. Sa mission même, la doctrine la conçoit de la manière la plus large : elle commente les lois et les décisions de justice en vue d'en éclairer la portée, d'en réaliser une systématisation sans laquelle il n'y aurait pas de droit, mais aussi dans l'espoir de guider l'évolution de la jurisprudence et, plus largement, du droit²⁵⁵.

²⁵⁴ Pierre BELTRAME et Gilbert ORSONI, « Le rôle des sociétés savantes dans l'élaboration de la doctrine financière et fiscale », in *Constitution et Finances publiques*, op.cit., p. 294.

²⁵⁵ André TUNC, « La méthode du droit civil : analyse des conceptions françaises », *RIDC*, 1975, p. 828.

LA SECURITE FISCALE DANS LES ETATS DE L'AFRIQUE NOIRE FRANCOPHONE

Par

Dr Emmanuel AWONO ELOUNDOU

Ph. D en Droit Public

*Assistant à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques,
Université de Yaoundé II (Cameroun).*

RESUME :

Par le règlement des préoccupations du contribuable, notamment celles liées à la complexité et à l'instabilité du droit fiscal, la sécurité fiscale est à la fois un facteur d'attraction des investisseurs, et un gage de croissance économique. Dans les Etats d'Afrique noire francophone, elle présente la figure d'une garantie mitigée. En effet, même si la garantie des exigences de légalité de l'impôt, d'égalité devant l'impôt et de protection du contribuable contre les changements de la doctrine fiscale sont globalement avérées, celle qui se rattache aux exigences de prévisibilité, de stabilité et d'accessibilité de la loi fiscale est altérée. D'où la nécessité de les reformer. Dans ce sens, des efforts appréciables ont été initiés au plan jurisprudentiel. D'autres aspects de réforme sont envisageables au niveau textuel afin d'assurer une garantie optimale. Ainsi, l'érection de la sécurité juridique en principe général permettrait non seulement de le reconnaître comme un droit fondamental, mais aussi d'ériger la non rétroactivité de la loi fiscale en principe.

Mots clés : *impôt- non rétroactivité- légalité de l'impôt- égalité- stabilité- confiance légitime- sécurité juridique.*

ABSTRACT:

By resolving taxpayer concerns, particularly those linked to the complexity and instability of tax law, tax security is both a factor of attracting investors and a pledge of economic growth. In French-speaking black African states, it presents a figure of mixed guarantee. Indeed, even if requirements of tax legality, equality before tax and protection of the taxpayer against changes in tax doctrine are generally preserved, the guarantee of the requirements of predictability, stability and accessibility of the tax law remains limited. Hence the need to reform them. In this way, appreciable efforts have been initiated at the case law level. Others aspects of reform can be envisaged at the textual level in order to ensure an optimal guarantee. Thus, the establishment of legal security in general principle would allow to recognize it at fundamental right, and to establish the non-retroactivity of tax law as principle.

Keywords: *tax – non – retroactivity – tax legality – equality – stability – legitimate expectations – legal certainty*

Introduction

« *Les lois inutiles affaiblissent les lois nécessaires* ». Ainsi s'exprimait Charles-louis de Secondât de MONTESQUIEU¹ pour regretter l'inflation législative, une source d'insécurité juridique². Le droit fiscal « *ponctuellement instable* »³ apparaît comme un champ favorable au phénomène. Le trop grand nombre de textes, ainsi que le volume des informations y contenues peuvent être un obstacle à l'exigence de stabilité et d'accessibilité dans la mesure où le contribuable peut éprouver des difficultés à repérer la disposition adéquate⁴. A cela s'ajoute sa complexité, une préoccupation constante des contribuables⁵ et des juristes⁶. Les travaux du Président Olivier FOUQUET sont, à cet effet, assez éloquents. L'éminent juriste constate que « *l'instabilité et la complexité de la norme fiscale sont les premières causes d'insécurité juridique : les changements fréquents de la loi et les difficultés qui apparaissent lorsqu'il s'agit de l'interpréter constituent une source de risque pour l'ensemble des contribuables dans leur relation avec l'administration fiscale comme dans l'appréhension de la dimension fiscale d'un projet économique* »⁷. Il pourrait difficilement en être autrement surtout que « *quand le droit bavarde, le citoyen ne lui prête plus qu'une oreille distraite* »⁸. Cette affirmation du Conseil d'État français rappelle fort opportunément l'importance de l'art de la fabrication des lois et la nécessité pour ces dernières de prendre entièrement en compte les exigences et les garanties de la sécurité juridique, dont l'un des versants est sans doute fiscal.

Par référence à la sécurité fiscale, il s'agit tout d'abord de la sécurité juridique dans sa généralité. On parle de principe de sécurité juridique.

¹ MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, Livre XXIX, chap. XVI, 1748 ; Rapport public du Conseil d'État, *Sécurité juridique et complexité du droit*, 2006, Paris, La Documentation française, coll. EDCE, n°57, p. 233.

² Lire à propos, AKAM AKAM (A.), « Libres propos sur l'adage « nul n'est censé ignorer la loi » », *RASJ*, vol. 4, n°1, 2007, pp. 31-54. L'auteur évoque le caractère abstrait de cet adage qui, dans un contexte d'inflation législative, renforce l'insécurité juridique. Lire aussi, BILOUNGA (S. T.), « La crise de la loi en droit public camerounais », *Les annales du droit public*, n°11, 2017, pp. 21-56.

³ En France, Le groupe de travail chargé d'une réflexion sur les suites du rapport public 2006 du Conseil d'État susvisé estime que « *en moyenne, plus de 10 % des articles d'un code changent chaque année* ». Voir, Secrétariat Général du Gouvernement, Rapport au Premier Ministre, Avant-propos (p. 3) et Annexe III. « La mesure de l'inflation normative et ses causes ». Voir aussi, Rapport public du Conseil d'État, *Sécurité juridique et complexité du droit*, op. cit., p. 273.

⁴ OKOU (U.), *La sécurité juridique en droit fiscal. Etude comparée France-Côte d'Ivoire*, Thèse, Université de Paris Descartes, 2014, pp. 288-303.

⁵ ATANGA FONGUE (R.), *Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel : le cas du Cameroun*, Paris, L'Harmattan, 2008, p. 2.

⁶ Conseil d'État, *Sécurité juridique et complexité du droit*, op. cit., p. 229.

⁷ FOUQUET (O.), *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, Rapport au Ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, 2008, p. 7.

⁸ Rapport public du Conseil d'État, 1991, *De la sécurité juridique*, Paris, La Documentation française, p. 10.

Selon une certaine doctrine, la sécurité juridique est rattachée à l'idée même de droit⁹. Elle apparaît à la fois comme la finalité du droit¹⁰, son fondement¹¹ et sa condition essentielle¹² et indispensable¹³. En droit européen¹⁴, c'est le principe selon lequel les particuliers et les entreprises doivent pouvoir compter sur une stabilité minimale des règles de droit et des situations juridiques. C'est ainsi qu'il en découle un certain nombre de règles de droit positif, comme la non-rétroactivité des textes, ou le principe de confiance légitime¹⁵ qui sera implicitement repris par le Conseil d'État¹⁶. Dans le contexte africain, au plan supranational notamment, le Traité révisé de l'OHADA prend en compte à la fois la sécurité juridique et la sécurité judiciaire¹⁷. Il exprime la double dimension de la notion de sécurité juridique au sein des Etats parties au Traité OHADA¹⁸ : la dimension textuelle ou normative qui se traduit par la précision, la cohérence et le caractère complet de la norme juridique applicable¹⁹ ; et la dimension processuelle ou institutionnelle²⁰ qui s'exprime par la simplicité et l'adaptabilité des règles de procédure. Cependant, au sein de l'OHADA, la sécurité juridique n'a que la valeur d'un objectif²¹, celui de l'uniformisation du droit en vue de « *l'assainissement de l'environnement juridique des affaires* »²².

En Côte d'Ivoire, la note administrative consacrée aux règles de contrôle de l'impôt²³ considère aussi la sécurité juridique comme un

⁹ POUGOUE (P-G), « Les figures de la sécurité juridique », *RASJ*, vol. 4, n°1, 2007, p. 4.

¹⁰ Ibid. p. 1.

¹¹ FROMONT (M.), « Le principe de sécurité juridique », *AJDA*, 1996, p. 178.

¹² BÉRANGER (H.) et FILS (E.) (rédac.), « La sécurité juridique », Avant-propos de la 4^{ème} Convention des juristes de la Méditerranée, Acte du colloque d'Alger, 9-10 décembre 2012, *JCP-G*, suppl. au n°27, 2013.

¹³ Rapport public du Conseil d'Etat, *Sécurité juridique et complexité du droit*, Paris, La Documentation française, coll. EDCE, n°57, 2006, p. 281.

¹⁴ Voir en ce sens : CJCE, 6 avril 1962, *Bosch*, Rec. p. 89.

¹⁵ GUINCHARD (S.), DEBARD (Th.), *Lexique des termes juridiques*, Paris, Dalloz, 2017, 25^{ème} éd., p. 1882 ; voir en ce sens : CJCE, 5 mai 1981, *Dürbeck*, Rec. p. 1095.

¹⁶ CE Ass., arrêt du 24 mars 2006, Société KPMG et autres, Rec. p. 154.

¹⁷ Voir préambule du Traité de Port-Louis (Ile Maurice) du 17 octobre 1993 modifié par le Traité de Québec (Canada) du 17 octobre 2008.

¹⁸ Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires.

¹⁹ MEYER (P.), « La sécurité juridique et judiciaire dans l'espace OHADA », *Penant*, n°855, avril-juin 2006, p. 151.

²⁰ Ibidem ; Voir dans le même sens, NZOHABONAYO (A.), « La préservation de la sécurité juridique et judiciaire des affaires à travers les formations : le cas de l'ERSUMA et des commissions nationales OHADA », *RDU*, Vol. 23, 19 mars 2018, pp. 127-143 ; EKANI (S. C.), « Intégration, exequatur et sécurité juridique dans l'espace OHADA. Bilan et perspective d'une avancée contrastée », *RIDE*, 2017, t. XXXI, pp. 55-84.

²¹ MEYER (P.), « La sécurité juridique et judiciaire dans l'espace OHADA », op. cit., p. 151. ; Voir ISSA-SAYEGH (J.), « Introduction du Traité aux actes uniformes de l'OHADA », in *Traité OHADA, Actes uniformes, généralités*, D-02-17.

²² Article 1^{er} du Traité de Port-Louis du 17 octobre 1993 précité.

²³ Côte-d'Ivoire, Note n°3333/MEMEF/DGI-DLC/nt 023-023/2002-12ba du 26 décembre 2002.

objectif poursuivi en droit fiscal alors que la Chambre administrative de la Cour Suprême l'envisage comme un moyen de protection des droits acquis²⁴. De même au Bénin, la sécurité juridique a été utilisée par le juge constitutionnel comme une garantie de « *l'intelligibilité des textes normatifs* »²⁵.

Puisant ses racines dans la sécurité juridique²⁶, la sécurité fiscale est formée du substantif « *sécurité* » et de l'adjectif « *fiscale* ». La sécurité est un nom féminin issu du latin *securitas*, de *securus* qui signifie sûr, *sinecura*, c'est-à-dire sans soucis, sans inquiétude, calme. Elle exprime la « *situation objective correspondant à l'absence réelle de danger* »²⁷. C'est ainsi que l'on peut parler de l'obligation de sécurité, de sécurité publique, de sécurité sociale, de sécurité juridique, mais aussi de sécurité fiscale. L'adjectif *fiscal* pour sa part exprime ce qui se rapporte à l'impôt ou à la fiscalité. Par impôt, il faut voir « *une forme spécifique de prélèvement obligatoire auquel sont soumis les contribuables* »²⁸. L'impôt est principalement destiné à financer les dépenses budgétaires de l'Etat et de certains organismes publics, collectivités territoriales décentralisées, et établissements publics²⁹. Il est aussi considéré comme un instrument d'intervention économique et de régulation sociale³⁰. Au regard de ce qui précède, la garantie de la sécurité fiscale peut être définie dans le cadre de cette étude comme exprimant tout mécanisme qui prémunit le contribuable contre les risques de changements des régimes d'imposition.

Dans les Etats de l'Afrique noire francophone³¹ le problème de la sécurité fiscale découle des préoccupations constantes des contribuables vis-à-vis non seulement de la législation fiscale, notamment sa complexité, ses mutations³² et son renouvellement annuel, mais aussi des nombreuses

²⁴ Elle affirme qu'un « *acte, qui prive d'effets, même temporairement, des actes administratifs créateurs de droits devenus définitifs, porte atteinte au principe de la sécurité juridique et aux droits acquis* » : Voir CA-CS de Côte d'Ivoire, arrêt n°12, 23 avril 2008, Req. n°2007-121 REP du 12 avril 2007, Association du quartier Houphouët-Boigny et autres c/Ministère de la construction et l'urbanisme.

²⁵ Voir, Cour Constitutionnelle du Bénin, DCC 17-090 du 25 avril 2017 ; Cour Constitutionnelle du Bénin, DCC 06-074 du 08 juillet 2006.

²⁶ Sur ce point, lire utilement POUGOUE (P-G), « Les figures de la sécurité juridique », *op. cit.* pp. 1-8.

²⁷ *Ibid.*, p. 1.

²⁸ BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 2020, 14^{ème} éd., p. 23.

²⁹ CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, coll. Quadrige, 2017, 11^{ème} éd., p. 526.

³⁰ *Ibidem*.

³¹ L'étude portera davantage sur le Bénin, le Burkina-Faso, le Cameroun, la République Démocratique du Congo, la Côte d'Ivoire, le Gabon, le Mali, le Congo, le Sénégal et le Togo.

³² OUEDRAOGO (S.-M.), « Regard extérieur sur les mutations récentes des administrations fiscales », in Magloire ONDOA et Patrick Edgard ABANE ENGOLO (dir.), *Les transformations contemporaines du droit public en Afrique*, Paris, L'Harmattan, 2018, p. 78.

transformations des administrations fiscales³³. C'est ainsi que la question a intéressé la doctrine locale³⁴ même si elle n'a pas été envisagée dans une approche comparative au sein d'un ensemble d'Etats du continent. C'est ce qui justifie que la présente étude portée sur le cas des Etats de l'Afrique noire francophone. Le choix est aussi relatif à la communauté linguistique caractéristique de ces Etats qui partagent le français comme langue officielle³⁵, et à la similitude du contenu des législations fiscales en raison de la convergence de leurs modèles juridiques³⁶.

Au regard de ce qui précède, il s'avère que notre étude mérite d'être effectuée à plus d'un titre. D'abord, il s'agit de mobiliser les critères d'identification de la sécurité fiscale dans ces Etats. L'étude vise alors à mettre en avant les paramètres que la norme fiscale doit afficher pour répondre à l'exigence de sécurité fiscale. D'autre part, la recherche permet de voir comment la fiscalité de ces Etats protège les contribuables dans un contexte marqué par l'incitation aux investissements et l'optimisation de la croissance économique. De ce point de vue, le sujet s'enracine certes dans un projet politique, celui de la tradition démocratique, mais a aussi une portée économique indéniable. Dans ce cadre, le besoin de sécurité fiscale se fait de plus en plus ressentir³⁷ aussi bien pour ces Etats en quête d'investissements³⁸, que pour le contribuable qui recherche un cadre rassurant pour mener à bien ses activités.

Fort de ces considérations, il semble judicieux de se poser la question suivante : **la sécurité fiscale est-elle garantie dans les Etats de l'Afrique noire francophone ?** Une telle question aboutit à l'hypothèse d'une garantie mitigée. Pour y parvenir, l'approche méthodologique retenue est le positivisme juridique³⁹ avec un recours au droit comparé. A partir de l'analyse des textes juridiques et de la jurisprudence régissant les impositions ou la fiscalité dans les États sous étude, l'on constate que la sécurité fiscale est avérée (I) et altérée (II).

³³ A ce propos, lire utilement PEKASSA NDAM (G.-M.), « Les transformations de l'administration fiscale camerounaise », in Magloire ONDOA (dir.), *L'administration camerounaise à l'heure des réformes*, Paris, L'Harmattan, coll. Harmattan Cameroun, 2010, p. 29.

³⁴ Voir NGAVANGA (N. M.), *L'incidence du contentieux de la nullité sur la sécurité juridique du contribuable en droit fiscal camerounais*, Thèse de doctorat/Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II, 2018-2019, 275 p. ; OKOU (U.), *La sécurité juridique en droit fiscal. Etude comparée France-Côte d'Ivoire*, op. cit.

³⁵ CABANIS (A.), GUEYE (B.), « Dire le droit constitutionnel en Afrique francophone », *Droit sénégalais* n°11, 2013, p. 105.

³⁶ BALDE (S.), *La convergence des modèles constitutionnels. Etude des cas en Afrique subsaharienne*, Paris, Publibook, 2011, 536 p.

³⁷ BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit., p. 227.

³⁸ BOUVIER (M.), « La sécurité fiscale : une politique publique à part entière », *RFFP*, n°130, 2015, p.v.

³⁹ CHAMPEIL-DESPLATS (V.), *Méthodologie du droit et des sciences du droit*, Paris Dalloz, coll. Méthodes du droit, 2014, p. 111.

I. La sécurité fiscale avérée

L'observation des systèmes fiscaux des Etats sous étude permet d'affirmer que les exigences qui se rapportent directement ou exclusivement à la matière fiscale, notamment les principes de légalité et d'égalité devant l'impôt et de la protection du contribuable contre les changements de la doctrine fiscale sont bien garanties. Non seulement leur consécration est expressément articulée (A), mais leur protection est aussi diversement opérée (B).

A. La consécration expressément articulée

Dans les Etats de l'Afrique noire francophone, les Constitutions et les lois en vigueur proclament les principes de légalité de l'impôt et d'égalité devant l'impôt (1) pour assurer la sécurité dans la confection de la norme fiscale, alors que la protection du contribuable contre les changements de la doctrine fiscale est instituée (2) pour assurer la sécurité dans l'exécution de la norme fiscale.

1. La proclamation des exigences de légalité et d'égalité de l'impôt

Les principes de légalité et d'égalité de l'impôt sont deux exigences qui doivent être pris en compte dans le processus d'élaboration de la loi fiscale afin d'assurer la sécurité fiscale.

La légalité de l'impôt ou principe de la légalité fiscale s'articule autour de deux attributs théoriques porteurs de sécurité fiscale. Le premier désigne la compétence du pouvoir législatif en matière d'impôts et permet de distinguer les questions fiscales qui sont du domaine de la loi, de celles qui doivent être traitées par des règlements. Elle exprime donc le « caractère de ce qui doit être établi par la loi »⁴⁰. Le second renvoie à l'obligation qui pèse sur l'administration fiscale de se soumettre au droit durant la mise en œuvre des prélèvements obligatoires⁴¹.

Suivant la première acception, la légalité⁴² est gage de sécurité fiscale dans la mesure où elle permet d'éviter ou de limiter la prolifération des normes fiscales et l'embarras dans lequel le contribuable pourrait se retrouver pour identifier la norme adéquate. Le projet d'élaboration de la norme fiscale est alors précédé d'une bonne réflexion pour déterminer au-delà de la nécessité d'une telle opération, son niveau d'adéquation, c'est-à-dire s'il faut recourir à un texte législatif ou réglementaire. La légalité selon

⁴⁰ CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, op. cit., p. 526.

⁴¹ AKONO ONGBA SEDENA, *L'apport du juge administratif au droit fiscal au Cameroun*, Thèse de Doctorat/Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II, 2013, p. 174.

⁴² Etabli depuis fort longtemps au Royaume uni de Grande Bretagne, le principe de légalité a un fondement fiscal. Ainsi, la Magna Carta de 1215 consacra ce principe en disposant : « aucun écuage ou aide ne sera établi dans notre Royaume, sans le consentement du commun Conseil de notre Royaume à nous, que ce soit pour le rachat de notre personne, la chevalerie de notre fils aîné et le mariage de notre fille aînée, une fois seulement et en ce cas ne sera levée qu'une aide raisonnable ».

cette acception première est d'abord posée par les constituants des Etats sous étude. Les formules diffèrent selon les cas⁴³, mais le contenu est le même. Les dispositions qui le consacrent donnent mandat au parlement de légiférer en matière de création des impôts et taxes et détermination de l'assiette, du taux et des modalités de recouvrement de ceux-ci. Il est ensuite repris par les lois. Au Bénin par exemple, la loi⁴⁴ dispose qu'« aucune recette ne peut être liquidée ou encaissée si elle n'a pas été autorisée par une loi de finances ».

La légalité ainsi appréhendée assure aussi la stabilité du droit fiscal en évitant de tomber dans l'illégalité. Ce faisant, elle implique la seconde acception de la légalité pour désigner la « conformité à la loi »⁴⁵, la non-infraction à la loi⁴⁶, mieux le respect de la répartition entre le domaine fiscal législatif et le domaine fiscal réglementaire établi par le constituant. Le professeur Jacques CHEVALLIER écrit dans ce sens que « le principe de légalité implique [...] l'assujettissement de la puissance de l'Etat : l'activité des divers organes de l'Etat va se trouver enchaînée et régie par le Droit »⁴⁷. Ainsi, la légalité désigne le « caractère de ce qui est conforme à la loi [...], plus largement au Droit écrit, parfois même au Droit positif dans son ensemble »⁴⁸. Les préambules des Constitutions togolaise, béninoise et gabonaise notamment, consacrent la légalité au sens large par l'affirmation respective de l'« Etat de droit »⁴⁹ et de la « légalité républicaine »⁵⁰. La stabilisation du droit et la sécurisation des contribuables sont dès lors assurées dans la production de la norme fiscale dans la mesure où les acteurs du processus d'élaboration de la loi de l'impôt sont tenus de se conformer au droit positif. Aussi, l'administration fiscale est tenue de respecter le domaine de production et par conséquent

⁴³ Voir à titre d'exemple, les articles 122 de la Constitution de la République démocratique du Congo du 18 février 2014 ; 98 de la Constitution béninoise du 11 décembre 1990 ; 47 de la loi n°47/2010 du 12 janvier 2011 portant révision de la Constitution gabonaise du 26 mars 1991 ; 26 alinéa 1^{er} d) 3) de la loi n°96/06 du 18 janvier 1996 portant révision de la Constitution camerounaise du 02 juin 1972.

⁴⁴ L'article 6 de la loi organique n°2013-14 du 27 septembre 2013 relative aux lois de finances. Voir aussi, l'article 8 de la loi n°20.2014 relative aux lois de finances et à l'exécution du budget au Gabon qui dispose que : « l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des prélèvements obligatoires, ne peuvent être établis, supprimés ou modifiés que par (...) une loi de finances ». Au Cameroun, l'alinéa 6 de l'article 4 de la loi n°2018-012 du 12 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques va dans le même sens que les textes évoqués ci-avant : « aucun impôt ne peut être émis, recouvré ou exonéré, [...], sans avoir été autorisée par une loi de finances ».

⁴⁵ MALAURIE (Ph.) et AYNES (L.), *Introduction à l'étude du droit*, Paris, LGDJ, 2020, 8^{ème} édition, p. 381 ; Voir dans ce sens, CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, op. cit., p. 600.

⁴⁶ EISENMANN (Ch.), *Cours de Droit Administratif*, Paris, LGDJ, Tome I, 1983, p. 227.

⁴⁷ CHEVALLIER (J.), « La dimension symbolique du principe de légalité ». Texte présenté au séminaire du Valais sur « Le principe de légalité », *Crans-sur-Sierre*, 30-31 mai et 1^{er} juin 1990, p. 1652.

⁴⁸ MALAURIE (Ph.) et AYNES (L.), *Introduction à l'étude du droit*, op. cit., p. 381.

⁴⁹ Voir, le préambule de la Loi n°90-32 du 11 décembre 1990 portant Constitution de la République du Bénin ; le Préambule de la Constitution Togolaise du 15 mai 2019.

⁵⁰ Voir le préambule de la loi n°47/2010 du 12 janvier 2011 portant révision de la Constitution de la République gabonaise du 26 mars 1991.

de se conformer aux prescriptions normatives. La légalité contribue ainsi grandement à la sécurisation de la relation fiscale entre l'administration et les contribuables dans la mesure où ces derniers sont rassurés de ce que les actes d'imposition auxquels ils sont soumis ont été édictés en conformité avec le droit. La sécurité fiscale est également soutenue par le principe de l'égalité devant l'impôt.

Le principe de l'égalité de l'impôt peut être considéré suivant une acception générique et une acception spécifique. Suivant la première acception, le principe consiste en l'égalité des contribuables devant la loi fiscale. L'impôt assure ainsi la stabilité du droit fiscal et participe à la sécurité juridique dans la mesure où tous les contribuables qui se trouvent dans une situation identique sont traités de la même manière. Dans certains Etats d'Afrique noire francophone, le principe est consacré de manière implicite au plus haut niveau de la hiérarchie kelsénienne des normes⁵¹. Les Constitutions burkinabé⁵² et Congolaise⁵³ quant à elles ont clairement exprimé cette exigence en matière fiscale. Elles disposent respectivement que « *le devoir de s'acquitter de ses obligations fiscales conformément à la loi s'impose à chacun* » ; « *Tout congolais (...) a en outre, le devoir de s'acquitter de ses impôts et taxes* ».

Dans sa conception spécifique, le principe d'égalité est entendu comme l'égalité devant l'impôt. C'est ce principe qui fonde la justice fiscale. Mais l'égalité dont il s'agit est davantage une égalité par l'impôt que d'une stricte égalité devant l'impôt utilisé comme outil de redistribution. Elle suppose une proportionnalité fiscale, en mettant en place des taux progressifs afin d'assurer entre contribuables, une répartition plus juste de la charge fiscale et de favoriser une égalité de sacrifices financiers. Elle s'articule autour de la formule selon laquelle : « *chacun doit participer en proportion de ses capacités aux charges publiques* »⁵⁴ ou encore « *chacun doit participer, en proportion de ses capacités au financement des dépenses publiques* »⁵⁵.

Par la proclamation de l'égalité devant l'impôt, tous les contribuables ont le sentiment d'être tenus par les obligations fiscales, même si le montant de l'impôt à payer est modulable suivant les facultés contributives réelles de chacun. La sécurité fiscale s'avère être ainsi générale. Ce sentiment de sécurité persiste même lorsqu'il y a une réforme

⁵¹ Au Togo, l'article 2 de la Constitution de la VI^{ème} République affirme que « *La République togolaise assure l'égalité devant la loi de tous les citoyens sans distinction d'origine, de race, de sexe, de condition sociale ou de religion* » ; au Cameroun, la loi n° 96/006 du 18 janvier 1996 portant révision de la Constitution du 2 juin 1972 proclame dans son préambule que : « *Tous les hommes sont égaux en droits et en devoirs* ». Dans le dispositif, l'alinéa 2 de l'article 1^{er} de la même loi dispose que l'Etat « *assure l'égalité de tous les citoyens devant la loi* ». Au Gabon, voir le préambule et article 2 de la Constitution du 26 mars 1991 révisée le 11 janvier 2018. Au Bénin, voir point numéro 5 du préambule de la Constitution 11 décembre 1990.

⁵² Article 17 de la Constitution burkinabé.

⁵³ Article 65 de la Constitution de la République démocratique du Congo.

⁵⁴ Préambule de la Constitution camerounaise du 2 juin 1972.

⁵⁵ Préambule de la Constitution gabonaise du 26 mars 1991 révisée le 11 janvier 2018.

fiscale. Il suffit que la réforme dont il est question ait une portée générale et qu'elle ne vise pas certaines catégories de contribuables.

Au regard de ce qui apert, il est noté que l'élaboration de la norme fiscale est sous-tendue par la sécurité fiscale. Cette dernière est aussi portée par l'obligation de protection contre les changements de la doctrine fiscale dans le cadre de l'exécution de la norme fiscale.

2. L'institution de la protection contre les changements de la doctrine fiscale

Une fois la norme fiscale confectionnée, elle a vocation à s'appliquer. Or il s'avère très souvent que la norme fiscale contient des imprécisions qui appellent des clarifications de la part du fisc. L'interprétation ainsi opérée prend la dénomination de doctrine fiscale et se traduit par la publication des instructions, circulaires ou tout autre document administratif⁵⁶. Elle lie l'administration fiscale de sorte que toute interprétation ultérieure contraire et défavorable au contribuable ne puisse lui être opposable. Il peut arriver que le fisc interprète une disposition fiscale dans un sens qui modifie son interprétation initiale, soit par le fait d'une inadéquation avec l'esprit du texte interprété, ou en raison d'un changement ultérieur, ou enfin par des clarifications supplémentaires. Le contribuable de bonne foi est protégé contre les effets négatifs de cette nouvelle interprétation facteur d'imprévisibilité et un vecteur d'insécurité juridique, notamment lorsqu'elle ne lui assure pas le maintien des droits acquis par l'interprétation initiale. L'interprétation du fisc peut avoir une portée générale ou personnelle.

L'interprétation a une portée générale lorsqu'elle est faite à l'initiative de l'administration fiscale. La Note officielle relative au contrôle fiscal en Côte d'Ivoire qui reprend l'article 21 (2) du LFP précise que « *lorsque l'administration apprécie favorablement la situation fiscale d'un contribuable au regard des textes dans un objectif de sécurité juridique, cette interprétation est opposable à l'administration* »⁵⁷. Son contenu est identique aux articles 37 du LPF camerounais et 1103 ter du Code général des impôts béninois.

L'interprétation a une portée individuelle lorsqu'elle est faite à la demande du contribuable. Elle est dénommée rescrit fiscal ou « *tax ruling* »⁵⁸. Il s'agit d'un outil traditionnel du droit fiscal consistant en une prise de position anticipée de l'administration fiscale sur une opération particulière. Au Cameroun comme en Côte d'Ivoire⁵⁹, au Mali⁶⁰, et très

⁵⁶ Voir articles 21 (1) du L.P.F. ivoirien ; 37 du LPF camerounais et 1103 ter du Code général des impôts béninois.

⁵⁷ Note n°3333/MEMEF/DGI-DLC/nt 023-023/2002-12/ba du 26 décembre 2002, in *Doctrine administrative : 1996-2002* (t. 2), p. 224 et s. (pour la Côte d'Ivoire).

⁵⁸ Aux États-Unis d'Amérique, le rescrit (ou *ruling*) se présente sous deux aspects. Il peut s'agir d'abord d'une interprétation des textes fiscaux publiée par l'administration (*revenue ruling*) et qui s'apparente aux instructions administratives françaises. Il peut s'agir aussi d'une réponse écrite du Fisc à un contribuable (*private ruling*).

⁵⁹ Article 21 du LPF ivoirien.

récemment au Bénin⁶¹, il est indiqué que « *tout contribuable peut, préalablement à la conclusion d'une opération sous la forme d'un contrat, d'un acte juridique ou d'un projet quelconque, solliciter l'avis de l'Administration sur le régime fiscal qui lui est applicable. Lorsque le contribuable a fourni à l'Administration l'ensemble des éléments nécessaires à l'appréciation de la portée véritable de l'opération en cause, la position énoncée par celle-ci garantit le contribuable contre tout changement d'interprétation ultérieur* »⁶². Cette procédure du rescrit fiscal permet ainsi au contribuable de saisir l'administration fiscale à l'effet de connaître le régime fiscal à appliquer à une opération envisagée. On peut se féliciter de ce que cette procédure soit consacrée par ces Etats dans la mesure où elle présente un intérêt tout particulier pour les contribuables qui envisagent un montage juridique particulièrement complexe ou inédit. La réponse que lui apporte l'administration lui permet de conduire son projet en connaissance de cause⁶³. Cette réponse, opposable, sécurise l'opération et non seulement s'inscrit dans le cadre des relations entre l'administration et les usagers⁶⁴, mais aussi constitue un moyen de prévenir les conflits et les contentieux lors de l'exercice du contrôle fiscal.

La multiplication des textes et les risques d'insécurité qui pourraient en découler sont bien heureusement réglés par l'institution des manuels dénommés « *Doctrine administrative* »⁶⁵ ou « *Recueil de doctrine administrative fiscale* »⁶⁶ dont la parution est à vocation périodique. Ce document comporte l'essentiel de la doctrine administrative rendue publique avec pour but d'assurer l'harmonisation des interprétations et d'éviter au contribuable les erreurs d'interprétation. On se trouve alors en face d'un mécanisme de garantie de la sécurité fiscale qui émerge dans les Etats de l'Afrique noire francophone et qui est renforcé par une diversité de procédés de protection.

B. La protection diversement opérée

Au-delà de l'énoncé textuel, la garantie de la sécurité fiscale est renforcée dans les systèmes fiscaux des Etats africains noirs francophones par une protection non contentieuse (1) et contentieuse (2).

⁶⁰ Il a été introduit par la Loi n°2017-073 du 26 décembre 2017 portant loi de finances.

⁶¹ Article 1103 ter du CGI béninois. Il est introduit par la Loi n°2020-33 portant loi de finances pour la gestion 2021.

⁶² Article L33 bis du LPF camerounais. Cette procédure a été introduite par la Loi n°2007/005 du 26 décembre 2007 portant loi de finances de l'exercice budgétaire 2008. En 2017, la DGI a reçu et traité 28 demandes de rescrit fiscal : cf. Direction Générale des Impôts, Rapport annuel, 2017, p. 84.

⁶³ BILOUNGA (S. Th.), « Les droits du contribuable au Cameroun », op. cit. p. 112 ; Voir aussi, ATANGA FONGUE (R.), *Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel*, op. cit. 342 p.

⁶⁴ RUSSEL (F.), *Rapport sur la proposition de loi créant une liste française des paradis fiscaux*, AN, 2018, n°683, p. 14.

⁶⁵ En Côte d'Ivoire.

⁶⁶ Au Mali et au Cameroun.

1. La protection non contentieuse

La protection non contentieuse est celle opérée par l'administration fiscale. Dans le fonctionnement des systèmes fiscaux sous étude, le contribuable peut la saisir pour se prémunir, comme cela a été indiqué plus haut, contre les changements de la doctrine fiscale. La demande doit être formulée, selon le cas soit avant la date d'expiration du délai dont dispose le contribuable pour faire sa déclaration, soit en l'absence d'obligation déclarative, avant la date de paiement de l'impôt concerné. La demande de rescrit doit être adressée par écrit au Directeur Général des Impôts⁶⁷. L'Administration répond dans un délai⁶⁸ ou, en cas de demande incomplète, à partir de la réception des compléments d'informations demandés. Ainsi, au Cameroun, la DGI a reçu et traité 28 demandes de rescrit fiscal en 2017⁶⁹.

Le contribuable peut aussi saisir l'administration fiscale par une réclamation préalable. Ce mécanisme y occupe une place de choix dans la préservation de la sécurité fiscale, étant entendue comme l'acte par lequel le contribuable s'adresse à l'autorité fiscale afin d'obtenir ce qu'il estime être son dû, de respecter son droit⁷⁰. Au surplus, comme le remarque Monsieur Roland ATANGA FONGUE, « *l'examen du traitement processuel des réclamations des contribuables [...] montre que les recours devant l'administration demeurent de loin la modalité essentielle de la résolution des conflits entre les contribuables contrôlés et l'administration* »⁷¹. C'est une contestation portant sur le bien-fondé de tout ou partie d'une imposition⁷². Plus précisément, c'est un acte par lequel le contribuable doit saisir l'administration fiscale avant de saisir le tribunal compétent⁷³.

L'essentiel de la doctrine fiscale la perçoit suivant l'impératif de sa mise en œuvre préalable par les contribuables requérants. Selon les cas, le litige est porté devant le juge compétent⁷⁴, après notification de la décision de l'administration au réclamant⁷⁵ ou à l'expiration du délai⁷⁶ dont le non-

⁶⁷ Article 1103 ter du CGI béninois.

⁶⁸ Au Bénin, le délai est de trois (03) mois à partir de la réception de la demande (article 1103 ter du CGI).

⁶⁹ Voir, Direction Générale des Impôts, Rapport annuel, 2017, p. 84.

⁷⁰ CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, op. cit., p. 860.

⁷¹ ATANGA FONGUE (R.), *Le contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel : le cas du Cameroun*, op. cit., p. 279.

⁷² BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit., p. 123.

⁷³ Ibidem.

⁷⁴ Sur l'attribution des compétences au juge en matière fiscale, voir notamment articles 709 et 710 – VI du CGI au Sénégal ; articles L 199 et L 281 du LPF en Côte d'Ivoire ; articles P-1033, 1077 et 1119 du CGI au Gabon ; article 1108 du CGI au Bénin ; articles 649, 655 et 659 du CGI au Burkina Faso ; articles L115 et L 126 du LPF au Cameroun.

⁷⁵ A propos des délais de saisine du juge fiscal, ils sont dans la plupart des Etats de deux mois à partir de la réception de l'avis portant notification de la décision ou de la décision implicite de rejet dans la plupart des Etats : article 708-III du CGI au Sénégal ; article 656 (1) et (2) du CGI au Burkina Faso ; article L 199 du LPF en Côte d'Ivoire ; article 1108 du CGI au Bénin ; article 1036 du CGI au Gabon ; article 670 du CGI au Mali ; article L126

respect abouti à la forclusion⁷⁷. Ainsi, sous certaines conditions⁷⁸, le contribuable qui se croit imposé à tort ou surtaxé peut en faire réclamation, par écrit directement au ministre des finances⁷⁹ ou au Directeur général des impôts⁸⁰ ou saisir au titre d'un recours hiérarchique, le Chef de Centre Régional des impôts ou le Directeur en charge des grandes entreprises selon le montant des dégrèvements sollicités⁸¹. Gilles NOEL parle d'une « obligation qui institue plusieurs contraintes qui conditionnent étroitement l'action contentieuse du contribuable »⁸². Pour Félix ATECK A DJAM, c'est une « obligation [...] qui s'impose à l'administré qui entend élever une contestation dans une situation qui n'a pas encore fait l'objet d'une décision administrative »⁸³. Le professeur Thierry LAMBERT penche pour « un recours [...] obligatoire sous peine d'irrecevabilité »⁸⁴. Cet impératif va emmener certains auteurs à considérer la réclamation préalable comme une protection précontentieuse de l'administration fiscale⁸⁵. Mais, il faut noter que cette lecture ne saurait totalement convaincre.

du LPF au Cameroun. Lire dans le même sens, BARRILARI (A.) et DRAPE (R.), *Lexique fiscal*, Paris, Dalloz, 1992, 2^{ème} éd., p. 144.

⁷⁶ L'absence de réponse au bout du délai imparti à l'administration fiscale vaut décision implicite de rejet. Au Burkina Faso ce délai est de 3 mois (article 654 du CGI) suivant la date de réception ; au Gabon, le délai imparti à l'administration fiscale est de 4 mois ou 6 maximum à compter de la date de réception (article 1051 du CGI) ; au Bénin, il est de 6 mois suivant la date de présentation de la demande (article 1108 du CGI) ; au Cameroun, le délai est de trois (3) mois à compter de la date de réception de la réclamation (articles L116 al. 1 et L119 du LPF).

⁷⁷ Voir en ce sens le Jugement n° 37/CS/CA du Cameroun du 4 Mars 1976, Société Camerounaise d'Exploitation Vinicole contre Etat du Cameroun. Il résulte de l'instruction de cette affaire « qu'après avoir eu connaissance, courant du mois de Novembre 1970, des impositions attaquées, notifiées à la requérante par lettre n°194 du 11 Novembre 1970, de l'inspecteur des contributions directes de Douala, celle-ci a fait une déclaration au directeur des contributions directes de Douala, par lettre du 19 Mai 1971, puis adressé sa réclamation au Ministre des Finances le 1er Mars 1972, soit un an deux mois après la notification de la décision du 11 Novembre 1970 portant redressement et rectification des impositions émises, pour enfin introduire un recours contentieux le 17 Juillet 1972, qu'il s'en suit que la réclamation de la recourante adressée le 1er Mars 1972 au Ministre des Finances est tardive, et dès lors son recours est irrecevable ».

⁷⁸ Sans être exhaustif, la réclamation susvisée doit, à peine d'irrecevabilité, globalement remplir les conditions suivantes : être présentée par écrit, signée du réclamant ou de son mandataire - être timbrée - mentionner la nature de l'impôt - contenir l'exposé sommaire des faits, moyens et les conclusions de la partie - préciser le montant des dégrèvements en droit et en pénalité sollicités et être accompagné d'une copie de la décision contestée. Voir dans ce sens, les articles P-1036 à 1038 du CGI au Gabon ; Articles 650 à 652 du CGI au Burkina Faso ; article 707 (II) du CGI du Sénégal ; article 116 du LPF camerounais.

⁷⁹ Article 1108 du Code général des impôts béninois et article 707 (I) du CGI sénégalais.

⁸⁰ Article 650 du CGI burkinabè.

⁸¹ Au Cameroun, articles 116 à 118 du LPF ; au Gabon, article 1034 du CGI ; au Mali, article 646 du LPF.

⁸² NOEL (G.), *La Réclamation Péalable devant le Service des Impôts*, Paris, LGDJ, 1985, p. 27.

⁸³ ATECK A DJAM (F.), *Droit du Contentieux fiscal Camerounais*, Paris, L'Harmattan, 2009, p. 47.

⁸⁴ LAMBERT (Th.), *Contentieux Fiscal*, Paris, Hachette, 2011, P.31.

⁸⁵ ATANGA FONGUE (R.), *Contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel : le cas du Cameroun*, op. cit. p. 266.

La réclamation préalable doit davantage être perçue comme un instrument au service de la sécurité fiscale, pour plusieurs raisons. D'abord, en saisissant l'administration au préalable, cette dernière, auteur de l'acte litigieux, peut revenir sur sa position et ainsi réparer le préjudice. Cette procédure serait donc un facteur de bonne administration dans les rapports entre le contribuable et l'administration fiscale⁸⁶, qu'il est supposé favoriser. Désormais, l'administration n'a plus besoin de soumettre ses propres erreurs à la sanction ou à la correction du juge. Elle peut s'en saisir d'office et donner satisfaction au contribuable. Ce dernier peut le lui faire remarquer ou réclamer un droit dont il aurait dû bénéficier et dont il a été privé. Ce qui a aussi l'avantage d'alléger le déroulement de la procédure. L'administration, bien que se jugeant elle-même, a la capacité de se remettre en cause, étant donné que « *l'agent signataire n'est jamais celui qui a assis l'impôt* »⁸⁷. En d'autres termes, l'autorité administrative qui juge n'est jamais celle dont l'acte est remis en cause. Ce qui serait un gage d'impartialité, de neutralité et une garantie contre l'arbitraire. Il s'agit d'un des objectifs visés par cette procédure fiscale, établir notamment une proximité entre l'administration et le contribuable par le moyen du dialogue en raison même d'un attachement à ce moyen de communication comme cadre de résolution des conflits, dans la conscience collective de la plupart des États africains⁸⁸.

Par ailleurs, la réclamation préalable est une prétention pour le bénéficiaire d'un droit, une « *institution capitale du procès fiscal* »⁸⁹, qu'il s'agisse du contentieux de l'imposition ou du contentieux du recouvrement. C'est ainsi qu'elle apparaît comme un gage de sécurité juridique. Mais, il n'en demeure pas moins que la protection de la sécurité fiscale peut aussi s'opérer par des voies juridictionnelles.

2. La protection contentieuse

La sécurité fiscale serait une simple vue de l'esprit si les mécanismes de garantie consacrés, ne pouvaient bénéficier de la protection du juge et si le prétoire était fermé aux contribuables. Fort heureusement, le droit d'ester en justice est reconnu au contribuable⁹⁰ dans les États sous étude, et le contrôle juridictionnel y semble définitivement admis⁹¹. Ainsi, les décisions rendues par l'administration fiscale qui ne donnent pas

⁸⁶ Voir notamment, SCHRAMECK (O.), « Le recours administratif préalable obligatoire est un investissement rentable pour l'administration », *AJDA*, n°30, 2008, p. 1628.

⁸⁷ BOUVIER-NIKONOFF (C.), « La Direction générale des impôts et le contrôle fiscal », in Thierry LAMBERT (dir.), *Contentieux fiscal, principes et pratiques*, Paris, STH, 1989, p. 13.

⁸⁸ Voir notamment BAH (T.), « Les mécanismes traditionnels de prévention et de résolution des conflits en Afrique noire », in *Les fondements endogènes d'une culture de la paix en Afrique : Mécanismes traditionnels de prévention et de résolution des conflits*, UNESCO, octobre 1999, pp. 1 et s.

⁸⁹ NOEL (G.), *La Réclamation P préalable devant le Service des Impôts*, *op.cit.* p. 12.

⁹⁰ BILOUNGA (S. Th.), « Les droits du contribuable au Cameroun », *op. cit.* p. 114 et s.

⁹¹ *Ibidem*.

satisfaction aux contribuables peuvent être portées devant le juge de l'impôt⁹². Le juge apparaît dès lors comme un rempart⁹³ contre toute velléité d'abus du pouvoir et un garant de l'axe juridictionnel de la sécurité juridique⁹⁴.

En raison de la variation des modes d'organisation judiciaire dans les Etats d'Afrique noire francophone, la notion de juge fiscal n'a pas nécessairement la même portée. Dans les systèmes caractérisés par une organisation dualiste (parfaitement établie⁹⁵ ou non⁹⁶), elle renvoie aux juridictions administratives et judiciaires dont la compétence varie selon la nature des impôts ou selon le type de contentieux⁹⁷. Dans les systèmes monistes⁹⁸ en revanche, c'est le même tribunal qui connaît de tout le contentieux fiscal étant donné qu'il est compétent pour toutes les affaires judiciaires ou administratives⁹⁹. Dans tous les cas, le juge est saisi par le

⁹² V. notamment, les articles 1070 du CGI au Gabon, 709 du CGI au Sénégal, article 194 du LPF de Côte d'Ivoire.

⁹³ ATANGA FONGUE (R.), *Le contrôle fiscal et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement structurel : le cas du Cameroun*, op. cit., § 863.

⁹⁴ OKOU (U.), *La sécurité juridique en droit fiscal. Etude comparée France-Côte d'Ivoire*, op. cit., p. 586.

⁹⁵ A titre d'exemple, l'on peut citer le Burkina Faso : l'article 126 de la Constitution révisée par la loi n°0003/2000/AN du 11 avril 2000 distingue nettement l'ordre judiciaire de l'ordre administratif. V. dans ce sens, BA (A. T.), *Droit du contentieux administratif burkinabè*, PADEG, coll. Précis de droit burkinabè, 2007, 548 p. ; YONABA (S.), *La pratique du contentieux administratif en droit Burkinabè : de l'indépendance à nos jours*, Ouagadougou, IPA, 2^{ème} éd., 2008, 348 p. Au Cameroun, v. ONDOA (M.), *Le droit de la responsabilité publique dans les Etats en développement : contribution à l'originalité des droits africains*, Thèse Doctorat d'Etat, Université de Yaoundé II, 1997, 3 volumes.

⁹⁶ Elles se traduisent généralement par une dualité parfaite à la base et absente au sommet. Lire dans ce sens, SY (P. M.), « Entre l'unité et la dualité et la dualité de juridiction : l'Afrique noire francophone à la quête d'un modèle d'organisation de la justice administrative », *Nouvelles Annales Africaines*, n°2, 2011, p. 265 et s. Au Mali, v. KALILLOU (D.), *Le contentieux administratif malien*, Dakar L'Harmattan-Sénégal, 2020, p. 46. Au Cameroun, v. ONDOA (M.), *Le droit de la responsabilité publique dans les Etats en développement : contribution à l'originalité des droits africains*, op. cit. p. 37.

⁹⁷ Sur la répartition des compétences en matière fiscale entre le juge administratif et le juge judiciaire, voir les articles P- 1033, 1077 et 1119 du CGI au Gabon ; 1108 du CGI au Bénin ; 649, 655 et 659 du CGI au Burkina Faso ; L115 et L 126 du LPF au Cameroun.

⁹⁸ Dans le système judiciaire sénégalais notamment, un seul ordre de juridiction connaît de l'ensemble du contentieux. Lire dans ce sens, KANTE (B.), *Unité de juridiction et droit administratif : l'exemple du Sénégal*, thèse doctorat d'Etat, Orléans, 1983, 426 p. ; DIAGNE (N. M.), *Les méthodes et les techniques du juge en droit administratif sénégalais*, thèse doctorat droit, UCAD, 1995, 523 p.

⁹⁹ En Côte d'Ivoire par exemple, Voir l'article 5 du Code de procédure civile, commerciale et administrative : « les Tribunaux de première instance et leurs sections détachées, connaissent de toutes les affaires civiles, commerciales, administratives et fiscales pour lesquelles compétence n'est pas attribuée expressément à une autre juridiction en raison de la nature de l'affaire ». Cette disposition fait l'objet d'une exception en matière commerciale ; il existe désormais en Côte d'Ivoire un tribunal de commerce qui siège à Abidjan, la capitale économique : voir l'ordonnance n° 000624/2013 modifiant l'ordonnance n°428/2013 du 25 février 2013. Au Sénégal, article 710 du Code général des impôts : « (...) l'introduction a lieu devant les tribunaux (...) ».

contribuable en vue de l'annulation de l'acte querellé ou de la réparation d'un préjudice subi.

Le recours en annulation d'une décision administrative est fondé sur la violation d'une règle de droit¹⁰⁰. Il est ouvert même sans texte et a pour effet d'assurer, conformément aux principes généraux du droit, le respect de l'exigence de la légalité fiscale¹⁰¹ qui suppose que « *la norme individuelle d'imposition soit conforme aux règles de la loi fiscale* »¹⁰². Le juge fiscal annule les impositions querellées pour plusieurs des motifs d'illégalité interne. Au Bénin, dans l'*affaire Société Cotonnière du Bénin (SOCOBE) c/Ministre des Finances*¹⁰³, le juge administratif annule pour violation du Code des impôts et du Code des investissements, un arrêté¹⁰⁴ et les différents actes fiscaux conséquents¹⁰⁵. Cette position sera reprise par le juge administratif ivoirien dans deux décisions rendues le même jour¹⁰⁶ et aussi par le juge administratif camerounais¹⁰⁷.

Le recours en annulation peut également être formé pour des motifs d'illégalité externe et notamment en cas d'incompétence. Au Cameroun dans l'*affaire Ngakeu Pierre c/Etat du Cameroun*¹⁰⁸, le juge administratif a accueilli favorablement le recours du requérant au motif que le vérificateur, sieur Shoungi, alors contrôleur des impôts n'était pas compétent pour effectuer un contrôle de régularité des opérations réalisées dans son bar au mépris de l'article 11 du Livre II du Code général des impôts portant procédure fiscale qui prévoyait que « *seuls les agents des impôts ayant au moins le grade d'inspecteur peuvent vérifier la comptabilité des contribuables astreints à tenir des documents comptables* ». Il tire alors les conséquences d'une telle violation à travers l'annulation des impôts contestés.

Ainsi, l'annulation a une incidence positive sur la sécurité juridique du contribuable en ce sens qu'il vise à protéger de manière concrète, au-delà de l'énoncé textuel, le principe de la légalité fiscale et la stabilité qui en découle. Lorsqu'il annule l'acte illégal du fisc, le juge est au préalable amené à effectuer un contrôle entre divers éléments au rang desquels la

¹⁰⁰ CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, op. cit., p. 677.

¹⁰¹ CE Ass., 17 février 1950, Dame Lamote, N°86949.

¹⁰² EISENMANN (Ch), *Cours de droit administratif*, op.cit., p. 441.

¹⁰³ CS du Bénin, arrêt n°23 du 24 octobre 1997, *SOCOBE c/Ministre des Finances*.

¹⁰⁴ Arrêté N°203/MFDCGID du 02 septembre 1996.

¹⁰⁵ Il s'agit des notifications N°277, 278 et 279 du 09 mai 1997, des commandements N°112, 113 et 114 du 09 juin 1997), les avis à tiers détenteurs N°284, 293 et 297 du 12 juin 1997) et les avis de saisie d'usines.

¹⁰⁶ CS/CA de Côte d'Ivoire, arrêt n° 98 du 24 novembre 2010, req. n°2009-342 REP du 22 juillet 2009, req. n°2010-055 REP du 22 avril 2010 et arrêt n° 99 du 24 novembre 2010, req. n°2009-344 REP du 23 juillet 2009.

¹⁰⁷ CS/CA du Cameroun, jugement n°120 du 30 juin 2009, *Union camerounaise des brasseries c/Etat du Cameroun*.

¹⁰⁸ Jugement n°12/CS/CA du 24 juin 1980. Dans le même sens, voir jugement du Tribunal administratif du Centre, 25 juillet 2014, affaire Noah Awoumou Charles Rigobert c/ Etat du Cameroun.

stabilité des situations juridiques du contribuable¹⁰⁹. Le contrôle de légalité opéré est aussi un contrôle de sécurité¹¹⁰ en ce sens que non seulement il limite l'arbitraire, mais en plus il prend en compte les effets que la décision de l'administration fiscale a pu provoquer, et les situations juridiques qu'elle implique.

Une autre incidence positive sur la sécurité juridique tient à l'aménagement du contentieux de l'annulation par les textes régissant l'organisation et le fonctionnement des juridictions en matière fiscale¹¹¹. Ces textes considérés comme référents objectifs, sont par leurs fonctions de légitimation et d'autorité, gages de stabilité¹¹² pour le contribuable. Qu'il s'agisse du contentieux d'assiette ou du contentieux du recouvrement, la loi en détermine le domaine matériel, identifie les cas d'ouverture de la nullité, prévoit les formes et procédures requises pour introduire les actions contentieuses et l'office des organes de règlement¹¹³.

L'administration fiscale peut aussi être atraite en justice en raison d'un fait dommageable¹¹⁴. La responsabilité administrative qui en découle est essentielle en tant que sujétion s'imposant à la puissance publique dont l'objet est de mettre en œuvre l'obligation incombant à l'Etat de réparer le dommage qu'il a causé à autrui. Cela est davantage important en matière fiscale dans la mesure où les contribuables peuvent être victimes de dommages importants basés sur le fait que l'impôt capitalise de nombreux enjeux financiers. Bien plus, l'administration étant auréolée de nombreux pouvoirs de contrainte à l'effet du paiement des impôts, notamment les mesures de poursuite, des préjudices peuvent être causés aux

¹⁰⁹ TIMSIT (G.), *Gouverner ou juger ? Blasons de la légalité*, Paris, P.U.F., 1995, p. 64.

¹¹⁰ LABETOUILLE (D.), « Principe de légalité et principe de sécurité », in *L'Etat de droit : Mélanges en l'honneur de Guy Braibant*, Paris, Dalloz, 1996, p. 403.

¹¹¹ Voir notamment les articles 54 (2) de la loi n°94-440 du 16 août 1994 déterminant l'organisation, les attributions et le fonctionnement de la Cour suprême en Côte d'Ivoire ; 2 (3-a) de la loi n° 2006/022 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement des tribunaux administratifs au Cameroun ; 8 de la loi n°94-006 du 18 mars 1994 portant organisation et fonctionnement des tribunaux administratifs au Mali ; 8 de la loi n°011-2016/AN portant création, composition, attributions, fonctionnement des tribunaux administratifs et procédures applicables devant eux au Burkina Faso ; 1^{er} de la loi organique n°2008-35 du 7 août 2008 portant création de la Cour suprême au Sénégal ; 14 de la loi n°2004-50 du 22 juillet 2004 fixant l'organisation et la compétence des juridictions au Niger ; de la loi n°17/84 du 29 décembre 1984, portant code des tribunaux administratifs au Gabon.

¹¹² AKAM AKAM (A.), « Libres propos sur l'adage « nul n'est censé ignorer la loi », op. cit., p. 41.

¹¹³ NGAVANGA (N. M.), *L'incidence du contentieux de la nullité sur la sécurité juridique du contribuable en droit fiscal camerounais*, op. cit. p. vii.

¹¹⁴ Cf. articles 80 de la loi organique n°16-027 du 18 octobre 2016 portant organisation, compétence et fonctionnement des juridictions de l'ordre administratif au Congo ; 2 (3-b) de la loi n°2006/022 portant organisation et fonctionnement des tribunaux administratifs au Cameroun ; 7 de la loi n°011-2016/AN portant création, composition, attributions, fonctionnement des tribunaux administratifs et procédures applicables devant eux au Burkina Faso.

contribuables. La sécurité fiscale dont ils jouissent ne serait préservée que pour autant qu'ils puissent en revendiquer la réparation.

Le préjudice causé par l'administration fiscale dans le cadre de la levée de l'impôt, donne ainsi qualité et intérêt à agir au contribuable. En 1995, le juge administratif malien soulignait cette liaison entre le préjudice, l'intérêt et la qualité à agir et le droit à la réparation, dans *l'affaire Société des détergents du Mali c/ Direction nationale des impôts*¹¹⁵. Au cas où la responsabilité du fisc est effectivement établie, les pouvoirs de pleine juridiction dont il est investi autorisent le juge administratif à condamner l'Etat à verser au requérant des dommages et intérêts en guise de réparation du préjudice subi¹¹⁶, dès lors qu'il est admis que l'administration fiscale a commis une faute¹¹⁷ à elle imputable et que les conditions d'un préjudice indemnisable sont réunies¹¹⁸.

Au Cameroun dans une affaire¹¹⁹, le requérant sollicitait un remboursement d'impôts suite à un trop-perçu et à des perceptions irrégulières sur propriétés immobilières réalisés contre lui par l'administration fiscale. La Chambre administrative condamna l'administration à rembourser au recourant le trop-perçu évalué à 10.494.853 FCFA. En plus, elle condamna encore le fisc à réparer au sieur

¹¹⁵ CS-SA, arrêt n°005 du 14 janvier 1995, Société des détergents du Mali c/Direction nationale des impôts : « *Considérant que par lettre du 14 décembre 1990, le ministre des finances en donnant son accord sur les propositions faites par les services de la Direction des impôts a créé un droit au profit de la SODEMA ; que la suppression de ce droit a porté préjudice à la société requérante ; qu'en conséquence, la SODEMA a qualité et intérêt à agir* ».

¹¹⁶ AKONO ONGBA SEDENA, *L'apport du juge administratif au droit fiscal au Cameroun*, op. cit., p. 545.

¹¹⁷ Il faut souligner comme l'affirme Kalilou DOUMBIA, qu'« une décision non irrégulière ne peut donner droit à une quelconque réparation (...) Si l'on raccourcit cette affirmation, elle donne ceci : pas d'illégalité pas de faute » (*Le contentieux administratif malien*, op. cit. p. 576.) ; Dans le même sens, voir CS-SA du Mali, arrêt n°87 du 06 mai 2010, Sieur SFS c/ jugement n°54 du 1^{er} avril 2008 du TAB, inéd. ; lire aussi CHAPUS (R.), *Droit administratif général*, t. 1, 15^{ème} éd., op. cit., p. 1295.

¹¹⁸ Le préjudice doit être direct, spécial, certain, matériel ou moral. Voir dans ce sens, CS-SA du Mali, arrêt n°48 du 30 mai 2002, Ben Hamoud Hamoudi et autres c/Ministre de l'Administration territoriale et de la sécurité ; CS/CA du Bénin, arrêt n°5 du 2 mai 1997, Paul Loko Lokosso c/Etat béninois, Rec. Cour suprême Bénin ; TPI-Abidjan, 25 juillet 1985, DEGNI-SEGUI c/Université de Côte d'Ivoire ; CS-CA de Côte d'Ivoire, 29 juil. 1998, Coprovi c/Ministère de l'agriculture et des ressources animales ; CS-CA de Côte d'Ivoire, 30 oct. 1983, Oulaye Telesphore Henri c/Etat de Côte d'Ivoire ; CA de Lubumbashi, 24 janv. 1967, Président du Katanga c/RDC, *Rev. Juridique du Congo*, n°1, 1967, p. 64 ; CS-CA du Cameroun, jugement n°28 du 28 déc. 1978, *Baha Ngue Jean Michel c/Etat du Cameroun*.

¹¹⁹ CA-CS du Cameroun, jugement n°30 du 31 mars 1977, Mboka Tongo Guillaume c/Etat du Cameroun : « *Considérant qu'il est constant que le comportement de l'administration qui a imposé à tort le requérant lui a causé pendant sept ans des troubles graves dans ses conditions d'existence et lui a causé des pretium doloris et materiae susceptibles d'être réparés, qu'il sera fait une exacte appréciation dudit préjudice à la somme de 1.800.000 francs. Vidant sur ADD n°191/A/CFJ du 25 Mai 1972 ; ordonne le remboursement au demandeur de la somme de 10 494 858 francs, représentant un trop perçu sur le recouvrement des arrières d'impôts dus par le requérant. Condamne l'Etat à payer au requérant la somme de 1.800.000 francs à titre de dommages et intérêts* ».

Mboka Tongo le préjudice résultant de la perception indue des impositions en cause.

Dans les Etats d'Afrique noire francophone où le contrôle de constitutionnalité des lois¹²⁰ est désormais fréquemment appliqué¹²¹, le juge constitutionnel¹²² en tant qu'instance compétente¹²³ garanti aussi la sécurité fiscale. Il statue sur la constitutionnalité des actes réglementaires¹²⁴ et ses décisions ne sont susceptibles d'aucun recours¹²⁵. Au Bénin par exemple¹²⁶, le contribuable peut se pourvoir devant la juridiction constitutionnelle contre les lois, textes et actes réglementaires et administratifs présumés inconstitutionnels, après la promulgation des lois¹²⁷ ou de manière incidente¹²⁸. Mais de manière générale, il est saisi avant leur promulgation¹²⁹ et essentiellement par des autorités politiques¹³⁰. Garantissant de manière concrète la supériorité de la constitution, il protège les principes constitutionnels d'égalité de tous

¹²⁰ V. notamment, article 84 de la Constitution gabonaise ; article 104 de la Constitution togolaise ; article 3, 117 et 121 de la Constitution béninoise ; article 92 de la Constitution sénégalaise ; alinéa 1^{er} de l'article 47 de la Constitution camerounaise.

¹²¹ Voir OULD BOUBOUTT (A. S.), « Les juridictions constitutionnelles en Afrique : évolutions et enjeux », in KANTE (B.) et PIETERMATT-KROS (B.) (dir.), *Vers la renaissance du constitutionnalisme en Afrique*, Gorée Institute, 1998, pp. 91-108.

¹²² Lire à propos, SINDJOUN (L.), « Les dynamiques de la justice constitutionnelle : Histoires du chêne et du roseau », in *De l'esprit du droit africain. Mélanges en l'honneur de Paul-Gérard POUGOUE*, Wollers Kluwer, CREDIJ, 2014, p. 669.

¹²³ Les juridictions constitutionnelles disposent en matière de garantie de la Constitution, d'une compétence d'attribution qui suppose qu'elles ne se prononcent que si la question relève de leurs compétences. Voir, Décision du Conseil constitutionnel congolais n°003/DCC/SVA/08 du 15 mai 2008. Lire aussi DE DRAVO ZINZINDOHOUE (C. M. J.), « La protection constitutionnelle de la sécurité juridique : le cas du Bénin », *8^{ème} Congrès de l'Association des Cours Constitutionnelles Francophones*, 31 octobre 2019, pp. 55-58.

¹²⁴ Lire KEUTCHA TCHAPNGA (C.), « Le juge constitutionnel, juge administratif au Bénin et au Gabon », *Revue Française de Droit Constitutionnel* n°75, 2008, pp. 551-583. Voir aussi, l'article 85 de la Constitution gabonaise et les articles 3, 117 et 121 de la Constitution béninoise.

¹²⁵ Articles 92 de la Constitution sénégalaise ; 98 de la Constitution ivoirienne ; 50 de la Constitution camerounaise.

¹²⁶ Article 3 al. 3 de la loi n°90/32 du 11 décembre 1990 portant Constitution du Bénin.

¹²⁷ Article 180 de la Constitution congolaise ; article 121 de la Constitution béninoise ; article 85 de la Constitution gabonaise ; alinéas 2 et 3 de l'article 47 de la Constitution camerounaise.

¹²⁸ Article 61-1 de la Constitution congolaise du 23 juillet 2008 ; articles, 3 al. 3 et 121 de la Constitution béninoise ; article 86 de la Constitution gabonaise ; article 92 de la Constitution sénégalaise ; article 104 de la Constitution togolaise ; article 132 de la Constitution nigérienne ; article 96 de la Constitution ivoirienne.

¹²⁹ Article 178 de la Constitution congolaise ; article 95 de la Constitution ivoirienne ; article 121 de la Constitution béninoise ; article 74 de la Constitution sénégalaise ; article 104 de la Constitution togolaise.

¹³⁰ Il s'agit notamment du Président de la République, du Président de l'Assemblée Nationale et/ ou du président du Sénat (selon qu'il existe ou pas), une fraction (elle varie selon les Etats) des députés et/ou des Sénateurs. Voir dans ce sens : article 104 de la Constitution togolaise ; article 95 de la Constitution ivoirienne ; article 178 de la Constitution congolaise ; article 92 de la Constitution sénégalaise.

devant les charges publiques et de la non-rétroactivité des lois fiscales, obligeant quelque fois le parlement à les respecter. Ainsi, les requérants peuvent dénoncer une inégalité de traitement qui ne se justifie, ni par une différence de situation des contribuables, ni par la finalité de la loi¹³¹.

Au regard de ce qui précède, il est rassurant pour les contribuables de pouvoir bénéficier de la part du juge de l'impôt des réparations résultant d'une faute commise par l'administration dans le processus d'imposition. Seulement, cette satisfaction ne s'étend pas d'autres exigences de la sécurité fiscale dont la garantie est altérée.

II. La sécurité fiscale altérée

L'impératif de sécurité juridique fait appel à trois exigences, regroupées selon une classification, en une catégorie « *classique* »¹³². Il s'agit des exigences d'accessibilité, de prévisibilité et de stabilité du droit. Ces exigences s'appliquent à toutes les branches du droit au-delà de leurs spécificités respectives, et la matière fiscale ne saurait y déroger. Toutefois, le diagnostic des systèmes fiscaux des Etats sous étude amène à affirmer qu'il y a une déformation du contenu de ces exigences en matière fiscale (A) qui expose le contribuable aux risques d'insécurité des situations établies et impose une reformation de leur régime dans l'optique d'assurer une garantie optimale de la sécurité fiscale (B).

A. La déformation du contenu de la sécurité fiscale

La déformation du contenu de la sécurité fiscale s'observe à deux niveaux. Le premier a trait à l'ignorance formelle de l'exigence de prévisibilité (1), alors que le second se rapporte au fait que les exigences de stabilité et d'accessibilité sont substantiellement galvaudées (2).

1. L'exigence de prévisibilité formellement ignorée

La prévisibilité c'est le caractère de ce qui est prévisible, tiré de *praevidere*, c'est-à-dire que l'on peut normalement prévoir et qui doit donc être raisonnablement prévu¹³³. En cela, elle s'oppose à l'imprévisibilité. La prévisibilité se mesure à la précision et à la clarté de la loi, qu'il s'agisse du droit écrit ou des normes jurisprudentielles¹³⁴. Ainsi, pour les professeurs

¹³¹ Au Bénin, le juge constitutionnel a reconnu le droit à l'égalité comme « *un principe général selon lequel la loi doit être la même pour tous, dans son adoption et dans son application et ne doit contenir aucune discrimination injustifiée* » (Décision DCC 18-94 du 3 juin 1994).

¹³² PIAZZON (F.), *Sécurité juridique*, op. cit. p. 17 et s. Voir aussi, Marie-Anne FRISON-ROCHE (M.A.) et BARNÈS (W.), « Le principe constitutionnel de l'accessibilité et de l'intelligibilité de la loi », op. cit., p. 361 et s.

¹³³ CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, op. cit., p. 802.

¹³⁴ LETURCQ (S.), « Vers l'élaboration d'un standard du "bon législateur" devant le Conseil constitutionnel français et la Cour européenne des droits de l'homme », communication issue de la thèse de doctorat de l'auteur, intitulée *Standards et droits fondamentaux devant le Conseil constitutionnel français et la Cour européenne des droits de l'homme*, Paris, LGDJ, tome 125, juillet 2005, p. 4.

Philippe MALAURIE et Laurent AYNES, « *les caractères d'abstraction et de généralité confèrent à la règle de droit une prévisibilité : les sujets de droit (les individus) peuvent ainsi la prévoir et organiser leur comportement* »¹³⁵. Aussi, les lois en vigueur doivent-elles pouvoir assurer « *la prévisibilité du contexte juridique dans lequel évoluent les administrés* »¹³⁶. Il ne saurait en être autrement car, « *dans un Etat de droit, où les solutions juridiques tracent le paysage dans lequel chaque individu détermine ses prévisions et ses actions, seules sont admissibles des normes et solutions connues de tous au moment où les prévisions sont formées et les actions engagées. Les normes ne doivent pas être rétroactives, car la rétroactivité fausse les données ; elle spolie ceux qui se sont engagés en fonction de l'état du droit antérieur ; elle mine la prévisibilité et bafoue la croyance commune. Elle porte atteinte au principe supérieur de sécurité juridique, dont la Cour européenne des droits de l'homme fait grand cas* »¹³⁷. Selon le rapport Gibert, « *lorsque le législateur modifie rétroactivement le traitement fiscal de situations passées, ou lorsqu'il rapporte un avantage fiscal avant l'échéance initialement prévue, il bouleverse en effet les bases des calculs microéconomiques sur lesquels sont fondées les décisions d'investissement (...)* »¹³⁸.

Pourtant, sauf des rares cas comme celui du Cameroun où le constituant¹³⁹ et le législateur¹⁴⁰ posent clairement que « *la loi ne peut avoir d'effet rétroactif* », la plus part des Etats d'Afrique objets de la présente étude, ignorent expressément ce principe en matière fiscale. Une telle ignorance rentre dans ce que le Professeur Gérard Martin PEKASSA NDAM qualifie de « *maladresse légistique* »¹⁴¹. Au Bénin¹⁴², Mali¹⁴³, Togo¹⁴⁴ et Burkina Faso¹⁴⁵, la règle de la non-rétroactivité de la loi est méconnue en matière fiscale. Elle n'est reconnue par le constituant qu'en matière pénale. Dans ces Etats, une norme fiscale peut être élaborée en vue de régler des

¹³⁵ MALAURIE (Ph.) et AYNES (L.), *Introduction à l'étude du droit*, op. cit., p. 381.

¹³⁶ Ibidem.

¹³⁷ MOULY (Ch.), rapporté par MOLFESSIS (N.), *Les revirements de jurisprudence*, Rapport Premier Président Guy Canivet, 30 novembre 2004, p. 19.

¹³⁸ GIBERT (B.), *Améliorer la sécurité juridique du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, op.cit., p.65.

¹³⁹ 9^{ème} tiret du Préambule de la loi n°96/006 du 18 janvier 1996 portant révision de la Constitution du 2 juin 1972. Voir aussi, au plan jurisprudentiel, Jugement n°33, CS/CA, 85-86 du 27 mars 1986, *Cicam c/Etat du Cameroun*.

¹⁴⁰ L'article 16 (1) 5 de la loi n°2018-012 du 12 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques dispose à cet effet que « *l'assiette, le taux, les modalités de recouvrement, des prélèvements obligatoires ne peuvent être établis, supprimés ou modifiés, que par une loi de finances (...)* ils sont, sauf disposition expresse contraire, valables sans limite de temps et ne peuvent avoir d'effet rétroactif ». Voir aussi l'article 8 de la loi organique relative aux lois des finances au Gabon.

¹⁴¹ PEKASSA NDAM (G.M.), « *Doctrines et diffusion du droit dans l'espace africain francophone* », HOURQUEBIE (F.) (dir.), *La doctrine dans l'espace africain francophone*, Bruxelles, Bruylant, 2014, p. 275. Voir aussi, BILOUNGA (S. T.), « *La crise de la loi en droit public camerounais* », op. cit., p. 26.

¹⁴² Article 16 de la Constitution du Bénin.

¹⁴³ Voir notamment l'article 9 de la Constitution malienne.

¹⁴⁴ Article 19 de la Constitution du Togo.

¹⁴⁵ Article 9 de la Constitution Burkinabé.

opérations futures, mais aussi actuelles, ou en vue de modifier une règle déjà existante. Pourtant, lorsqu'une loi régleme une situation qui a cours, cela peut avoir pour objet d'encadrer des faits dont la production, dans bien des cas, prend sa source dans le passé et engendre des effets qui s'étendent dans le futur. Dans une telle hypothèse, l'intervention du pouvoir normatif peut être source d'insécurité fiscale étant donné qu'elle peut avoir des conséquences non seulement pour l'avenir mais également sur des situations passées. Il en va de même lorsque le législateur décide d'apporter à la règle existante, quelques modifications. Dans ces conditions, il agit nécessairement sur des situations déjà établies qu'il peut remettre en cause altérant ainsi l'exigence de sécurité fiscale.

En Côte d'Ivoire notamment, pour compenser les pertes de recettes résultant pour l'État de la diminution du taux de la taxe sur les produits et services appliqué aux agios bancaires, l'ordonnance du 25 février 1987, prend trois mesures ; l'une de création de taxe et les deux autres d'augmentation du taux des impôts existants, en précisant toutefois que « *les nouvelles dispositions sont applicables rétroactivement au 1^{er} janvier 1987* »¹⁴⁶. Ainsi, il n'y a pour le législateur aucune exigence de prévisibilité en matière fiscale en dehors du champ pénal ou des mesures fiscales de caractère pénal. Il ne peut donc exister pour lui d'exception à ce principe. C'est en cela que l'exigence de prévisibilité est travestie.

2. Les exigences de stabilité et d'accessibilité substantiellement galvaudés

« *L'inflation et l'instabilité des normes juridiques provoquent parfois, chez nos concitoyens, un grand désarroi. Se sentant souvent isolé dans un maquis de procédures contraignantes et souvent incomprises, le citoyen ressent avec amertume la distance qui le sépare des centres de décision* »¹⁴⁷. Ces propos du Médiateur de la République français traduisent clairement le rapport qu'il y a entre la sécurité juridique et la stabilité des normes. Si la règle de droit - et d'autres techniques avoisinantes - permet d'assurer la sécurité dans certains secteurs, elle doit comporter certaines garanties pour son destinataire. Elle doit permettre de maintenir une certaine stabilité des situations établies¹⁴⁸.

La stabilité à laquelle il est fait allusion est définie comme l'« *état de permanence, de fixité et de solidité (...)* »¹⁴⁹. Dans un sens bien indiqué, la

¹⁴⁶ Voir Note n° 0465/DGI/CT du 2 mars 1987 portant analyse des ordonnances relatives à la TPS, à la taxe sur les encours bancaires, à l'I.R.C. et à la contribution des patentes signées par le Président de la République le 25 février 1987, in *Doctrines fiscales*, 1960-1995, République de Côte d'Ivoire, Ministère de l'Économie et des finances, p. 214.

¹⁴⁷ Rapport du Médiateur de la République française pour l'année 2001.

¹⁴⁸ POUGOUE (P-G), « Les figures de la sécurité juridique », *op. cit.* p. 6. ; Voir aussi, BILOUNGA (S. Th.), « Les droits du contribuable au Cameroun », *op. cit.*, p. 109 ; THÉRON (S.), « Réflexions sur les rapports entre protection et règle de droit », *LPA*, 11 février 2009, n°30, p. 4.

¹⁴⁹ CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, *op. cit.*, p. 988.

stabilité c'est également l'« aptitude à se maintenir que la loi s'efforce d'imprimer (...) »¹⁵⁰.

Dans les systèmes fiscaux de l'Afrique noire francophone l'exigence de fixité de la norme fiscale est posée par les dispositions des articles 1^{er} ou 2^{ème} des lois de finances initiales des Etats d'Afrique noire francophone, avec une formulation quasi identique. Au Bénin, l'article 1^{er} de la loi n°2020-33 du 24 décembre 2020 portant loi de finances pour l'exercice 2021 dispose que « (...) continueront d'être opérées pendant l'année 2020 conformément aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur : les perceptions, les impôts taxes, rémunérations des services rendus par l'Etat, produits et revenus affectés à l'Etat ; les perceptions, les impôts taxes, rémunérations des services rendus par les Collectivités locales »¹⁵¹. Au Mali c'est toujours l'article 1^{er} de la loi n°2019/70 du 24 décembre 2019 portant loi de finances pour l'exercice 2020 qui l'énonce, alors qu'au Burkina Faso, elle est plutôt reprise par l'article 2 de la loi n°035-2020/AN portant loi de finances pour l'exécution du budget de l'Etat pour l'exercice 2021. Au Cameroun jusqu'en 2018¹⁵², elle est contenue à l'article 1^{er} de la loi de finances initiale ; depuis lors, elle est instituée par l'article quatrième en des mêmes termes que ceux des précédentes lois de finances¹⁵³. Ces dispositions sont toujours accompagnées d'une réserve qui s'articule en ces termes : « Sous réserve des dispositions de la présente loi », et qui montre très bien que cette fixité n'est pas absolue.

La stabilité s'entend alors par le fait que chaque année, la loi garantie au contribuable sauf exception, la reconduction de tout ou partie des impôts et taxes existants, lui permettant ainsi d'anticiper sa charge fiscale. Ainsi, non seulement aucun impôt que celui prévu par les lois et règlements en vigueur ne peut s'appliquer ou être exigible au contribuable pendant la période de validité de la nouvelle loi de finances de l'année, sauf exception. De même, les règles d'assiette, les taux et les modalités de recouvrement antérieurs, restent les mêmes sauf exception prévue par la même loi de finances. L'exigence de stabilité est alors garantie par le respect de ce rapport entre le principe de la fixité des régimes d'imposition contenus dans la loi fiscale et la flexibilité exceptionnelle de cette dernière qui prend en compte les situations fiscales acquises par la loi et l'écoulement du temps.

¹⁵⁰ *Ibidem*.

¹⁵¹ Voir les articles 2 de la loi n°035-2020/AN portant loi de finances pour l'exécution du budget du Burkina Faso pour l'exercice 2021 ; 1^{er} de loi n°020/PR/2020 portant budget général du Tchad pour l'exercice 2021 ; article 2 de la loi n°2020-019 du 22 décembre 2020 portant loi de finances du Togo pour l'exercice 2020 ; 1^{er} de la loi n°2019-070 du 24 décembre 2019 portant loi de finances du Mali pour l'exercice 2020.

¹⁵² Notamment l'article 1^{er} de la loi n°2017- 021 du 20 décembre 2018 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2018.

¹⁵³ Article quatrième de la loi n°2019-23 du 24 décembre 2019 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2020.

Malheureusement, on constate une déformation de cette exigence par l'inversion de ce rapport, au regard du volume important et de la constance des modifications du régime fiscal contenu dans les lois de finances initiales¹⁵⁴. Une telle déformation qui est source d'insécurité fiscale au regard de l'instabilité des situations qu'elle génère, semble s'adosser sur le principe de l'annualité¹⁵⁵ de l'impôt contenue dans les dispositions des articles 1^{ers} et 2^{èmes} des lois de finances initiales ci-dessus évoquées. Ce principe implique le renouvellement constant (annuel) de la loi des finances certes. Toutefois, il n'a pas pour but de créer une instabilité du régime de l'impôt. Il est plutôt fondé sur le caractère prévisionnel du budget et permet davantage d'assurer un contrôle parlementaire régulier et efficace. Le principe de l'annualité implique aussi que l'administration fiscale doit exercer au cours de l'année où naît la dette fiscale toutes les compétences pour assurer l'évaluation, la liquidation et le recouvrement de l'impôt¹⁵⁶, mais pas absolument un changement d'impôt ou de régime d'imposition.

La stabilité de la loi fiscale et de son régime s'apprécie aussi à travers l'effort de constance que les textes qui régissent la fiscalité (codes des impôts) des Etats sous revue s'impriment, tout en tenant compte des besoins d'adaptation et de mutation. La norme fiscale doit pouvoir s'adapter aux évolutions sans toutefois affecter la stabilité des situations établies étant donné que la sécurité fiscale ne constitue pas « *un habillage moderne du conservatisme juridique, un mécanisme institutionnalisé de protection des situations acquises, même injustes, au nom de la stabilité de la règle de droit* »¹⁵⁷. En clair, les lois fiscales rigides autant que les lois fiscales instables sont potentiellement porteuses d'insécurité.

¹⁵⁴ Voir par exemple, le catalogue des mesures nouvelles de la loi de finances portant budget de l'Etat de Côte d'Ivoire pour l'année 2021 : Annexe 5 ; C- Titre I- première partie de la Loi n°2020-33 du 24 septembre 2020 portant loi de finances pour la gestion 2021 en République du Bénin consacré aux mesures nouvelles ; Manuel des mesures fiscales nouvelles de la Loi de finances 2021 au Cameroun.

¹⁵⁵ Voir dans ce sens, L'article 7 de la loi organique n°2013-14 du 27 septembre 2013 relative aux lois de finances au Bénin ; l'article 11 de la loi organique n°020-2014 relative aux lois des finances et à l'exécution du budget au Gabon ; l'article 5 de la loi organique n°2020-07 du 26 février 2020 relative aux lois de finances au Sénégal ; l'article 4 de la loi n°2013-028 du 11 juillet 2013 relatives aux lois de finances au Mali ; article 6 de la loi organique n°073-2015/CNT relative aux lois de finances au Burkina Faso ; article 4 de la loi organique n°36-2017 du 3 octobre 2017 relative aux lois de finances en République du Congo ; article 13 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques au Cameroun.

¹⁵⁶ BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op. cit., p. 23.

¹⁵⁷ PINAULT (M.), *Incertitude et sécurité juridique*, Rapport du Groupe de travail n°1 du séminaire de la Cour de cassation, de l'Institut des hautes études sur la justice, du Centre des hautes études sur l'assurance et de l'École nationale supérieure de sécurité sociale, 22 mars 2005.

Paradoxalement, la plupart des Etats étudiés, à quelques exceptions près¹⁵⁸, semblent assimiler la rigidité des codes des impôts à la stabilité. Au Mali par exemple, la fiscalité s'est basée pendant plus de trente ans sur deux ordonnances¹⁵⁹. Ce n'est qu'en 2006 qu'elle a fait l'objet d'une réforme par la loi n°06-067/AN. De même deux textes de 1964 et 1966¹⁶⁰ ont pendant longtemps encadrés la fiscalité béninoise et en 1982, une simple fusion de ces textes de base s'est traduit par le Code général des impôts actuellement en vigueur. Le CGI de Côte d'Ivoire qui date de 2003, est quant à lui issu d'une loi de 1963¹⁶¹. Il en est ainsi pour bien d'autres Etats de cette zone d'Afrique¹⁶². Pourtant, les modifications qui sont fondées sur des raisons d'adaptation n'affectent pas l'exigence de stabilité, dès lors que cette dernière n'est pas envisagée comme renvoyant à ce qui est rigide. Les modifications ne peuvent être considérées comme source d'insécurité juridique que si elles comportent au fond une idée de remise en cause ou de bouleversement inattendu des situations préexistantes¹⁶³. Lorsqu'elles ont été adoptées, elles doivent pouvoir s'appliquer pendant une période raisonnable et être révisées pour des besoins d'évolution¹⁶⁴ et d'intérêt général¹⁶⁵. En plus, les mises à jour annuelles des codes des impôts instituées par certains systèmes fiscaux¹⁶⁶ pour intégrer les nouvelles mesures fiscales de la loi des finances de l'année pour assurer ce besoin d'adaptabilité, ne sont d'ailleurs pas toujours actualisées¹⁶⁷.

¹⁵⁸ Au Cameroun, le CGI institué en 1973 sera remplacé 29 ans après par la loi n°2002-003 du 19 avril 2002 portant Code général des impôts. Ce dernier sera modifié par la loi des finances de 2003 et par la loi n°2009-019 du 15 décembre 2009 portant fiscalité locale. De même, le CGI sénégalais du 9 juillet 1992, sera remplacé 10 années plus tard par la loi n°2012-31 du 31 décembre 2012 au regard des évolutions, qui survient après les réformes fiscales des lois n°2001-07 du 18 septembre 2001 et n°2004-12 du 6 février 2004.

¹⁵⁹ Il s'agit des ordonnances n°6-CMLN du 27 février 1970 et n°2-CMLN du 16 janvier 1973.

¹⁶⁰ Il s'agit de la loi n°64-35 du 31 décembre 1964 et de l'ordonnance n°2PR/MFE de 1966.

¹⁶¹ Le CGI est issu de la loi n°63-524 du 26 décembre 1963.

¹⁶² Voir la loi n° 2012-37 du 20 juin 2012 portant CGI au Niger et la loi n°12/PR/2016 du 15 juillet 2016 portant CGI au Tchad. Dans ces Etats, la fiscalité a été longtemps encadrée par des textes épars avant que leur codification.

¹⁶³ Ibidem.

¹⁶⁴ OKOU (U.), *La sécurité juridique en droit fiscal : Etude comparée France-Côte d'Ivoire*, op. cit., p. 52.

¹⁶⁵ Voir, Conseil constitutionnel sénégalais, décision n°11/C/93 du 23 juin 1993 ; Conseil Constitutionnel ivoirien Décision N° CI-2017-308/11-04/CC/SG du 11 avril 2017 relatif au recours en exception d'inconstitutionnalité de l'annexe fiscale de la loi des finances rectificative n° 2015-636 du 17 septembre 2015 portant modification du budget de l'Etat pour l'année 2015.

¹⁶⁶ Voir article 45 de la loi ivoirienne n°2003-206 du 7 juillet 2003 portant loi de finances de l'année 2003.

¹⁶⁷ Voir notamment, CGI du Bénin. Le préambule renseigne que la mise à jour du Code « ne se fait pas de manière régulière ». Le Code fiscal de la République de Côte d'Ivoire quant à lui n'a connu aucune mise à jour entre 1980 et 2003 (Loi n° 2003-206 du 7 juillet 2003 portant loi de finances de l'année 2003).

S'agissant de l'accessibilité des normes fiscales, elle apparaît comme un enjeu majeur face à la complexité des textes fiscaux souvent dénoncée comme source d'insécurité juridique. Elle doit être envisagée dans une double acception matérielle et intellectuelle¹⁶⁸. Au sens matériel, l'accessibilité suppose tout d'abord que l'information soit mise à la portée de tous c'est-à-dire rendue publique afin d'être opposable à tous. Elle suppose que les lois soient intelligibles. Selon le professeur André AKAM AKAM, la loi intelligible est celle qui est accessible à un citoyen doté d'une intelligence moyenne¹⁶⁹. Ainsi, il est exigé que des lois et des actes réglementaires fiscaux soient publiés au journal officiel¹⁷⁰. L'accessibilité s'applique aussi, à la possibilité d'avoir accès au support et au corpus du texte juridique ou fiscal. Le support est soit matériel soit dématérialisé. Le support matériel est principalement constitué du support papier. Ce dernier pose cependant des problèmes d'accessibilité en raison notamment de l'impact du temps et des conditions de conservation qui sont renforcées par la négligence. Le support dématérialisé est électronique¹⁷¹. Il s'applique aux Etats d'Afrique francophone, en particulier grâce à la mise en place des sites dédiés à la diffusion des informations fiscales¹⁷².

Au sens intellectuel, l'accessibilité implique selon Thomas PIAZZON « *la lisibilité, la clarté, la compréhensibilité et l'intelligibilité* »¹⁷³. Elle est conditionnée par l'accessibilité matérielle qui renvoie « *au mode d'expression du droit* »¹⁷⁴. Une norme intellectuellement accessible est donc une norme de qualité et un gage de sécurité¹⁷⁵. Elle exige des dispositions d'une norme, qu'elles soient « *suffisamment claires et précises* » et « *des formules non équivoques* »¹⁷⁶. On peut dire que l'accessibilité intellectuelle renvoie à la précision de la règle de droit. C'est pour remplir cette exigence de la sécurité fiscale qu'à la suite des lois de finances, les directions générales des impôts des Etats visés prennent des circulaires pour préciser les modalités

¹⁶⁸ Voir dans ce sens PIAZZON (T.), *La sécurité juridique*, op. cit., p. 18 et s.

¹⁶⁹ AKAM AKAM (A.), « Libres propos sur l'adage « nul n'est censé ignorer la loi » », op. cit. p. 51.

¹⁷⁰ En Côte d'Ivoire, voir le décret n°61-171 du 18 mai 1961 fixant les modes de publication des lois et actes réglementaires modifié par le décret n°81-894 du 29 octobre 1981.

¹⁷¹ Internet, le contenu d'un CD, d'un DVD, d'une Clé USB, d'une disquette, d'une vidéo, d'un contenu audio etc...

¹⁷² Au Cameroun : <https://www.impots.com> ; au Sénégal : <https://www.impotsetdomaines.gouv.sn> ; en Côte d'Ivoire : <https://www.dgi.gouv.ci> ; au Mali, <https://www.dgi.gouv.ml> ; au Burkina Faso, <https://www.impots.gov.bf>.

¹⁷³ Voir PIAZZON (T.), *La sécurité juridique*, op. cit., p. 20.

¹⁷⁴ Ibidem.

¹⁷⁵ ABANE ENGOLO (P. E.), « La notion de qualité du droit », *RADSP*, Vol. 1, N°1, 2013, pp. 91-97.

¹⁷⁶ Voir PIAZZON (T.), *La sécurité juridique*, op. cit., p. 20.

d'application des nouvelles dispositions et harmoniser le contenu des dispositions desdites lois¹⁷⁷.

Le reproche qui est traditionnellement fait aux dispositions fiscales des Etats de l'Afrique noire francophone en général, c'est non seulement leur longueur exagérée, mais également les renvois répétés qui y sont contenus et qui en rendent la lecture impraticable¹⁷⁸. Leur manque de concision et les « *incongruïtés* »¹⁷⁹ qu'elles contiennent pourraient entamer la qualité.

En ce qui concerne l'accessibilité matériel, et en particulier internet, il y a un défaut de couverture de certaines zones, par le réseau internet qui limite l'accès aux informations fiscales. En plus, le problème d'accessibilité se pose constamment dans ces Etats par rapport à l'application de la bonne information ; c'est-à-dire de l'information authentique et fiable. Internet étant ouvert à tous, un utilisateur non avisé pourrait ainsi accorder de la crédibilité à une information erronée. Aussi, il n'est pas exclu qu'internet soit concerné par le problème de la conservation des informations en ligne dans la mesure où une information contenue dans un site peut disparaître. En outre, ces informations nécessitent une mise à jour régulière, ce qui n'est pas avéré. Il est donc permis qu'un autre type d'insécurité juridique naisse pour le contribuable, qui bien que se trouvant sur un site officiel et authentique soit confronté à des informations qui ne soient plus d'actualité.

Un autre problème majeur que l'accessibilité pose dans les Etats de l'Afrique noire francophone est lié au défaut de consécration d'une obligation de publication des textes fiscaux sur internet, alors même que ces textes sont de plus en plus accessibles par voie électronique, et que cette dernière voie est de plus en plus sollicitée par les contribuables.

B. La reformation de l'idéal de sécurité fiscale

Pour reformer la sécurité fiscale dans les Etats d'Afrique noire francophone au regard de nombreuses limites auxquelles elle est confrontée, il semble nécessaire d'envisager des réformes textuelles (2) pour consolider et compléter les efforts jurisprudentiels appréciables déjà opérés (1).

1. Des efforts jurisprudentiels appréciables

Les efforts jurisprudentiels observés concernent en particulier la possibilité pour la loi fiscale de rétroagir et tendent à limiter tout arbitraire que ferait naître la faculté dont elle dispose de prendre des mesures de

¹⁷⁷ Au Cameroun, voir la Circulaire n°006/MINFI/DGI/LRI/L du 21 février 2020 portant d'application de la loi de finances 2020 ; au Congo, voir la Circulaire n°0104/MFBPP/CAB du 07 février 2017 précisant les modalités de mise en œuvre de la loi de finances de l'année, exercice 2017.

¹⁷⁸ OKOU (U.), *La sécurité juridique en droit fiscal : Etude comparée France-Côte d'Ivoire*, op. cit., p. 52.

¹⁷⁹ BILOUGA (S. T.), « La crise de la loi en droit public camerounais », op. cit. p. 32.

caractère rétroactif. Ils sont perceptibles dans l'office du juge constitutionnel¹⁸⁰.

Au Bénin, même si la Constitution n'interdit pas la rétroactivité en dehors du droit pénal, le juge constitutionnel déclare la loi rétroactive inconstitutionnelle lorsqu'elle porte atteinte à la sécurité juridique¹⁸¹. La Cour constitutionnelle malienne quant à elle protège les citoyens contre la rétroactivité en dehors du domaine pénal, pour assurer le respect des engagements internationaux souscrit par le Mali à travers plusieurs Traités de protection des droits fondamentaux¹⁸². Au Togo, le juge constitutionnel protège la non-rétroactivité comme principe « *reconnu par les lois de la République* »¹⁸³.

Au Sénégal aussi, en rappelant que la non-rétroactivité n'a de valeur constitutionnelle qu'en matière pénale, conformément à l'article 6 de la Constitution, le Conseil constitutionnel, a affirmé dans sa décision rendue le 23 juin 1993¹⁸⁴ « *qu'en tout autre domaine, elle est un principe général du droit auquel la loi peut déroger* »¹⁸⁵. En conférant à la non rétroactivité dans les matières non pénales la valeur de principe général de droit, le juge constitutionnel reconnaît certes réaffirme la possibilité pour les lois fiscales de rétroagir, mais interdit aux actes infra législatifs, notamment aux décisions de l'administration fiscale de le faire.

Dans le même sens, le juge constitutionnel ivoirien rappelle dans sa décision du 11 avril 2017¹⁸⁶ que le principe de la non-rétroactivité des lois n'a pas de valeur constitutionnelle en matière fiscale. Toutefois, il souligne que le législateur ne peut faire rétroagir une loi des finances à une situation antérieure à son entrée en vigueur que si l'intérêt général et l'ordre public le commandent. Seulement aucune définition n'est donnée ni de l'intérêt général ni de l'ordre public. Elle relève donc de l'appréciation souveraine du juge constitutionnel. A l'instar de son homologue ivoirien, le juge constitutionnel congolais, dans certains arrêts¹⁸⁷, indique que la rétroactivité ne se présume pas, le texte lui-même doit la prévoir de manière expresse.

¹⁸⁰ Voir infra, pp. 26-28.

¹⁸¹ DCC 06-074 du 08 juillet 2006.

¹⁸² Actes du 8^{ème} Congrès triennal de l'ACCF, *La protection constitutionnelle de la sécurité juridique*, op.cit., p. 589.

¹⁸³ Voir, Décision de la Cour constitutionnelle togolaise du 9 avril 2009, in Actes du 8^{ème} Congrès triennal de l'ACCF, *La protection constitutionnelle de la sécurité juridique*, Montréal, Canada, mai 2019, p. 589.

¹⁸⁴ C.C. Sénégal, décision n°11/C/93 du 23 juin 1993.

¹⁸⁵ A propos de la non rétroactivité comme principe général de droit au Sénégal, voir CE, 30 juillet 1997, Ndeye Binta Diop, Bulletins des arrêts du CE, 1993-1997, p. 141.

¹⁸⁶ Décision N° CI-2017-308/11-04/CC/SG du 11 avril 2017 relatif au recours en exception d'inconstitutionnalité de l'annexe fiscale de la loi de finances rectificative n° 2015-636 du 17 septembre 2015 portant modification du budget de l'Etat pour l'année 2015.

¹⁸⁷ Voir, arrêts R. CONST 126 du 21 novembre 2015 et R. CONST 006 du 28 août 2015.

On perçoit clairement une volonté du juge constitutionnel d'encadrer la rétroactivité permise en matière fiscale. Cependant, cette volonté pour être efficace, doit se traduire par des réformes textuelles.

2. Les réformes textuelles envisageables

Le diagnostic des systèmes fiscaux des Etats sous étude a permis d'observer une déformation de certaines exigences de la sécurité fiscale. Les solutions qui permettraient de régler cette déformation doivent impliquer des réformes textuelles.

Il s'agit d'abord de l'institution par des lois organiques (qui s'imposeraient au législateur) d'un droit des techniques d'élaboration des textes qui régiraient la procédure d'adoption des lois fiscales et qui permettrait de satisfaire les objectifs de qualité et d'accessibilité des lois. Une telle loi organique pourrait imposer pour l'élaboration des lois fiscales, une évaluation ou étude d'impact préalable. A cet effet, un comité interministériel chargé de la réforme de la réglementation peut être mis sur pied. L'on pourrait à défaut envisager le système des consultations informelles préalables par l'échange d'informations avec le patronat, les universitaires et les groupes d'intérêts.

Une telle solution est cependant conditionnée par la consécration textuelle d'un principe général de sécurité juridique (comme dans l'ordre juridique supranational de l'OHADA), qui permettrait de mieux garantir la qualité de la loi fiscale et la protection des droits acquis par la stabilité des situations juridiques des contribuables. Il s'agira pour certains Etats d'une innovation, et pour d'autres à l'instar de la Côte d'Ivoire¹⁸⁸ et du Bénin¹⁸⁹, d'une consécration textuelle d'un principe jurisprudentiel.

La consécration du principe général de sécurité juridique va nécessairement impliquer une extension du principe de la non-rétroactivité des lois aux autres matières, et notamment à la fiscalité. Le professeur Jean Lamarque qui estime que la rétroactivité est une nécessité¹⁹⁰, affirme que la non-rétroactivité devrait s'accompagner d'un aménagement. La rétroactivité de la loi fiscale peut avoir pour objet de remédier à un manque de clarté, soit d'assurer la correction d'un dispositif valide mais techniquement défectueux, soit de neutraliser le délai entre l'annonce d'une mesure fiscale et son adoption, non seulement par souci d'urgence mais aussi et surtout comme pour avoir un « effet sédatif » sur le marché financier, en prévenant toute perturbation qu'engendrerait une telle

¹⁸⁸ Voir, CA-CS de Côte d'Ivoire, arrêt n° 259 du 18 décembre 2013, req. n° 212-99 REP du 11 décembre 2012, *Gouda Anouma Laurent et autres c/Ministre de la construction, de l'assainissement et de l'urbanisme*.

¹⁸⁹ Voir, Cour Constitutionnelle du Bénin, DCC 17-090 du 25 avril 2017 ; Cour Constitutionnelle du Bénin, DCC 06-074 du 08 juillet 2006.

¹⁹⁰ LAMARQUE (J.), « La rétroactivité de la loi fiscale : une nécessité en matière de procédure », in *Territoires et libertés, Mélanges en hommage au Doyen Yves Madiot*, Bruxelles, Bruylant, 2000, pp. 331-356.

annonce¹⁹¹. Ainsi, les Etats d'Afrique francophone, notamment ceux de l'Afrique de l'Ouest où la non-rétroactivité est limitée à la matière pénale, pourraient s'inspirer du Cameroun qui a consacré dans ses textes la non-rétroactivité des lois fiscales avec des aménagements.

La consécration d'un principe général de sécurité juridique va aussi entraîner l'institution d'un droit fondamental¹⁹², ou tout au moins d'un droit subjectif à la sécurité juridique et fiscal par ricochet. Au-delà des interrogations d'une abondante doctrine sur la possibilité de qualifier un « *droit à...* » de droit subjectif¹⁹³, on peut constater l'infinie diversité des droits subjectifs et observer avec le professeur Jean-Louis BERGEL que « *leur préconstitution et leur prédétermination ou leur précision ne constituent pas des critères généraux de qualification des droits subjectifs* ». Ainsi, rien n'exclut, *a priori*, de qualifier des « *droits à...* » de droits subjectifs, et de reconnaître un droit subjectif à la sécurité juridique et fiscal par ricochet. Selon le professeur Paul-Gérard POUGOUE¹⁹⁴, cette institution est nécessaire voire possible au regard des textes. Elle est nécessaire parce que le principe de sécurité fait partie des droits garantis. Elle est possible parce que la plus part des Constitutions des Etats sous étude consacrent la « *sécurité* ». Ce serait alors un droit subjectif particulier qui ne serait pas comme bon nombre d'autres « *droits à...* ».

Conclusion

Dans les Etats de l'Afrique noire francophone comme ailleurs, la sécurité fiscale apparaît comme un gage de régulation des rapports sociaux, notamment de modération et de stabilisation des relations entre l'administration fiscale et les contribuables. Fort de cette considération, et face à la complexité décriée du droit fiscal, à son renouvellement annuel au moyen des lois de finances, face à son hermétisme, les constituants et les législations de ces Etats ont jugé à bon droit, d'opter pour la sécurité fiscale. C'est ainsi qu'un certain nombre d'exigences se rattachant particulièrement à la fiscalité, à savoir le principe d'égalité de l'impôt, le principe de la légalité de l'impôt et l'obligation de protéger le contribuable contre les changements de la doctrine fiscale seront consacrés. Par ces exigences, le législateur et l'administration fiscale sont contraints dans l'exercice de leurs pouvoirs normatifs d'édicter des normes fiscales de qualité, conformes à la légalité et assurant aux contribuables la stabilité de leurs situations et une justice fiscale. D'un autre côté, le juge constitutionnel et le juge ordinaire sont mis à contribution. Pour conforter la sécurité fiscale, le premier s'assure du respect du principe d'égalité de

¹⁹¹ OKOU (U.), *La sécurité juridique en droit fiscal : Étude comparée France - Côte d'Ivoire*, op. cit. p. 130.

¹⁹² POUGOUE (P.G.), « Les figures de la sécurité juridique », *op. cit.*, p. 7.

¹⁹³ Voir PICHARD (M.), *Le droit à : étude de législation française*, Paris, Economica, 2006, n°177 et s.

¹⁹⁴ POUGOUE (P.G.), « Les figures de la sécurité juridique », *op. cit.*, p. 7.

l'impôt prescrit par la loi fondamentale. Le second est gardien de la légalité des actes d'imposition. Il ne faut pas perdre de vue que l'administration fiscale elle-même aussi est gardienne de la légalité à travers les réclamations contentieuses et les demandes d'interprétation qui lui sont adressées.

Malheureusement, d'autres exigences de la sécurité fiscale, notamment celles qui sont couramment admises par la doctrine et qui se rapportent au triptyque « *prévisibilité-stabilité-accessibilité* », sont galvaudés tantôt par un défaut de consécration, parfois par des limites dans leur application. Cela tient peut-être à la relative jeunesse de l'exigence de sécurité fiscale dans les Etats étudiés, et incline à militer pour une réforme de l'idéal de sécurité fiscale au regard des enjeux économiques qui s'y rattachent. Cette réforme qui s'articule autour de la consécration d'un principe général de sécurité juridique, aboutirait à étendre le principe de la non rétroactivité des lois à la fiscalité (dans les Etats qui ne l'ont pas consacré), et à instituer un droit subjectif à la sécurité fiscale et des techniques d'élaboration des lois qui imposent une concertation préalable avec le secteur privé notamment.

C'est dans ces conditions que la garantie de la sécurité juridique serait optimale et produirait les effets attendus dans ces Etats essentiellement sous-développés, à savoir le renforcement des capacités de mobilisation des recettes fiscales, la croissance et même la relance des activités économiques dans un contexte post-Covid.

LE CONTROLE DES FONDS DE CONCOURS DANS LE DROIT PUBLIC FINANCIER DES ETATS DE LA CEMAC

Par

Dr. Aubran Donadoni NTOLO NZEKO

Ph.D en Droit public

*Assistant à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques
Université de Donala (Cameroun).*

RÉSUMÉ :

Le contrôle des fonds de concours dans le droit public financier des Etats de la CEMAC inspire un regard isolé au regard de la spécificité de ce type de ressource budgétaire. Fondés sur la volonté des parties versantes, les fonds de concours doivent nécessairement faire l'objet d'un suivi tant celui-ci est consubstantiel à leur versement dans le budget de l'Etat. Leur contrôle actualise la logique de la performance dans l'utilisation des deniers publics. En s'intéressant à la question de ses caractéristiques, il convient de noter que le contrôle des contributions volontaires est marqué par l'inadaptation des mécanismes classiques de suivi des opérations budgétaires. C'est ainsi que dans le suivi de l'utilisation de ces fonds publics, le contrôle a priori des finances publiques affiche des manquements non négligeables. Le contrôle a posteriori de la juridiction financière se trouve, quant à lui, profondément amoindri dans la mise en œuvre de son régime. Ceci dit, la mise en œuvre des mécanismes spécifiques paraît plus optimale dans le suivi de l'utilisation des fonds de concours. Dans ce cadre, la partie versante des fonds est associée aux missions de contrôle par le mécanisme du contreseing sur les opérations comptables et la possibilité d'instituer des organes non-étatiques pour le suivi de ses contributions.

Mots clés : *contrôle – fonds de concours – bailleurs de fonds.*

ABSTRACT :

The control of competition funds in CEMAC State's public financial law inspires an isolated look with regard to the specificity of this type of budgetary resource. Based on the will of the paying parties, assistance funds must necessarily be monitored as this is consubstantial with their payment into the state budget. Their control updates the logic of performance in the use of public funds. Turning to the question of its characteristics, it should be noted that the control of voluntary contributions is marked by the inadequacy of traditional mechanisms for monitoring budget operations. Thus, in monitoring the use of these public funds, the a priori control of public finances shows significant shortcomings. The a posteriori control of the financial jurisdiction is itself profoundly reduced in the implementation of its regime. That said, the implementation of specific mechanisms appears to be more optimal in monitoring the use of assistance funds. In this context, the paying part of the funds is associated with control missions through the mechanism of countersigning on accounting operations and the possibility of setting up non-state bodies to monitor its contributions.

Keys words: *control - competition funds – funders.*

Introduction

L'Afrique centrale, comme bien d'autres sous-régions du monde, fait face à une crise sanitaire historique depuis le début de l'année 2020. Du point de vue des finances publiques, cette crise a eu une double incidence : la baisse des recettes budgétaires, notamment celles fiscales, et l'explosion des dépenses à caractère sanitaire et social¹. Dans un environnement où les ressources budgétaires existantes étaient déjà insuffisantes, on assiste alors à une plus grande « *dégradation des finances publiques* »² avec pour corollaire un besoin de financement d'une ampleur considérable. Dès lors, la mobilisation de ressources additionnelles est devenue un impératif. C'est dans cette optique que les fonds de concours retrouvent toute leur importance au regard des multiples appels lancés par les pouvoirs publics pour des contributions volontaires aux financements publics. Ceci étant, conformément à la logique de la budgétisation par programme, les fonds de concours font l'objet d'un contrôle quoique spécifique au regard de la particularité de leur régime. *Dans cette mouvance, la tendance vers une multiplication de ces fonds de concours nous amène à nous interroger sur l'efficacité du contrôle des finances publiques. Comme le constatent certains auteurs français, « la diversité des opérations de l'Etat comme les impératifs de sa gestion imposent (...) des aménagements techniques, mais sans remettre en cause le principe lui-même »*³.

L'évocation du contrôle des fonds de concours nous situe dans le champ juridique du contrôle des finances publiques, quel que soit l'espace géographique de référence. *Le contrôle des finances publiques est la quatrième phase de la règle des « quatre temps alternés », après la préparation, l'élaboration et l'exécution du budget. Il est régi sur le plan juridique par trois principes à savoir, l'obligation de rendre compte, le principe de responsabilité et le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables*⁴. La fonction de contrôle est adossée à une philosophie de reddition de compte formulée par les articles 14 et 15 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 dans un élan de prescription démocratique en France. Dans le constitutionnalisme africain, la reddition des comptes est inscrite dans le Préambule et l'article 32 (1) de la Charte Africaine de la

¹ Lire utilement G. PEKASSA NDAM et P. NGANGUE NEMALEU, « Les Finances publiques camerounaises à l'épreuve de la crise sanitaire à coronavirus », *Le NEMRO*, octobre-décembre 2020, pp. 49-74 ; F. ABENG MESSI, « Les obligations fiscales de l'exercice budgétaire 2020 à l'épreuve de la Covid-19 au Cameroun », *RAFIP*, n°7, premier semestre 2020, pp. 141-172 ; S. T. BILOUNGA, « L'incidence de la lutte contre le covid-19 sur les finances publiques camerounaises », *Revue Juridique du Bonheur*, n°3, 2021, pp. 60-92.

² P. SÉGUIN, « La dégradation des finances publiques et ses remèdes », *RFDA*, n°1, 2010, pp. 193-199.

³ M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN, J.-P. LASSALE, *Finances publiques*, Paris, LGDJ, 2017-2018, 16^e éd., p. 308.

⁴ S.T. BILOUNGA, « Les relations entre l'ordonnateur et les comptables à la lumière de la loi du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat au Cameroun », *Gestion & Finances publiques*, n°3, Mai-juin 2017, pp. 109- 116.

Démocratie, des Elections et de la Gouvernance⁵. Le principe de la responsabilité, quant à lui, voudrait que tout gestionnaire ou gérant des deniers publics puisse répondre des actes positifs ou négatifs qu'il pose lors de sa gestion. Il s'agit donc en principe d'une responsabilité répressive⁶. Le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables, expression financière du grand principe constitutionnel de la séparation des pouvoirs selon MAGNET⁷, voudrait que la gestion administrative de la dépense publique maîtrisée par l'ordonnateur, se distingue matériellement de celle comptable présidée par un comptable publique, qu'il soit patent ou de fait. En tout état de cause, c'est l'immanence même du principe du consentement à l'impôt qui se trouve ainsi prolongé dans le contrôle de gestion de l'argent public⁸ et partant des fonds de concours.

Bien que constituant un élément commun de toutes les sociétés, le contrôle des finances publiques est un élément fondamental de la bonne gouvernance de nos sociétés. Seul un contrôle effectif, régulier et performant des finances publiques permet d'en assurer la maîtrise, de corriger les dysfonctionnements, de lutter contre les gaspillages et la corruption. Corollaire naturel de l'autorisation parlementaire, le contrôle des finances publiques est un élément indissociable de la démocratie. Dans les Etats modernes, les gouvernements doivent être responsables de l'utilisation des deniers publics mis à leur disposition dans le cadre de la gestion des crédits budgétaires⁹. La question du contrôle des fonds publics s'est posée pour la première fois avec l'émergence des Etats démocratiques. Les fonds publics n'étant plus laissés au bon vouloir du monarque, leur perception doit être consentie et leur utilisation désormais soumise à l'autorisation des représentants du peuple, en l'occurrence, le Parlement.

Aujourd'hui, le contrôle des finances publiques est appelé à se renouveler en raison des profondes mutations enclenchées par la réforme budgétaire en zone CEMAC qui vise à introduire la logique de la gestion dans cette sphère traditionnellement politique. Par le passé, le secteur public s'est enfermé dans le souci de la régularité. Le respect des règles de droit primait sur les autres exigences telles que l'efficacité, l'efficience ou l'économie. Or, aujourd'hui, l'Etat moderne ne conservera sa prééminence que dans la

⁵ Cette Charte a été adoptée par la huitième session ordinaire de la Conférence des Chefs d'Etat tenue le 30 janvier 2007 à Addis-Abeba en Ethiopie.

⁶ H. GISSEROT, « Finances publiques et responsabilité : un colloque pour l'autre réforme », *AJDA*, 4 avril 2005, p. 689.

⁷ J. MAGNET, *Eléments de comptabilité publique*, Paris, LGDJ, coll. Systèmes, 1991, p. 33 et suivants. Lire aussi P. NDRI THEOUA, « Ordonnances et séparation des pouvoirs budgétaires en période de Covid-19 », *RAFiP*, n°8, 2nd semestre, 2020, pp. 9-51.

⁸ A. BARILARI, « Le consentement à l'impôt », *RFFP*, n°147, 2019, pp. 191-199.

⁹ A. BARILARI, *Les contrôles financiers comptables, administratifs et juridictionnels des finances publiques*, Paris, LGDJ, 2003, p. 85.

mesure où il est performant. Sous cet angle, le contrôle est alors perçu comme l'un des moyens contribuant à l'atteinte de la performance dans la mesure où il permet la recherche d'une dépense plus efficace. C'est ainsi qu'il est devenu l'un des standards du droit et de la gestion des finances publiques dans le monde¹⁰. Il symbolise un enjeu majeur pour les économies émergentes désireuses d'améliorer leur gouvernance¹¹. Le contrôle est, de manière générale, une nécessité dans un Etat de droit, un instrument de modernisation de la gestion publique¹² orientée vers l'atteinte des résultats, un outil essentiel d'information et d'aide à la décision financière. C'est dans ce sens qu'on peut distinguer le contrôle de régularité du contrôle de performance. Il s'agit des formes de contrôle qu'on peut observer dans la classification selon le critère organique notamment en matière de contrôle administratif, parlementaire et juridictionnel. Mués par l'objectif de performance ces types de contrôle consacrés par le législateur communautaire¹³ sont appliqués aux fonds de concours dont il faut également fixer les contours.

Consacré au début du 19^e siècle en France par deux ordonnances royales du 25 mars 1817 et du 14 septembre 1822, le principe de l'universalité budgétaire se traduit par une double interdiction : celle de contracter les recettes et les dépenses de l'Etat pour ne faire apparaître qu'un produit net et celle d'affecter certaines recettes à la couverture de certaines dépenses. Il existe pourtant certaines procédures budgétaires permettant de déroger à la règle de la non-affectation des recettes aux dépenses¹⁴. Pour les plus connues, il faut relever les comptes spéciaux du Trésor¹⁵. Mais les moins connues concernent les fonds de concours, l'attribution des produits¹⁶ et le rétablissement des crédits¹⁷. S'agissant des fonds de concours qui constituent la trame de fond de l'analyse, leur volume de plus en plus croissant dans la pratique des finances publiques méritent une attention particulière mieux que les quelques lignes que leur consacrent les ouvrages de droit budgétaire.

¹⁰ 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, p. 38.

¹¹ L. PHILIP, « Panorama du contrôle des finances publiques dans le monde », *RFFP*, n°101, 2008, p. 15 et s.

¹² M.-C. ESCLASSAN, « Un phénomène international : l'adaptation des contrôles financiers publics à la nouvelle gestion publique », *RFFP*, n°101, 2008, p. 29.

¹³ Art. 69 de la Directive N° 01/11-UEAC-190-CM-22 21 Relative aux Lois de Finances.

¹⁴ J. S. KLEIN, « La procédure des fonds de concours ou l'art de tourner les règles budgétaires », *Revue administrative*, n°203, septembre-octobre 1981, pp. 466-471.

¹⁵ G. M. PEKASSA NDAM, « Les comptes spéciaux du Trésor dans les Etats d'Afrique francophone », *Cahiers Juridiques et Politiques*, Université de Ngaoundéré, 2009, pp. 203-236.

¹⁶ La procédure d'attribution de produits permet de rattacher directement à un service, par décret, les recettes tirées de la rémunération de prestations que ce service fournit régulièrement.

¹⁷ La procédure de rétablissement de crédits rend possible l'affectation d'une recette au sein du budget général ou d'un budget annexe, dans deux cas prévus par la LOLF : d'une part, pour les recettes provenant de la restitution au Trésor de sommes payées indûment ou à titre provisoire ; d'autre part, pour les recettes provenant de cessions entre services de l'Etat qui ont donné lieu à paiement sur crédits budgétaires.

Pour ancienne qu'elle soit, la procédure de fonds de concours n'a connu un rapide essor au cours de ces dernières années. Organisée par une loi du 6 juin 1843 en France, cette procédure n'a longtemps eu pour objet que de permettre le financement conjoint des investissements dans le domaine des travaux publics. Les fonds versés par des départements, des communes ou des particuliers pour concourir avec ceux de l'Etat à des dépenses d'intérêt public étaient à cet effet portés en recettes aux produits divers par décret au ministre, additionnellement à ceux qui lui avaient été accordés pour les mêmes travaux. Ces fonds de concours ont été étendus par la suite à d'autres recettes notamment aux dons et legs par la loi du 31 décembre 1907¹⁸. Depuis lors c'est l'ordonnance du 2 janvier 1959 relative aux lois de finances qui a permis le développement qu'ils ont connu jusqu'à l'élaboration de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances. Cette loi prévoit en filigrane que la procédure des fonds de concours offre au Gouvernement la faculté d'ouvrir des crédits supplémentaires à due concurrence de recettes, évaluées au préalable en loi de finances, versées à l'Etat par des personnes morales (par exemple des financements croisés des collectivités territoriales) ou physiques (sous la forme notamment de legs et donations) pour concourir à des dépenses d'intérêt public¹⁹.

C'est cette acception qui a été transposée dans le cadre harmonisé des finances publiques de la Communauté économique et monétaire d'Afrique centrale, puis relayée par ses Etats membres. La directive y relative dispose dans ce sens que les fonds de concours sont constitués, d'une part, par des fonds à caractère non fiscal versés par des personnes physiques ou morales, notamment les bailleurs de fonds internationaux, pour concourir à des dépenses d'intérêt public et, d'autre part, par les produits de legs et donations attribués à l'Etat. Ils sont directement portés en recettes au budget général, au budget annexe ou au compte spécial considéré²⁰. Ainsi, les contributions aux fonds de concours sont des contributions volontaires pouvant être faites par des *particuliers, des entreprises, des associations, des collectivités territoriales, établissements publics... mais surtout des bailleurs de fonds internationaux aux capacités financières avérées. Dans ce sens, le Code de transparence de la CEMAC, « définit les principes et obligations que les Etats membres doivent respecter, dans leur législation comme dans leur pratique, aussi bien dans la gestion de l'Etat et celle des autres administrations publiques que pour les fonds de l'assistance extérieure accordés par les institutions internationales et les Etats étrangers »*²¹. *Constatons donc que les fonds publics ne se limitent plus à ceux de l'Etat, mais s'étendent aussi à ceux des autres collectivités publiques, des organisations internationales, et mêmes à ceux des Etats étrangers, dès lors qu'ils viennent en appui de l'activité financière de l'Etat. Pour le dire autrement, nous sommes en présence des*

¹⁸ H. MESSAGE, « La procédure des fonds de concours », RFFP, n°26, 1989, pp. 253-293.

¹⁹ Art. 17 de la loi organique n°2001-162 du 1^{er} août 2001 relative aux lois des finances en France.

²⁰ Art. 36 de la Directive N° 01/11-UEAC-190-CM-22 21 Relative aux Lois de Finances.

²¹ **Préambule de la** Directive n°06/11-UEAC-190-CM-22 relative au Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques.

« systèmes financiers publics intégrés et régulés dans le cadre d'une gouvernance globale »²². Toujours est-il que la constitution des fonds de concours donne lieu à l'ouverture de crédits d'un même montant, dont l'emploi doit correspondre strictement à l'intention de la « partie versante ». En fin de compte, cette hypothèse de travail s'inscrit dans la « nouvelle gouvernance financière publique »²³ que le Professeur Michel Bouvier désigne, comme un vaste mouvement dont la caractéristique la plus forte demeure sans doute l'internationalisation des réseaux financiers publics²⁴.

Toutefois, le caractère aléatoire de la constitution des fonds de concours fondée sur la bienveillance et la volonté des donateurs rend délicate sa prévision par le parlement dans la mesure où il est impossible de connaître à l'avance le montant des sommes qui seront versées. Comme le souligne le professeur Jean-Pierre Lassale, « la procédure de fonds de concours fait échapper une masse importante de crédits à tout contrôle du parlement »²⁵. A cet égard, la question du contrôle de ces fonds publics n'est pas moins lancinante dans un contexte africain où les ressources budgétaires sont de plus en plus soutenues par les fonds de concours.

En effet, compte tenu des restrictions budgétaires qui impactent le montant des crédits adoptés en loi de finances dans les Etats d'Afrique centrale principalement, les crédits issus des fonds de concours sont souvent considérés par les pouvoirs publics comme un moyen de financement complémentaire indispensable à la mise en œuvre des politiques publiques. Dans cette mouvance, au regard de la spécificité de cette ressource budgétaire, *il convient de s'interroger sur le point de savoir : qu'est-ce qui caractérise le contrôle des fonds de concours dans le droit public financier des Etats de la CEMAC ?* Suivant la méthode d'analyse normativiste, la réponse à cette question va être fondée sur l'interprétation des dispositions relatives au régime financier des Etats sous étude. Les résultats de cette réflexion permettent de retenir que le contrôle des fonds de concours se caractérise par les modalités hétéroclites de suivi de l'utilisation de cette catégorie de fonds publics à la portée ambivalente.

Ce faisant, l'analyse du contrôle des fonds de concours revêt un intérêt scientifique certain. Dans notre environnement, aucune étude d'ampleur n'explore le contrôle de cette catégorie spécifique de ressources budgétaires, qui apparaît alors comme un angle mort de la recherche en finances publiques. Les rares études l'évoquant ne le font qu'à travers l'analyse générale du contrôle des finances publiques, qu'il s'agisse du contrôle administratif, parlementaire ou juridictionnel. La quasi-indifférence de la doctrine africaine sur la question donne à cette étude toute sa place.

²² Selon la formule de M. BOUVIER, Préface à BOUTHEVILLAIN, G. DUFRENOT, Ph. FROUTE et L. PAUL, Les politiques budgétaires dans la crise, Bruxelles, De Boeck Supérieur, 2013, p. 6.

²³ M. BOUVIER, « Nouvelle gouvernance financière publique : Grands enjeux de demain », Editorial RFFP, Spécial N°100 – Novembre 2007.

²⁴ M.-C. ESCLASSAN, « Un phénomène international : l'adaptation des contrôles financiers publics à la nouvelle gestion publique », *op. cit.*, p. 29.

²⁵ J.-P. LASSALE, « La loi organique et l'équilibre constitutionnel des pouvoirs », RFFP, n°26, 1989, p. 21.

Ceci dit, le contrôle des fonds de concours est un instrument de la modernisation et de la transparence dans la gestion des finances publiques ; instrument indispensable pour assurer une bonne gestion administrative et financière de cette catégorie particulière de fonds. Lorsque ce contrôle est rigoureusement mené conformément au régime financier des Etats sous étude, il permet aux pouvoirs publics de justifier l'utilisation des fonds et les résultats obtenus conformément à la volonté de la partie versante. Dans cette lancée, il faut donc entrevoir comme principale caractéristique du contrôle des fonds de concours, l'optimisation de la participation des bailleurs de fonds au suivi de l'utilisation de ces fonds (II) qui supplante le mécanisme classique de contrôle des finances publiques, car inadapté à cette catégorie spécifique de ressource budgétaire (I).

I. L'inadaptation des fonds de concours aux mécanismes ordinaires de suivi des opérations budgétaires

Malgré la spécificité des fonds de concours dans l'ordre des ressources budgétaires de l'Etat, les législateurs des Etats de la zone CEMAC, en harmonie avec le législateur communautaire, n'y ont pas exclu les mécanismes classiques de contrôle des finances publiques. Pourtant, qu'il s'agisse du contrôle administratif, du contrôle parlementaire ou du contrôle juridictionnel, leur régime s'adapte moins aux spécificités des fonds de concours. C'est ainsi que dans le suivi de l'utilisation de ces fonds publics, le contrôle *a priori* des finances publiques affiche des manquements non négligeables (A). Le contrôle *a posteriori* de la juridiction financière se trouve, quant à lui, profondément amoindri dans la mise en œuvre de son régime (B).

A. La restriction du contrôle *a priori* des activités budgétaires liées aux fonds de concours

Les opérations budgétaires liées aux contributions volontaires sont inefficacement contrôlées de manière préventive car le contrôle *a priori* classique se retrouve restreint. En droit public financier ce contrôle est un mécanisme assurant la fonction du contrôle avant le paiement de la dépense publique. Il est guidé par une approche préventive, tant il est vrai que la préoccupation à ce niveau est d'avoir une dépense saine, régulière et de qualité dès sa conception. Le contrôle *a priori* est mis en œuvre tant par le contrôle financier que par l'autorisation parlementaire dans le cadre du vote de la loi de finances. Mais la nature spécifique des fonds de concours limite l'activité de contrôle financier (1) et décline l'autorisation parlementaire (2).

1. La limitation du contrôle financier sur les dépenses financées sur fonds de concours

Le contrôle financier tel que consacré par le droit public financier des Etats de la CEMAC se trouve limité lorsqu'il est appliqué aux dépenses publiques financées sur fonds de concours. Pourtant, la réforme budgétaire en zone CEMAC a reconfiguré le régime dudit contrôle pour plus de performance²⁶. Il s'agit d'une modalité de contrôle administratif qui s'opère par l'action d'un contrôleur financier. *Placé auprès des ordonnateurs des dépenses, il assure, pour le compte du ministre chargé des finances, la centralisation des opérations budgétaires. Dans ce cadre, il opère un contrôle de régularité des projets d'engagement de la dépense publique.* A cet égard, le législateur communautaire²⁷ a cantonné son contrôle à l'examen de l'opportunité de l'engagement des dépenses publiques en consacrant le visa préalable à tout ordonnancement budgétaire des ordonnateurs et le contrôle de la régularité du processus de la dépense publique.

Ceci étant, le législateur communautaire prévoit certes que les règles d'exécution, de comptabilité, de gestion de trésorerie et de contrôle des fonds des bailleurs, qu'il s'agisse d'organisations internationales ou d'Etats étrangers, ainsi que le régime de responsabilité et de sanction des agents qui en ont la charge sont celles fixées par une directive CEMAC²⁸. Mais en ce qui concerne le cas particulier des fonds de concours, il consacre une dérogation au droit commun pouvant s'étendre au régime de leur contrôle. Il dispose précisément que lorsqu'il y a mobilisation des fonds de concours dans l'exécution de la loi de finances « L'engagement et l'ordonnement des dépenses financées par ces fonds peuvent être confiés à une ou plusieurs personnes nommément désignées par accord entre le Ministre auquel est rattaché le compte d'affectation spéciale, le Ministre chargé des finances et le ou les bailleurs de fonds concernés »²⁹. Ces dispositions de la directive communautaire sont reprises par les lois internes des Etats de la CEMAC qu'il s'agisse du Cameroun³⁰, du Congo Brazzaville³¹, du Gabon³² ou Tchad³³ à une différence près du cas équato-guinéen qui prévoit la désignation d'une personne exclusive pour exécuter la dépense publique issu des fonds de concours³⁴.

Qu'à cela ne tienne, l'analyse de ces dispositions dérogatoires au droit commun de l'exécution inspire une lecture sans ambages de la

²⁶ N. CLINCHAMPS, « Le contrôle financier et la LOLF du 1^{er} août 2001 : vers un désengagement progressif », *RFFP*, n°82, Juin 2003, pp. 73-96.

²⁷ Art. 61 de la Directive N° 01/11-UEAC-190-CM-22 21 Relative aux Lois de Finances.

²⁸ *Ibid.* art. 79.

²⁹ Art. 80 de la Directive N° 01/11-UEAC-190-CM-22 21 Relative aux Lois de Finances.

³⁰ Art. 82 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 fixant le régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

³¹ Art. 93 de la Loi organique n°36-2017 du 3 octobre 2017 relative aux lois de finances.

³² Art. 91 de la loi organique n°020/2014 relatives aux lois de finances et à l'exécution du budget.

³³ Art. 91 de la Loi organique n°004/PR/2014 relative aux lois de finances.

³⁴ Art. 75 de la Loi I/2012/n°2012/CNT portant loi organique relative aux lois de finances.

limitation du contrôle financier. Celle-ci se résume à l'entorse faite à la mission de centralisation des opérations budgétaires du contrôleur financier. En effet, il ressort des législations internes des Etats de la CEMAC que pour l'exécution de la dépense publique liée aux fonds de concours, il est procédé à la désignation d'une ou de plusieurs personnes devant faire office d'ordonnateur. Cette désignation associe le bailleur de fonds en collaboration avec le ministre chargé des finances et celui auprès duquel sont directement affectés les fonds de concours. De fait, cette désignation d'un ou de plusieurs ordonnateurs décline l'ordonnateur de droit prévu par le régime financier auprès duquel est affecté un contrôleur financier pour le suivi de ses opérations. Or, la loi communautaire ou celle du droit interne des Etats de la CEMAC ne précise que la personne ou les personnes désignées conjointement par le bailleur de fond et le ministre concerné est la qualité d'ordonnateur. Il peut s'agir des responsables de programmes, d'actions ou d'activités voire des personnes privées émanant de la volonté du bailleur de fonds. Dans les deux hypothèses, le contrôleur financier n'a pas la possibilité d'exercer ses fonctions de contrôle puisque le législateur ne prévoit pas d'affectation de contrôleur financier auprès des ordonnateurs spécialisés.

En tout état de cause, c'est le contrôle de régularité de la dépense publique issue des fonds de concours qui se trouve tempéré, même si les ordonnateurs spécialement désignés doivent respecter la procédure d'exécution des dépenses publiques. De ce point de vue, il faut remarquer que le contrôle de régularité n'est pas l'objectif dans le cadre des fonds de concours puisque les législateurs des Etats sous étude précisent que « *Leur emploi doit être conforme à l'intention de la partie versante* »³⁵. On le sait, la régularité est la finalité traditionnelle du contrôle de la dépense publique. Toute opération financière réalisée a toujours été guidée par l'exigence de régularité, c'est-à-dire une réalisation de celle-ci en conformité avec les dispositions juridiques régissant la matière contrôlée. Malgré cet attachement indéfectible à cet objectif d'ailleurs très utile pour la promotion de la bonne gouvernance financière, des limites ont été enregistrées dans le processus de réalisation de la dépense publique du fait de la finalité du contrôle effectué. Elles sont dues en grande partie à une appréhension on ne peut plus curieuse de la régularité financière, laquelle tend à se cantonner aux considérations strictement formelles où l'attention est surtout portée sur des considérations de forme.

Or, la contribution volontaire des personnes physiques ou morales, par le mécanisme des fonds de concours, est mue par un objectif de qualité de la réalisation de la dépense publique³⁶ qui en découle. Dans ce sens, le contrôle opéré doit concerner la qualité de la concrétisation de la volonté de la partie versante. Il s'agit ici de baliser le contrôle vers la

³⁵ *Ibid.* Art. 38.

³⁶ B. LEVALLOIS, « L'évolution du contrôle financier des administrations locales », *RFFP*, n°79, 2002, pp. 111-119.

qualité de la dépense publique, et non exclusivement vers la régularité qui a trahi ses limites. Il est question de réadapter les organes et mécanismes de contrôle à la qualité des dépenses. Autrement dit, le contrôle doit rechercher non seulement la réalisation telle quelle de la dépense publique selon des considérations juridiques, mais aussi et surtout la réalisation de la dépense selon des critères qualitatifs et quantitatifs définis par les bailleurs de fonds. L'inscription à la qualité de la dépense publique ressort des idéaux promus par les bailleurs de fonds notamment internationaux³⁷. D'où l'exigence de conformité des opérations d'exécution des fonds de concours à la volonté de ces derniers, baromètre de mesure la qualité des opérations. Ce caractère volontaire des fonds de concours, d'un autre point de vue ne permet pas au parlement de faire des prévisions précises à l'occasion du vote de la loi de finances.

2. Les prévisions imprécises des fonds de concours par le parlement

Contrairement aux autres recettes budgétaires aux prévisions plus précises, les fonds de concours ne sont pas évalués et autorisés avec exhaustivité par le parlement dans le cadre de l'autorisation parlementaire du budget³⁸. En effet, l'adoption de la loi de finances est la procédure par laquelle le Parlement vote le projet de loi de finances³⁹. Dans le processus d'élaboration de la loi de finances, la prise de décision définitive relève de la compétence du Parlement⁴⁰ qui est alors chargé de l'adopter. Cette procédure porte le nom d'« autorisation budgétaire » et constitue l'une des prérogatives reconnues au Parlement dans les systèmes représentatifs, où tout le régime du budget est fondé sur cette idée⁴¹. L'autorisation budgétaire donne une valeur juridique aux dépenses publiques et arrête les éléments de l'équilibre financier de l'Etat⁴². Son origine remonte en 1215 lorsque les seigneurs anglais imposèrent au Roi Jean Sans Terre la grande Charte qui instaura la règle du consentement à l'impôt obligeant le Monarque à consulter l'assemblée des Seigneurs avant la création de tout nouvel impôt et leur accorda le droit d'en suivre l'affectation⁴³. Le corollaire de l'autorisation parlementaire de la dépense publique est ainsi le

³⁷ Voir Fonds Monétaire International, *Cameroun : Rapport n°18/235 des Services du FMI pour les consultations de 2018*, août 2018, 139 pages.

³⁸ M. BOTTIN, « L'autorisation budgétaire », in H. ISAIA, J. SPINDLER (dir.), *Histoire du droit des finances publiques*, Paris, Economica, 1988, p. 98.

³⁹ F. QUEROL, *Finances publiques*, Paris, Ellipses, coll. tout le droit, 2002, p. 41.

⁴⁰ C. BIGAUT, *Finances publiques. Droit budgétaire, le budget de l'Etat*, Paris, édition Marketing, 1995, p. 103.

⁴¹ Lire NKOUAYEP Long Christ Papy, *Les pouvoirs parlementaires d'autorisation budgétaire en droit camerounais*, thèse de Doctorat/Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II, 2018, 284 pages ; H. MESSAGE, « Peut-on mesurer le pouvoir budgétaire du Parlement ? », *RFFP*, n°41, 1993, pp. 14-29.

⁴² P. M. GAUDEMET, J. MOLINIER, *Finances publiques. Budget/Trésor*, Tome I, Paris, Montchrestien, 1996, 7^{ème} éd., p. 255.

⁴³ F. QUEROL, *Finances publiques, op. cit.*, p. 42.

droit de regard qui est confié au Parlement lors de cette procédure. Ceci dénote de l'effectuation d'un contrôle *a priori* des opérations budgétaires. Pour cela, le parlement doit judicieusement évaluer les recettes qui vont financer la dépense publique en l'occurrence les fonds de concours.

Dans cette mouvance, les législations des Etats membres de la CEMAC ont consacré le principe de l'autorisation parlementaire des fonds de concours. Elles disposent notamment que les fonds de concours sont prévus, évalués et autorisés dans une loi de finances qui définit également leurs règles d'utilisation⁴⁴. Les dépenses et charges incluent le montant des crédits susceptibles d'être ouverts par voie de fonds de concours⁴⁵. Pourtant, l'analyse des différentes lois de finances des Etats sous étude révèle un écart entre le droit prévu et le droit vécu mettant en exergue les difficultés qu'éprouve le parlement à faire des prévisions et partant à évaluer avec précisions les fonds de concours.

En analysant le cas camerounais en premier, le législateur brille par l'inexhaustivité des prévisions des fonds de concours. La lecture minutieuse des lois de finances pour l'exercice 2019⁴⁶ et 2020 révèle exclusivement la prévision des « *dons exceptionnels de la coopération internationale* ». Or, les fonds de concours ne se résument pas seulement aux contributions volontaires des bailleurs de fonds internationaux même si elles sont les plus régulières. Pourtant durant l'exercice budgétaire 2020 marqué par la crise sanitaire du Coronavirus, des participations financières volontaires des personnes physiques et des personnes morales ont été mobilisées au profit du budget de l'Etat. Ceci dénote la difficulté que peut éprouver le parlement dans l'évaluation de cette catégorie de recettes budgétaires. Le législateur centrafricain brille également par une évaluation parcimonieuse des fonds de concours par la formule vague de « *dons projets* » classés dans le registre des ressources externes de l'Etat⁴⁷. Le législateur congolais quant à lui a été très réservé sur l'évaluation chiffrée des fonds de concours. C'est du moins ce qui ressort des lois de finances pour l'exercice 2020⁴⁸. Le parlement gabonais pour sa part brille par une certaine inconstance : évasif sur le montant des prévisions des fonds de concours en 2017⁴⁹, il s'est essayé à une évaluation des recettes issues des fonds de concours à l'occasion du vote de la loi de finances pour l'exercice

⁴⁴ Art. 38 de la Loi I/2012/n°2012/CNT portant loi organique relative aux lois de finances de la Guinée Equatoriale ; art. 40 de la Loi organique n°36-2017 du 3 octobre 2017 relative aux lois de finances du Congo ; art. 57 de la loi organique n°020/2014 relatives aux lois de finances et à l'exécution du budget du Gabon ; art. 49 (3) de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques au Cameroun.

⁴⁵ Art. 43 de la loi organique n°004/PR/2014 relative aux lois de finances du Tchad.

⁴⁶ Loi n°2018/022 du 11 décembre 2018 portant loi de finances de la du Cameroun pour l'exercice 2019.

⁴⁷ Art. 29 de loi n°016-007 arrêtant le budget de l'Etat pour l'année 2017.

⁴⁸ Loi n°42-2019 du 30 décembre 2019.

⁴⁹ Art. 42 de la Loi n°026/2016 du 6 janvier 2017 déterminant les ressources et les charges de l'Etat pour l'année 2017.

2020⁵⁰. Cette instabilité du parlement gabonais en matière d'évaluation des fonds de concours révèle toute la difficulté qu'il peut éprouver à l'occasion de la définition des prévisions budgétaires. A tel enseigne qu'on peut légitimement s'interroger sur l'efficacité des lois des Etats de la CEMAC consacrant la prévision des fonds de concours par le parlement et la sincérité des lois de finances⁵¹ qui peuvent en découler.

L'interrogation est d'autant plus légitime qu'elle nous permet de relever des lacunes dans le droit des Etats sous étude instituant l'autorisation budgétaire des fonds de concours. Sous cet angle, il faut noter d'entrée des contradictions entre le régime des fonds de concours et celui du contrôle *a priori* effectué par le parlement. Le régime de l'autorisation budgétaire du parlement prévoit que ce dernier évalue le montant des fonds de concours et fixe les règles d'utilisation⁵². Or, ces règles d'utilisation doivent être définies par la partie versante, l'exécution de dépenses issues des fonds de concours doit se faire conformément à sa volonté. Il est loisible d'entrevoir la contradiction normative qui rend en principe inopérants les pouvoirs du parlement dans la définition des règles d'utilisation des participations volontaires. Cette inférence est confortée par le constat général de l'absence de définition du montant des crédits susceptibles d'être ouverts par voie de fonds de concours dans les lois de finances des Etats de la CEMAC, puisque cette prérogative est réservée au ministre chargé des finances⁵³.

D'un autre point de vue, il convient de relever que l'autorisation budgétaire approximative des fonds de concours par le parlement est susceptible de porter atteinte au principe de sincérité budgétaire. En effet, si ce principe budgétaire implique entre autre l'idée des chiffrages d'estimations de recettes, celle du coût réel de dépenses à venir, l'irréalisme des prévisions chiffrées des fonds de concours, que soulignent des surévaluations ou des sous évaluations est un grief d'insincérité budgétaire⁵⁴. Comme l'a relevé le juge constitutionnel français, l'atteinte

⁵⁰ Art. 19 de la Loi n°014/2019 du 22 janvier 2020 déterminant les ressources et les charges de l'Etat pour l'année 2020.

⁵¹ H.M. CRUCIS, « La sincérité des lois de finances, nouveau principe du droit budgétaire », *JCP-G*, n°28, 12 juillet 2000, pp. 1359-1363.

⁵² Art. 38 de la Loi I/2012/n°2012/CNT portant loi organique relative aux lois de finances de la Guinée équatoriale ; art. 40 de la Loi organique n°36-2017 du 3 octobre 2017 relative aux lois de finances du Congo ; art. 57 de la loi organique n°020/2014 relatives aux lois de finances et à l'exécution du budget du Gabon ; art. 49 (3) de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques au Cameroun.

⁵³ Art. 36 de la Loi I/2012/n°2012/CNT portant loi organique relative aux lois de finances de la Guinée équatoriale ; Art. 43 de la loi organique n°004/PR/2014 relative aux lois de finances du Tchad ; art. 40 de la Loi organique n°36-2017 du 3 octobre 2017 relative aux lois de finances du Congo ; art. 57 de la loi organique n°020/2014 relatives aux lois de finances et à l'exécution du budget du Gabon ; art. 49 (3) de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques au Cameroun.

⁵⁴ J.-P. CAMBY, « Pour le principe de sincérité budgétaire », *RFFP*, n°111, septembre 2010, p. 22.

ainsi portée à la sincérité de la loi de finances⁵⁵ par la procédure de rattachement par voie de fonds de concours, pour ceux de ces crédits qui sont compris dans les recettes du budget général, conduit à affecter l'évaluation du déficit prévisionnel en loi de finances initiale⁵⁶. Pour y remédier, il est souhaitable de déplacer le contrôle *a priori* du parlement dans le cadre de l'adoption des lois de finances rectificatives pour lui permettre d'avoir tous les éléments de valider les crédits supplémentaires créés après les contributions volontaires. Dans ce cadre, l'évaluation des fonds de concours sera empreinte de réalisme et de précision. Cependant, ils paraissent également inadaptés au contrôle *a posteriori* de la juridiction financière.

B. L'atténuation du contrôle *a posteriori* de la juridiction financière sur les fonds de concours

Le contrôle juridictionnel des opérations budgétaires et comptables des administrations publiques est assuré par une Cour des Comptes⁵⁷ ; elle en est le « vigi »⁵⁸. Il s'agit d'un contrôle *a posteriori* mais qui se trouve amenuisé dans le cadre de la procédure des fonds de concours. C'est ainsi qu'il faut remarquer, d'une part, l'exécution parcimonieuse du régime de la responsabilité financière des acteurs de la gestion des participations volontaires (1) et, d'autre part, l'édulcoration de la sanction d'insincérité comptable (2).

1. L'exécution parcimonieuse du régime de la responsabilité financière des acteurs de la gestion des participations volontaires

Contrairement au régime de droit commun, le contrôle juridictionnel effectué par les juridictions des comptes des Etats de la CEMAC est parcimonieux quant à l'engagement de la responsabilité financière des gestionnaires publics impliqués dans le maniement des fonds de concours. En fait, la juridiction financière a une compétence générale sur les gestionnaires des fonds publics, non pas en leur qualité d'Agent de la « *Fonction Administrative* », mais comme agents de la « *fonction comptable* ». Ces derniers sont des fonctionnaires ou agents publics régulièrement habilités à effectuer les opérations financières des entités publiques.

Traditionnellement, il a toujours été question du Comptable public ou comptable patent comme justiciable devant la juridiction des comptes⁵⁹. Seulement, l'évolution du système financier africain a conduit le

⁵⁵ R. HERTZOG, « La sincérité des documents budgétaires : principe nécessaire, multiforme et inachevé », *RFFP*, n°111, sept. 2010, pp. 139-149.

⁵⁶ Décision n°96-395 DC du 30 décembre 1997.

⁵⁷ Art. 72 Directive CEMAC relative aux lois de finances.

⁵⁸ Ph. SEGUIN, « La Cour, vigi des finances publiques », *RFFP*, n°100, novembre 2007, pp. 223-229.

⁵⁹ M. LE CLAINCHE, « Responsabilité des comptables publics et management public », *Gestion & Finances Publiques*, n°5, septembre-octobre 2017, pp. 98-105.

juge des comptes à étendre sa juridiction sur les Ordonnateurs et les Contrôleurs financiers qui sont eux aussi des fonctionnaires ou agents habilités à réaliser des opérations financières. Ceci étant, dans le cadre de la réalisation de la procédure de fonds de concours, le juge des comptes ne peut que de manière partielle engager la responsabilité financière de ces trois principaux acteurs de l'exécution du budget. Précisément, si la responsabilité du comptable public reste une constante dans la gestion des fonds de concours, telle n'est pas le cas de celle du contrôleur financier et des ordonnateurs spécialisés.

Dans la procédure dérogatoire des fonds de concours définie par le législateur communautaire et relayée par les Etats de la CEMAC, le compte public conserve la compétence pour exécuter les opérations de recouvrement et de paiement. A cet égard, il exerce sa fonction dans le cadre d'un poste comptable par rapport auquel sa responsabilité pécuniaire peut être établie par le juge des comptes⁶⁰. Dans cette mouvance, le comptable est, en principe, personnellement et pécuniairement responsable de toute irrégularité ou anomalie constatée dans les opérations et fonds de concours relevant du poste qu'il dirige⁶¹. Il a donc une obligation juridique consistant en des contrôles exercés préalablement aux opérations de recettes et de dépenses liées aux fonds de concours : « Sans qu'il soit nécessaire qu'ils aient agi de façon "fautive", c'est à raison de ces contrôles préalables que leur responsabilité peut être engagée »⁶². Dès lors, toute constatation d'un déficit, d'un paiement irrégulier, d'un défaut de recouvrement de recette devrait se traduire automatiquement par la mise en débet du comptable⁶³. Elle peut en outre, en fonction de la gravité de la faute commise, imposer une amende au comptable défaillant⁶⁴.

Tout comme le comptable public et l'ordonnateur, le contrôleur financier est personnellement et pécuniairement responsable des infractions financières qu'il commet. En effet, selon la Directive CEMAC relative aux Lois des finances, « les contrôleurs financiers sont justiciables de la juridiction financière »⁶⁵. La responsabilité des contrôleurs financiers est principalement, mais non exclusivement mise en œuvre dans le cadre des défaillances des contrôles dont ils ont la charge. Cependant, la responsabilité du contrôleur financier peut se trouver atténuée devant le juge des comptes du fait du déclassement de sa fonction de contrôle des actes des ordonnateurs auprès desquels il est affecté. Comme

⁶⁰ Art. 32 de la Directive n°02/08-UEAC-190-CM-17 portant Régime Générale de la Comptabilité Publique de la CEMAC.

⁶¹ D. CATTEAU, *Droit Budgétaire, Comptabilité publique, LOLF et GBCP*, Paris, Hachette supérieur, 2016, 3^e éd., p. 114.

⁶² A. DIOUKHANE, « La responsabilité des comptables publics devant le juge des comptes », *La Revue du Trésor*, n°8-9, août-septembre 2007, p. 800.

⁶³ F. J. FABRE, « Une décision simpliste du conseil d'Etat relativement au juge des comptes », *La Revue administrative*, n°208, juillet-août 1982, p. 397.

⁶⁴ J. MAGNET, « Que juge le juge des comptes », *RFFP*, n°28, 1989, p. 115-124.

⁶⁵ Article 73 alinéa 3.

précédemment énoncé, la reconfiguration du cadre des ordonnateurs devant exercer le pouvoir de dépenser⁶⁶ les crédits liée aux fonds de concours met hors service le contrôle financier. Puisque pour l'engagement et l'ordonnancement des crédits issus des fonds de concours, le bailleur de fonds en collaboration avec le ministère concerné peut désigner une personne étrangère au circuit habituel de la dépense comme ordonnateur spécialisé. La loi n'ayant pas prévu de contrôle financier dans ce cas, le juge des comptes n'aura pas, par conséquent, la possibilité d'apprécier une quelconque défaillance de contrôle.

En ce qui concerne la responsabilité des ordonnateurs dans la gestion des fonds de concours, la compétence de la juridiction des comptes doit être distinguée selon la qualité des personnes désignées comme ordonnateur spécialisé. Les législations des Etats sous étude prévoient qu'une ou plusieurs personnes peuvent être désignées pour engager les dépenses liées aux fonds de concours⁶⁷. A l'analyse, les personnes désignées peuvent être des agents publics du ministère bénéficiaire des fonds de concours. Mais également, selon la volonté des bailleurs de fonds, il peut s'agir des personnes étrangères à la fonction publique, relevant de la société civile ou alors de la structure pourvoyeuse de fonds.

Ainsi, en considérant la première hypothèse qui voit un agent public désigné comme ordonnateur spécialisé des fonds de concours, la juridiction financière sera compétente pour engager sa responsabilité notamment pour faute de gestion. Cette hypothèse correspond à la définition de l'ordonnateur en droit public financier. Le législateur camerounais, à la suite du législateur communautaire CÉMAC⁶⁸, définit l'ordonnateur comme toute « *personne ayant qualité, au nom de l'État de prescrire l'exécution des recettes et des dépenses inscrites au budget de l'État* »⁶⁹. Le législateur gabonais va dans le même sens⁷⁰. Toutefois, en considérant la seconde hypothèse qui voit une personne, n'ayant pas la qualité d'agent public, être désignée pour engager les fonds de concours, la compétence de la juridiction financière est à écarter totalement. Le cas de la Guinée équatoriale qui consacre la désignation d'une personne pour engager les fonds de concours est plus marquant si cette personne n'a pas la qualité

⁶⁶ R. HERTZOG, « Le pouvoir dépensier », *RFFP*, n°41, 1993, pp. 4-11.

⁶⁷ Art. 82 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 fixant le régime financier de l'Etat et des autres entités publiques au Cameroun ; Art. 93 de la Loi organique n°36-2017 du 3 octobre 2017 relative aux lois de finances du Congo ; Art. 91 de la loi organique n°020/2014 relatives aux lois de finances et à l'exécution du budget du Gabon ; Art. 91 de la Loi organique n°004/PR/2014 relative aux lois de finances du Tchad ; Art. 75 de la Loi I/2012/n°2012/CNT portant loi organique relative aux lois de finances de la Guinée équatoriale.

⁶⁸ Art. 8 de la Directive CÉMAC n°02/11-UÉAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative au RGCP.

⁶⁹ Article 65 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat.

⁷⁰ Décret n°0094/PR/MBCP du 8 février 2016 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique.

d'agent public. L'argument d'ordonnateur de fait ne peut non plus être pertinent puisque la personne désignée a un titre légal dont il se prévaut en vertu de la volonté de la partie versante.

Ce faisant, force est de constater que la dérogation affirmée des règles d'engagement et d'ordonnancement de la dépense liée aux fonds de concours affecte le régime de responsabilité devant la juridiction des comptes. L'ordonnateur spécialisé désigné en accord avec la volonté du bailleur de fonds ne peut donc être sanctionné pour faute de gestion car la définition de celle-ci coïncide avec la qualité d'agent public ou de personne défendant les intérêts d'une entité publique. L'ordonnateur spécialisé devant agir selon la volonté de la partie versante, il ne peut être coupable de faute de gestion. En d'autres termes, le régime de la faute de gestion ne peut lui être appliqué aussi bien devant le Conseil de discipline budgétaire et financière que devant la juridiction des comptes. Celle-ci n'a pas également tous les atouts pour sanctionner le grief d'insincérité comptable au regard u caractère foncièrement aléatoire des fonds de concours.

2. L'édulcoration de la sanction du grief d'insincérité comptable

L'application des normes comptables est délicate en raison de la spécificité des actifs de l'État, le principe de sincérité se trouvant entravé et sa censure biaisée devant la juridiction des comptes. Le cas particulier des fonds de concours incite à entrevoir la limitation de la sanction du grief d'insincérité comptable devant la juridiction financière.

En effet, la sincérité comptable est l'un des versants du principe de sincérité en droit budgétaire. Il est le premier, le plus ancien, le plus général (il est commun aux secteurs privé et public) et le moins controversé⁷¹ des deux variantes du principe de sincérité. De ce fait la certification de la sincérité des comptes fait partie de l'une des missions la juridiction des comptes⁷², à côté du contrôle de régularité, de l'assistance du parlement dans le contrôle de l'exécution du budget et du jugement des ordonnateurs, des contrôleurs financiers et des comptables publics⁷³. La sincérité budgétaire et comptable a incontestablement affaire avec la vieille question du contrôle de régularité des deniers publics et donc des fonds de concours pour en garantir la bonne utilisation⁷⁴. L'introduction du principe de sincérité pour les comptes publics exige leur exactitude dans le respect des règles et procédures⁷⁵. Mais l'appréciation de cette exactitude par la juridiction des comptes n'est pas aisée.

⁷¹ L. SAÏDJ, « Enjeux autour d'un principe controversé », *RFFP*, n°111, septembre 2010, p. 6.

⁷² J.-L. ALBERT, « La sincérité devant le juge financier », *RFFP*, n°111, *op. cit.*, pp. 105-114.

⁷³ Art. 73 de la Directive CÉMAC relative aux lois des finances.

⁷⁴ M. BOUVIER, « La sincérité budgétaire et comptable : un principe paradoxal ? », *RFFP*, n°111, *op.cit.*, p. 169.

⁷⁵ M. CALVI-REVEYRON, « L'adaptation de la comptabilité publique à l'exigence de sincérité », *RFFP*, n°111, *op. cit.*, pp. 115-126.

Dans le prolongement de la détermination approximative des fonds de concours à l'étape de l'élaboration de la loi de finances, l'insincérité budgétaire qui en découle affecte inexorablement la sincérité des comptes publics. En fait la loi de finances est le cadre juridique de l'exécution du budget de l'Etat. A cet égard, les opérations de recouvrement et de paiement ne sont exécutées par le comptable qu'à l'aune de l'autorisation parlementaire. Ainsi, dans l'hypothèse d'une évaluation parcimonieuse des fonds de concours par la loi de finances, la juridiction ne dispose pas d'éléments objectifs pour mieux censurer la sincérité des comptes. Elle se contentera des documents que l'exécutif, organe principal de mise en œuvre de la procédure des fonds de concours, a bien voulu mettre à sa disposition. Dans ce contexte, la juridiction n'a pas les moyens nécessaires pour apprécier si les activités du comptable public ont été menées en vue de minorer les dépenses ou majorer les recettes et exhiber ainsi des performances erronées.

Ceci étant, le caractère aléatoire des fonds de concours fondé sur la volonté de la partie versante renforce l'ambiguïté du concept de sincérité budgétaire⁷⁶. Cette ambiguïté fondamentale est préjudiciable pour le contentieux de la sincérité des comptes publics, d'autant plus « *qu'en droit, l'indétermination se manifeste par son contenu vague et imprécis et par la nécessité de nombreuses règles d'application concrète* »⁷⁷. A ce propos, dans le cadre de la procédure des fonds de concours, il convient de souscrire à l'inférence du professeur Gaston JEZE selon laquelle « *Les gouvernants affirment toujours qu'ils disent la vérité sur la situation financière, c'est-à-dire, sur l'importance relative des dépenses et des prélèvements. Rares sont les pays dans lesquels ces affirmations sont sincères* »⁷⁸.

Si la sincérité des comptes s'avère possible, beaucoup de progrès restent à accomplir. La spécificité de l'action de l'Etat dans le cadre de la procédure des fonds de concours rend la présentation des états financiers particulièrement délicate limitant de ce fait la sanction du grief d'insincérité par la juridiction des comptes.

Au total, les mécanismes ordinaires de contrôle des finances publiques ne semblent pas adaptés au fonds de concours. La spécificité de cette ressource budgétaire limite substantiellement le contrôle *a priori* effectué par le parlement et le contrôleur financier. Le contrôle *a posteriori* de la juridiction financière se trouve également atténué tant en matière d'engagement de la responsabilité des gestionnaires publics qu'en matière de certification des comptes publics à l'effet notamment d'apprécier leur sincérité. A cet égard, pour l'efficacité du contrôle des fonds de concours, ce sont les mécanismes spécifiques qu'il convient de prioriser.

⁷⁶ A. GUIGUE, « Du besoin à l'obligation de sincérité », *RFFP*, n°111, *op. cit.*, p. 27.

⁷⁷ *Idem*, p. 29.

⁷⁸ G. JEZE, « L'évolution des impôts en France », *Revue de sciences sociales et de législation financière*, Paris, 1946, cité par A. G. BESSALA, « Le principe de sincérité en droit public financier camerounais », *RASJ*, numéro spécial, 2014, p. 214.

II. L'insertion de mécanismes spécifiques de contrôle de l'utilisation des fonds de concours

Les fonds de concours sont des contributions financières dont les règles d'utilisation doivent être conformes à la volonté de la partie versante. Celle-ci inspire donc l'érection de mécanismes spécifiques de contrôle de ces contributions volontaires. Ainsi, il faut relever d'une part l'association de la partie versante au contrôle des fonds de concours (A) et d'autre part la définition d'organismes publics spécialisés pour le suivi de l'utilisation de ces fonds (B).

A. L'association de la partie versante au suivi de l'utilisation des fonds de concours

L'analyse du droit public financier des Etats de la CEMAC fait remarquer que la partie versante des fonds de concours est placée au cœur du système de contrôle de cette catégorie de ressource budgétaire.

Contrairement au droit commun du contrôle des finances publiques, les bailleurs de fonds sont les principaux acteurs du suivi de leurs contributions financières. C'est dans cette optique que les opérations comptables liées à l'utilisation des fonds de concours sont assujetties à leur contreseing (1). Mieux encore, ils ont la possibilité de constituer des organes non étatiques pour effectuer le contrôle de l'utilisation de leurs fonds par l'Etat (2).

1. La soumission des opérations comptables au contreseing des bailleurs de fonds

Dans le cadre de l'exécution des opérations budgétaires sur fonds de concours, les activités comptables sont soumises au contreseing des bailleurs de fonds.

En effet, le contreseing est la seconde signature apposée à côté de celle de l'auteur d'un acte. En droit public, il est affirmé originellement en droit constitutionnel. Aux origines de cette règle, se trouve la pratique qui voulait, dans les anciennes monarchies, que tous les actes du roi fussent contresignés par un ou plusieurs ministres qui n'intervenaient qu'à titre de témoins pour attester que l'acte émanait du roi. Par la suite, aux aurores du régime parlementaire, on considéra que le contreseing engageait, à défaut de la responsabilité du roi qui ne pouvait être mise en cause, celle des ministres qui étaient présumés avoir conseillé au monarque l'acte qu'ils avaient contresigné. Il en résulta pour ceux-ci le droit de refuser leur contreseing aux décisions qu'ils désapprouvaient. Dorénavant la coutume constitutionnelle tire de la règle du contreseing des conséquences qui vont beaucoup plus loin encore. Selon cette règle, le chef de l'État doit accomplir sur le plan politique tous les actes que le Cabinet lui demande : il signe ce qu'on lui demande de signer, dit ce qu'on lui dit de dire⁷⁹.

⁷⁹ B. CHANTEBOUT, *Droit constitutionnel*, Paris, Sirey, 2009, 26^e éd., p. 2018.

Jusqu'à l'établissement du régime parlementaire, le chef de l'État était, dans l'acception totale du terme, le chef de l'exécutif, comme il était, dans tous les domaines de l'activité étatique, l'agent d'exercice de la puissance suprême. Lorsque s'introduisit le parlementarisme, la notion de pouvoir exécutif se détacha progressivement de celle de chef de l'État et cela parce qu'il était nécessaire de constituer un organe exécutif responsable devant le Parlement. Alors le chef de l'État demeure bien le titulaire des principaux droits de l'exécutif, mais il ne les exerce plus lui-même ; par l'intermédiaire du contreseing les ministres les mettent en œuvre. Il s'agit donc d'une signature apposée sur un acte par un ou plusieurs ministres, à côté de la signature du chef de l'État, en vue de l'authentifier, c'est-à-dire de la certifier. En période de cohabitation, il permet au gouvernement d'exercer la réalité du pouvoir, parce qu'il n'accordera son contreseing qu'aux actes qu'il approuve⁸⁰. En période de concordance des majorités, ce contreseing est une formalité.

Cette acception du contreseing en droit constitutionnel est celle qui doit être retenue en finances publiques ce d'autant plus que les pouvoirs du président de la République en matière budgétaire comptent, par négation, parmi les matières soumises au contreseing des ministres. De l'analyse des constitutions des Etats de la CEMAC⁸¹, les actes dispensés du contreseing sont de deux sortes. Tout d'abord, la décision par laquelle le Président de la République soumet un projet de loi au référendum ne peut être prise que sur proposition du Premier ministre ou des deux assemblées ; elle requiert donc le consentement d'une autre autorité. Quant aux autres actes, ils sont la manifestation d'un pouvoir dit d'arbitrage, dont on a estimé que le président devait l'exercer seul ou bien pour faire face rapidement à des circonstances exceptionnelles. Par déduction, les pouvoirs budgétaires du président de la République, notamment en matière d'orientation et de modification de la loi de finances, font l'objet de contreseing des ministres.

Ceci étant, le contreseing n'est pas donc une curiosité en finances publiques. Il est même plus en exergue dans la procédure de fond de concours avec la consécration du contreseing des bailleurs de fonds. Dans ce sens, le législateur communautaire prévoit que par dérogation au droit budgétaire « *Les opérations de recouvrement et de paiement, exécutées par un comptable public, peuvent être soumises au contreseing de représentants du bailleur ou des bailleurs de fonds concernés* »⁸². Ces dispositions de la directive communautaire sont relayées par les lois internes des Etats de la CEMAC qu'il s'agisse du Cameroun⁸³, du Congo Brazzaville⁸⁴, du Gabon⁸⁵ ou

⁸⁰ F. HAMON et M. TROPER, *Droit constitutionnel*, Paris, LGDJ, 2014, 35^e éd., p. 224.

⁸¹ Article 91 de la Constitution du Tchad, art. 97 de la Constitution du Congo et art. 27 de la Constitution du Gabon.

⁸² Art. 80(2) de la Directive CEMAC relative aux lois de finances.

⁸³ Art. 82 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 fixant le régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

Tchad⁸⁶. Par ce contreseing, le législateur érige le bailleur de fonds en dernier censeur des opérations de paiement du comptable public. A cet égard, *il* doit vérifier la qualité de l'ordonnateur qu'il a conjointement désigné avec le ministre chargé des finances, la disponibilité des crédits, l'exacte imputation des dépenses conformément à sa volonté.

En outre, par le mécanisme du contreseing, le bailleur de fonds vérifie le caractère libératoire du règlement. Le contrôle de cette dernière porte sur la justification du service fait qui intéresse particulièrement la partie versante. En effet, les fonds de concours sont concédés à l'Etat pour la réalisation des programmes d'intérêt public conformément aux indications du bailleur de fonds. Le mécanisme du contreseing institué sur les actes du comptable public, permet à ce dernier de vérifier la réalisation des projets pour lesquels il a accordé des financements. De ce fait, il opère un contrôle d'effectivité. Contrôler l'effectivité d'une dépense publique signifie d'abord s'assurer que les prestations ou services réalisés sont équivalentes des sommes que l'on s'apprête à sortir des caisses de l'Etat. Autrement dit, il s'agit, pour le bailleur de fonds de certifier le rapport d'équivalence qui unit la nature de l'ouvrage ou du service rendu à la quantité ou au montant des crédits créés sur fonds de concours. En dehors de l'exigence d'une certaine équivalence entre les prestations et les crédits créés sur fonds de concours, le contrôle d'effectivité vise aussi à s'assurer que les prestations ont été physiquement réalisées selon les règles définies par le bailleur fonds. Autrement dit, il doit attester que le service rendu ou l'ouvrage livré ont été exécutés conformément à ses exigences.

Ce faisant, il convient d'inférer de ce que l'institution du contreseing du représentant des bailleurs de fonds sur les opérations comptables liées aux fonds de concours exclut toute possibilité d'appliquer les régies d'avances. En fait celles-ci dérogent au principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables publics. La régie d'avance consiste, pour le comptable assignataire, à faire une avance de fonds au régisseur, afin que celui-ci puisse payer certaines dépenses⁸⁷. Le régisseur d'avances reçoit donc, avant service fait, des sommes limités dans leur montant et leur durée d'utilisation, pour effectuer des dépenses courantes de faible amplitude. Ce régime n'est pas compatible avec celui de la procédure des fonds de concours dans laquelle le contreseing du représentant des bailleurs de fonds a pour finalité la garantie du service fait avant l'approbation de tout paiement.

En tout état de cause, dans la procédure de fonds de concours, les opérations comptables y relatives ne sont pas sanctionnées par le visa du comptable assignataire mais par le contreseing du représentant des

⁸⁴ Art. 93 de la Loi organique n°36-2017 du 3 octobre 2017 relative aux lois de finances.

⁸⁵ Art. 91 de la loi organique n°020/214 relatives aux lois de finances et à l'exécution du budget.

⁸⁶ Art. 91 de la Loi organique n°004/PR/2014 relative aux lois de finances.

⁸⁷ F. CHOUVEL, *L'essentiel des Finances publiques*, Paris, Gualino, 2020, 23^e éd., p. 80.

bailleurs de fonds. Si ce dernier désapprouve l'opération de paiement, le comptable public est tenu de renvoyer le dossier à l'ordonnateur spécialisé, accompagné d'une note explicative du refus. Au-delà du mécanisme du contreséing, les bailleurs de fonds peuvent être des acteurs à part entière du contrôle de l'utilisation des fonds de concours aux côtés des organes étatiques.

2. La constitution d'organes de contrôle non-étatique par les bailleurs de fonds

La surveillance des bailleurs de fonds dans la conduite des réformes est manifeste dans le droit public financier des Etats de la CEMAC. A la faveur de la mondialisation de l'action des organisations économiques et monétaires, les organisations internationales à caractère financier donnent de l'importance aux fonctions de surveillance multilatérale⁸⁸ et de normalisation qui concernent très largement les finances publiques⁸⁹. Aussi, les bailleurs de fonds disposent de la possibilité de constituer des organismes détachés de l'ordonnancement institutionnel de l'Etat pour le suivi de l'utilisation des fonds de concours.

Ainsi, la partie versante et l'Etat s'accordent dans le cadre d'une convention de financement sur les modalités de mise en œuvre des organes de contrôle des fonds de concours. La publicité de ces documents n'étant pas régulière, l'étude s'est limitée à illustrer ce cas particulier de contrôle avec les contrats de désendettement et de développement signés entre la France et certains pays africain à l'instar du Cameroun. Ayant atteint le point d'achèvement à l'initiative en faveur des pays pauvres et très endettés, le Cameroun a signé avec la France un contrat dit « de désendettement et de développement » qui fait bénéficier à cet Etat en développement très endetté d'importantes ressources additionnelles soumises à un régime d'utilisation fortement marqué par une conditionnalité à essence réformatrice. Ces fonds peuvent être assimilés à des fonds de concours dans la mesure où le bailleur de fond a réorienté le remboursement d'une dette au financement des programmes de développement sans contrepartie. La signature par le Cameroun du tout premier Contrat de Désendettement et de Développement (C2D) avec la France aux lendemains du franchissement du point d'achèvement à l'initiative renforcée en faveur des pays pauvres et très endettés (PPTE)⁹⁰, a permis au Cameroun de bénéficier d'importantes ressources additionnelles provenant de l'allègement du service de la dette. Dans l'optique d'une utilisation rationnelle et efficiente desdites ressources en

⁸⁸ M. BOUVIER, « Nouvelle gouvernance et philosophie de la loi organique du 1^{er} août 2001 : aux frontières du réel et de l'utopie », *RFFP*, n°86, 2004, pp. 193- 212.

⁸⁹ J.-L. ALBERT, *Finances publiques*, Paris, Dalloz, 2015, 9^{ème} édition, p. 278.

⁹⁰ J. C. MEBU, « Réglementation du dispositif PPTE : transparence, participation, et équité », in *Stratégie de désendettement et politiques de développement au Cameroun*, Seddis, Yaoundé, 2003, pp. 15-16.

faveur de la lutte contre la pauvreté plusieurs institutions de contrôle ont été créées pour suivre l'élaboration et la réalisation des projets et programmes de dépenses C2D. Il s'agit en particulier de trois Comités de suivi.

Il s'agit de trois comités complémentaires, du point de vue de leur finalité, mais distincts du point de vue de leur composition. Ils intègrent les partenaires extérieurs dans leur composition, afin que ceux-ci y exercent leur droit de regard sur les fonds accordés. Il s'agit notamment le Comité d'Orientation et de Suivi du Contrat de Désendettement et de Développement⁹¹ ; du Comité Technique Bilatéral du Contrat de Désendettement et de Développement⁹² et du Secrétariat Technique d'Appui Dédié à l'Exécution du Contrat de Désendettement et de Développement⁹³. Bien que composé exclusivement des autorités camerounaises, le Secrétariat Technique d'Appui Dédié à l'Exécution du C2D (STADE-C2D) joue pourtant un rôle déterminant dans le contrôle de la dépense publique au Cameroun. Il semble même concrétiser l'obligation qu'ont les pouvoirs publics camerounais de renseigner les partenaires extérieurs multilatéraux et bilatéraux, sur l'exécution de certaines dépenses publiques réalisées sur fonds de concours issus des C2D.

Composé de cinq représentants français et de cinq représentants camerounais, le Comité Technique Bilatéral est l'autre organe de contrôle des ressources C2D. Celui-ci tout comme le Comité d'orientation et de suivi est composé des partenaires extérieurs qui exercent un contrôle sur l'exécution des dépenses financées à base des ressources additionnelles C2D. Instance paritaire franco- camerounaise à caractère transversal assurant l'interface de coordination entre les instances françaises et camerounaises impliquées dans la préparation et la mise en œuvre du C2D, ce comité est chargé du suivi technique et administratif des opérations, en relation avec les administrations compétentes. Le comité technique bilatéral est ainsi chargé d'abord d'examiner les projets et programmes de dépense tout en s'informant sur les mouvements du compte C2D de la BEAC. Puis, il doit non seulement consolider les plans de trésorerie des ressources C2D afin de mieux assurer leur suivi, mais aussi contrôler l'exécution concrète des programmes de dépenses financés à base de ces ressources. Le comité s'informe par ailleurs sur l'état d'avancement du processus de passation des marchés publics financés sur ressources C2D, en examinant les rapports trimestriels d'exécution administrative et physico-financière des projets et programmes concernés.

En ce qui concerne, le Comité d'Orientation et de Suivi du Contrat de Désendettement et de Développement, il a pour mission d'orienter, en fonction des priorités du Document de Stratégie de Réduction de la

⁹¹ Décret n°2006/487/PM du 30 mars 2006.

⁹² L'arrêté n°052/PM du 30 mai 2006.

⁹³ L'arrêté n°06/18/CAB/MINEFI du 21 juin 2006.

Pauvreté et du Document Cadre de Partenariat, la répartition sectorielle des projet et programmes bénéficiant des ressources C2D en faveur de la lutte contre la pauvreté, de la croissance et de la bonne gouvernance, de veiller à leur bonne exécution et de suivre les résultats obtenus dans ce cadre.

En tout état de cause, les contrôles effectués par ces organes peuvent se faire sur pièces sur place, a priori ou a posteriori. Sur pièces, la surveillance se fait au siège de l'organisation financière à base des informations contenues dans les documents officiels obligatoirement transmis à l'organisation. Ces documents faisant état de la conduite quotidienne de l'utilisation des fonds de concours doivent être exhaustifs, clairs et non équivoque afin de bien éclairer l'institution de contrôle. Les insuffisances du contrôle sur pièces à édifier le bailleur de fond sur l'objet du contrôle justifient la descente sur le terrain de ses représentants, afin de suivre eux même physiquement la conduite des opérations.

Cet exemple camerounais représente un cas d'école de la participation directe des bailleurs de fonds au contrôle des fonds de concours des C2D. Le Congo Brazzaville a reçu également les financements C2D avec la reconduction du même régime de contrôle que celui du Cameroun. En annulant ses créances d'aides publiques au développement résiduelles subsistantes au terme de l'Initiative PPTE, ce qui représente, il faut le préciser, un effort budgétaire supplémentaire pour l'État français, la France, en contrepartie, met en place un dispositif visant à s'assurer que les fonds dégagés par l'annulation de la dette servent réellement l'objectif de lutte contre la pauvreté dans les pays bénéficiaires. Au-delà de participation des bailleurs de fonds au contrôle des fonds de concours, les organismes publics ne demeurent pas moins prégnants dans le suivi de l'utilisation de ces ressources budgétaires spécifiques.

B. La définition d'organismes publics spécialisés de contrôle des fonds de concours

Par dérogation au cadre institutionnel classique de contrôle des finances publiques, le suivi de l'utilisation des fonds de concours est opéré par des organismes publics spécialisés. Dans ce sens, il faut noter la constitution des organes classiques de contrôle des finances publiques en audit spécifique (1). A cela il faut ajouter la dévolution du contrôle comptable à comptable public particulier (2).

1. La constitution des organes classiques de contrôle des finances publiques en audit spécifique des fonds de concours

Les organes ordinaires de contrôle des finances publiques restent au cœur du processus de suivi des règles d'utilisation des fonds de concours. Mais, ils sont mis à contribution dans le cadre de la constitution d'un audit spécifique. Nous savons que l'audit est le système ou le modèle adopté pour le contrôle des Administrations dans les pays anglo-saxons. Dans ces

pays, le contrôle ne relève pas de Cours des comptes mais d'organismes d'audit. Mais l'audit est surtout le modèle universel pour les entreprises⁹⁴.

Dans les entreprises, l'audit se pratique tant au niveau externe qu'au niveau interne⁹⁵. On distingue principalement : l'audit externe financier, appelé révision comptable ou encore certification comptable. Il est pratiqué par des professionnels libéraux indépendants. L'audit interne est une fonction interne de l'entreprise, mais il suit des normes adoptées par la profession des auditeurs internes⁹⁶. Appliqué à la gestion des finances publiques notamment aux fonds de concours, l'audit qui peut être décidé par les bailleurs de fonds est un audit externe. Cet audit, effectué selon les normes de l'INTOSAI et épouse toutes les formes⁹⁷. L'ensemble de ces attributions de contrôle, de maîtrise de la dépense et de l'action publique, constitue un ensemble nouveau et cohérent de concepts et d'outils, tant de gestion que de contrôle, constituant la nouvelle gestion publique⁹⁸.

L'audit spécifique appliqué aux fonds de concours est une activité indépendante et objective qui donne aux personnes publiques bénéficiaires de ces fonds une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations budgétaires y relatives. Il aide l'Etat à atteindre les objectifs définis par les bailleurs de fonds, en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité. L'audit public externe a ainsi deux fonctions et deux formes : le contrôle de l'exécution de la loi de finances allant éventuellement jusqu'à la certification des comptes par le moyen de l'audit financier (budgétaire et comptable) et l'audit de la performance administrative et éventuellement l'évaluation des résultats, voir celle des programmes et des politiques publics⁹⁹. Aujourd'hui, la régularité de la dépense publique ne suffit plus, elle doit être complétée par un regard sur la performance publique¹⁰⁰. C'est sur ces bases que le contrôle de la gestion, dont l'audit est l'expression quintessenciée, s'est développé. Il est alors présenté comme un complément du contrôle traditionnel des comptes permettant d'étendre le champ d'investigation du contrôle des finances publiques à des questions nouvelles à l'instar des fonds de concours.

⁹⁴ D. BRUSSELLE, « L'audit interne dans les administrations publiques : une évolution profonde des métiers du contrôle dans de nombreux pays », *La Revue du Trésor*, n°10, octobre 2006 pp. 684-685.

⁹⁵ Arthur Andersen Audit et Management, Cahiers français, La documentation française, n°248, p 10.

⁹⁶ R. BETHOUX, F. KREMPER, M. POISSON, *L'audit dans le secteur public*, Paris, Clet, 1986, p. 67.

⁹⁷ Régularité ou audit financier, système, performance.

⁹⁸ A.-G. COHEN, *La nouvelle gestion publique. Concepts, outils, structure, bonnes et mauvaise pratique, contrôle interne et audits publics*, Paris, Gualino, 2012, 3^e éd., p. 42.

⁹⁹ *Ibid.*, p. 45.

¹⁰⁰ M. BOUVIER, « L'âge de la nouvelle gouvernance financière et de la responsabilisation généralisée des acteurs publics : un autre contrat social, un autre Etat », *RFFP*, n°92, novembre 2005, pp. 39-46.

Compte tenu de l'évolution de l'activité publique et de l'ampleur des éléments en jeu, le contrôle de la gestion, apparu d'abord comme complément, dépasse aujourd'hui le contrôle juridictionnel des comptes. C'est ce qui justifie le choix de la constitution d'un audit spécifique regroupant les organes classiques de contrôle des finances publiques. Le législateur communautaire dispose dans ce sens que les opérations, activités et comptes de ces fonds peuvent faire l'objet d'un audit spécifique mandaté par le ou les bailleurs de fonds concernés, effectués conjointement avec les institutions de contrôle mentionnées au chapitre 4 du titre V de la directive CEMAC relative aux lois de finances¹⁰¹. Ces dispositions de la directive communautaire sont relayées par les lois internes des Etats de la CEMA¹⁰².

Ceci laisse entendre que la constitution d'un audit spécifique en matière de fonds de concours agrège plusieurs formes de contrôle correspondant aux acteurs qui interviennent en l'occurrence le contrôleur financier, le comptable public, le parlement et la juridiction des comptes. Néanmoins, le contrôle budgétaire, ou financier, dont ces unités de contrôle, rebaptisées d'audit, demeurent dans de nombreux cas chargées, doit être abandonné ; il doit se déplacer vers la sphère de responsabilité du manager impliqué dans la procédure des fonds de concours. L'auditeur, qui n'est pas un comptable, s'assurera seulement de la régularité générale des systèmes. L'audit financier doit être confié à l'audit externe, exercé par la juridiction des comptes assisté par le parlement, et être appuyé à l'intérieur de l'administration sur les services du Trésor. La combinaison de ces deux premiers « standards » est souvent la plus difficile à faire admettre. Elle laisse croire que le contrôle financier, budgétaire et comptable n'existe plus. En fait celui-ci est réparti entre l'auto-contrôle ou contrôle interne du gestionnaire des crédits liés aux fonds de concours (ordonnateur et aussi comptable) et un contrôle externe renforcé de la Cour des comptes et des assemblées parlementaires¹⁰³.

Pour autant, sa portée n'est pas moins méliorative. L'audit apprécie l'organisation, l'adéquation des moyens aux fins, l'obtention des résultats par rapport aux objectifs fixés notamment par les bailleurs de fonds, la pertinence des sécurités mises en œuvre par la gestion par rapport aux risques encourus. C'est ce qui distingue l'audit moderne d'une inspection traditionnelle, d'une mission de vérification, où la gestion dans son

¹⁰¹ Art. 80(4) de la Directive CEMAC relative aux lois de finances.

¹⁰² Cameroun : Art. 82 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 fixant le régime financier de l'Etat et des autres entités publiques ; Congo Brazzaville : Art. 93 de la Loi organique n°36-2017 du 3 octobre 2017 relative aux lois de finances ; Gabon : Art. 91 de la loi organique n°020/214 relatives aux lois de finances et à l'exécution du budget ; Tchad : Art. 91 de la Loi organique n°004/PR/2014 relative aux lois de finances ; Guinée équatoriale : Art. 74 de la Loi I/2012/n°2012/CNT portant loi organique relative aux lois de finances.

¹⁰³ A.-G. COHEN, *La nouvelle gestion publique. Concepts, outils, structure, bonnes et mauvaise pratique, contrôle interne et audits publics, op. cit.*, p. 104.

contenu constitue l'objet du contrôle, de même que la régularité en constitue le critère quasi unique.

L'audit externe, dont sont chargés les Cours ou Chambres des comptes (les « Institutions Supérieures de Contrôle » ou ISC) est en pleine évolution, en parallèle avec ce qui se passe pour le contrôle et l'audit internes¹⁰⁴. Pourtant, il y a dans ce domaine encore beaucoup de confusions et les difficultés rencontrées sont nombreuses. L'assistance au Parlement pour l'établissement de la Loi de règlement, donc pour le rendu compte de l'exécution budgétaire par l'administration notamment en matière de fonds de concours demeure une nécessité fondamentale à la charge des ISC. Mais elle doit évoluer, selon les standards, vers l'audit de performance et l'évaluation des politiques publiques. Le comptable public spécialisé pour effectuer le contrôle comptable des opérations liées aux fonds de concours n'est pas en reste dans cette exigence de performance.

2. La dévolution du contrôle comptable des contributions volontaires à un comptable public particulier

Les opérations de contrôle comptable des fonds de concours se fait par un comptable public désigné dans le réseau de comptables de l'Etat considéré. En effet, depuis la période coloniale jusqu'à l'accession à la souveraineté internationale des Etats sous étude, l'organisation des postes comptables du trésor, a épousé l'organisation administrative du pays. Dans le souci de rapprocher l'administration du Trésor des usagers¹⁰⁵, il a été imaginé un réseau des comptables du Trésor, comptables de droit commun de l'Etat, prenant racine au niveau le plus fin de l'organisation administrative du pays. Ainsi, chaque comptable public peut être : comptable supérieur ou subordonné ; comptable principal ou secondaire¹⁰⁶, comptable centralisateur ou non centralisateur¹⁰⁷.

C'est dans cette classification que le comptable public devant contrôler les opérations comptables est désigné. Le législateur communautaire prévoit dans ce sens que « *les financements apportés par les bailleurs de fonds peuvent être gérés dans un sous-compte du compte unique du Trésor à la Banque des Etats d'Afrique Centrale ouvert au nom du comptable public mentionné ci-dessus. Les conditions de fonctionnement de ce sous-compte sont fixées par une décision du Ministre chargé des finances prise en accord avec le ou les bailleurs de fonds concernés* »¹⁰⁸. A l'exception de la Guinée équatoriale qui loge ce sous-compte dans sa Banque centrale géré par un comptable spécifique, les

¹⁰⁴ *Ibid.*

¹⁰⁵ M. PRADA, « Réflexion sur l'histoire de la comptabilité de l'Etat », *RFFP*, n°93, février 2006, p. 257.

¹⁰⁶ M. KERNEIS-CARDINET, « La responsabilité du comptable public principal du fait du comptable secondaire », *JCP*, n°30-34, 31 juillet 2017, p. 7.

¹⁰⁷ J. J. FRANCOIS, « La qualité comptable : une opportunité pour les comptables publics », *La Revue du Trésor*, décembre 2000, p. 739.

¹⁰⁸ Art. 80 (3) de la Directive CEMAC relative aux lois de finances.

autres Etats sous étude ont repris mot pour mot les dispositions du législateur communautaire.

Ce faisant, à la question de savoir quelle est la nature du comptable public désigné pour la gestion du sous-compte des contributions des bailleurs de fonds, il convient d'inférer qu'il s'agit du comptable centralisateur. Il contrôle et agrège l'ensemble des comptabilités des recettes des finances et perception dont il produit la balance des comptes. Le droit camerounais confère la gestion du sous-compte des fonds accordés par les bailleurs de fonds à l'Agent comptable central du Trésor à la lecture de ses attributions. L'Agence Comptable centrale du Trésor est une structure nouvelle ; placée sous l'autorité d'un Agent Comptable, elle est chargée de la tenue de la comptabilité des opérations qui lui sont propres ainsi que de la tenue et de la gestion du compte unique, des comptes CCP et des comptes spéciaux du Trésor ouverts à la BEAC. Cette dernière étant celle qui abrite le sous-compte des financements apportés par les bailleurs de fonds, c'est l'agent comptable central du Trésor qui doit faire office de comptable public pour assurer le contrôle comptable de ces fonds de concours.

Qu'à cela ne tienne au regard de la nature en numéraire des financements des bailleurs de fonds, le comptable public gestionnaire du sous-compte dédié à ces fonds est un comptable en deniers et valeurs. En vertu de cette qualité, il est habilité au maniement et à la conservation des fonds publics¹⁰⁹, des valeurs qui sont des valeurs de portefeuille, bons, traites, obligations, rentes et actions de société¹¹⁰. Mais à l'origine, il s'agit d'un comptable d'ordre puisqu'il a vocation à centraliser et à présenter dans leurs écritures et leurs comptes les opérations financières exécutées par d'autres comptables. Toutefois, les fonctions de comptable d'ordre ne sont pas incompatibles avec celles de comptable deniers et valeurs. Le comptable public désigné pour la gestion des opérations du sous-compte dédié aux financements officie en tant que comptable en deniers et valeurs.

En tout état de cause, le contrôle comptable¹¹¹ du comptable public désigné ne s'éloigne pas de celui exercé par un comptable assignataire. Sous cet angle, il a la charge de s'assurer notamment de la bonne imputation et de la disponibilité des crédits liés aux financements des bailleurs de fonds, de la réalité du service fait, de la non prescription de la dépense, ainsi que de son caractère libératoire. Il s'agit d'un contrôle a priori qui repose sur l'idée selon laquelle le respect des procédures garantit le bon usage des financements des bailleurs de fonds. En effet, la

¹⁰⁹ P. LEFEBRE, « Plaidoyer pour les règles de la comptabilité publique », *La Revue du Trésor*, mai 1989, p. 244.

¹¹⁰ N. MORIN, « La nouvelle comptabilité de l'Etat, une dynamique partagée au service de la gestion publique », *RFFP*, n°93, février 2006, pp. 10 – 11.

¹¹¹ A. CAUMEL, « Qualité comptable et contrôle interne dans le cadre de la LOLF », *La Revue du Trésor*, n°2, fév. 2006, p. 199.

comptabilité publique, a originellement a été conçue comme un instrument de surveillance et de contrôle des deniers publics. Ce qui explique que l'accent ait été mis exclusivement sur la régularité de l'utilisation des deniers publics. C'est ce que postule Didier Maupas quand il affirme que « ... [le] système de comptabilité publique [...] est fondé sur une approche particulière : le respect des règles qui gouvernent la gestion publique et en particulier des règles qui garantissent que les deniers publics sont utilisés conformément aux lois et règlements, c'est-à-dire finalement à la volonté des assemblés délibérantes »¹¹². En matière de recette, les contrôles du comptable portent sur l'autorisation de les percevoir et de les recouvrer ; la régulation de leur réduction ou annulation dans les limites des éléments dont ils disposent ; les recettes perçues par le budget mais non ordonnancées par l'ordonnateur. En matière de dépenses, les contrôles portent sur : la qualité de l'ordonnateur, l'assignation de la dépense, l'exacte réinterprétation budgétaire des dépenses conformément aux principes définis par la nomenclature budgétaire et comptable selon leur objet et leur nature ; la validité de la créance¹¹³.

Tout compte fait, la désignation d'un comptable public spécialisé pour assurer les opérations de contrôle comptable des financements des bailleurs de fonds permet de donner une vue d'ensemble de les liquidités¹¹⁴ de l'Etat et des autres entités publiques en temps réel en respect du principe de l'unité de la trésorerie¹¹⁵. Il faut y voir également la volonté de réduction des délais d'encaissement des recettes, l'accès direct à tous dépôts publics, l'information en temps réel sur le niveau des avoirs publics liquides et la réduction des délais de paiement.

Conclusion

Au terme de cette étude, il convient de retenir que le contrôle des fonds de concours dans les Etats de la zone CEMAC s'effectue selon des mécanismes spécifiques pour une efficacité certaine. La mise en œuvre des mécanismes classiques n'est pas à exclure même s'ils paraissent limités compte tenu de la particularité des fonds de concours. A cet égard, le contrôle a priori exercé par le contrôleur financier se trouve restreint au regard de la modification du cadre des ordonnateurs désignés pour intervenir dans l'utilisation des fonds de concours.

¹¹² D. MAUPAS, « La comptabilité publique : un obstacle à une gestion publique efficiente ? », in Comité pour l'histoire économique et financière de la France, *La comptabilité publique : continuité et modernité*, Paris, CHEFF, 1995, p. 491.

¹¹³ A. BARILARI, *Les contrôles financiers comptables administratifs et juridictionnels des finances publiques*, Paris, LGDJ, coll. Systèmes, 2003, p. 113.

¹¹⁴ Y. BIONDI, R. MUSSARI, « Les transformations de l'action publique au prisme des réformes comptables et financières », *Politique et Management public*, vol. 30, n°3, 2013, pp. 285-287.

¹¹⁵ J. MAGNET, « Règlement du budget et des comptes », in L. PHILIP (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, t 1 et 2, Paris, Economica, 1991, pp. 1323-1327.

Dans la même veine, l'autorisation parlementaire des fonds de concours brille par l'imprécision des prévisions et de l'évaluation de cette catégorie de ressource budgétaire à l'occasion de l'élaboration de la loi de finances. C'est le principe de sincérité budgétaire qui se trouve affecté. En outre, le contrôle a posteriori effectué par la juridiction des comptes se trouve atténué dans le suivi de l'utilisation des contributions volontaires. Avec la modification du cadre des acteurs intervenant dans l'exécution des opérations liées aux fonds de concours, la juridiction financière voit sa possibilité d'engagement de la responsabilité des acteurs de l'exécution du budget être rétrécie. De plus, la sanction du grief d'insincérité comptable est incertaine au regard du caractère aléatoire des fonds de concours.

Ceci dit, la mise en œuvre des mécanismes spécifiques paraît plus optimale dans le suivi de l'utilisation des fonds de concours. La partie versante des fonds est associée aux missions de contrôle ; il y a le contreseing des bailleurs de fonds sur les opérations comptables et la possibilité de constituer des organes non étatiques de contrôle des financements qu'ils apportent. Au surplus, les législations des Etats de la CEMAC ont institué des organes publics spécifiques pour assumer le contrôle des fonds de concours. Il en est ainsi de la constitution des organes classiques de contrôle des finances publiques en audit et la dévolution du contrôle comptable à un comptable public dédié. Ces mécanismes offrent plus de crédibilité sur l'efficacité du contrôle des fonds de concours par rapport aux mécanismes classiques caractérisés par des compromis politiques qui dilue parfois l'objectivité et la transparence dans les missions de contrôle.

LE CONTRASTE DES INSTITUTIONS DE CONTROLE DES FINANCES PUBLIQUES CAMEROUNAISES

Par

Dr. Franck Landry OWONA NDOUGUESSA

Ph.D en Droit Public

Assistant à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques

Université de Yaoundé II (Cameroun).

RESUME :

Selon l'adage classique, « ce qui abonde ne vicie pas ». Toutefois, il est permis de penser le contraire en finances publiques camerounaises, au regard du foisonnement des institutions de contrôle. Ce foisonnement est porteur d'un contraste souligné par l'articulation contradictoire entre les heurts du droit positif, et les lueurs du droit prospectif. Par conséquent, l'étude du contraste des institutions de contrôle des finances publiques camerounaises commande que leur complexité observée en amont, induise nécessairement une simplicité suggérée en aval.

Mots clés : *finances publiques - contrôle- institutions- contraste.*

ABSTRACT:

According to the classical adage, "what abounds does not vice". However, it is allow to think the opposite of cameroonian public finances, in view of the oversight control institutions. This trend is a contrast underlined by the contradiction between the clashes of positive law, and the glues of prospective law. Consequently, the study of cameroonian public finance control institutions contrast's requires that their complexity observed above, necessarily induces a suggested simplicity downstream.

Keywords : *public finances – control- institutions- contrast.*

Introduction

« Mais qui donc nous gardera de nos gardiens ? »¹. Tel est le questionnement classique du dramaturge JUVENAL sur le contraste de la surveillance des organes de contrôle en général. A l'ère contemporaine, ce questionnement conserve son actualité par le contraste des institutions de contrôle des finances publiques camerounaises.

Conceptuellement, les finances publiques sont d'entendements économique et juridique². L'entendement économique des finances publiques revêt deux acceptions. D'une part, l'acception libérale définit les finances publiques comme la science dont l'objet est de préciser les modalités du financement de l'activité de l'Etat par l'impôt, de dresser les règles d'établissement des comptes publics, et de fixer la procédure des dépenses publiques³. D'autre part, l'acception interventionniste conçoit les finances publiques comme l'étude des moyens par lesquels l'Etat se procure les ressources nécessaires à la couverture des dépenses publiques, et en répartit la charge aux citoyens⁴. L'entendement juridique des finances publiques, quant à lui, est binaire. Premièrement, selon la définition classique, caractérisée par le rôle exclusif de l'Etat comme acteur financier, les finances publiques s'appréhendaient comme « la branche du droit public qui a pour objet l'étude des règles et des opérations relatives aux deniers publics »⁵. Deuxièmement, fort de la multiplicité d'interventions des organes publics dans les activités financières⁶, la définition contemporaine des finances publiques, retenue dans la présente étude, renvoie aux règles de droits interne et supranational, qui encadrent les opérations budgétaires et comptables des pouvoirs publics que sont l'Etat, les établissements publics administratifs, les entreprises publiques, et les collectivités territoriales décentralisées⁷. La conséquence tirée de cette définition contemporaine est que, contrairement à un courant original de la doctrine camerounaise⁸, les

¹ Cette question est la traduction de la locution latine « *Quis Custodiet Ipsos Custodes* ». Dans son contexte originel, cette citation visait les gardiens commis à la surveillance des résidences romaines, et que JUVENAL accusait d'infidélité.

² Comme le fait remarquer Paul-Marie GAUDEMET, « *les finances publiques recouvrent les finances des personnes morales de droit public (...) ou encore, les finances de l'économie publique* » : P.-M. GAUDEMET, « Finances publiques (notions générales) », in L. PHILIP (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Paris, Economica, 1991, 1^{ère} édition, p. 807.

³ A. SMITH, *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*, Paris, Economica, 2000, p. 194.

⁴ J. M. KEYNES, *Théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie*, Paris, Payot, 1988, p. 52.

⁵ P.-M. GAUDEMET, J. MOLINIER, *Finances Publiques*, Tome 1, Budget/Trésor, Paris, Montchrestien, 1996, 7^{ème} édition, p. 22.

⁶ M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN, J.-P. LASSALE, *Finances Publiques*, Paris, LGDJ, 2016, 15^{ème} édition, p. 37.

⁷ Les finances publiques recouvrent matériellement deux champs, à savoir : le droit budgétaire, et le droit comptable. Cf. G. ORSONI, *Science et législation financière : budgets publics et lois de finances*, Paris, Economica, Collection Corpus-Droit Public, 2005, p. 2.

⁸ S.T. BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises : budgets, impôts, douanes, comptabilité publique*, Paris, L'Harmattan, Collection Finances publiques, 2021, p. 35.

finances publiques sont incluses dans le courant originel du droit public financier⁹ qui désigne un ensemble de règles comprenant « *le droit budgétaire, le droit de la comptabilité publique, et le droit fiscal* »¹⁰.

Ainsi définies, ces finances sont surveillées par des institutions de contrôle dont la signification infère deux idées : l'une sur les organes, et l'autre sur la vérification. Concernant l'idée d'organe, elle se dégage du vocable institution, malgré la nuance entre les sens commun et juridique. Au sens commun, l'institution s'entend de l'action d'établir de manière durable¹¹. Or, au sens juridique l'institution est doublement perçue : d'une part, elle est un mécanisme constitué d'un faisceau de règles régissant une situation juridique donnée telle que le mariage, la responsabilité civile, le droit de dissolution¹² ; d'autre part, elle renvoie à un organe incarnant une structure fondamentale de l'organisation sociale telle qu'établie par la Constitution, la loi, ou la coutume, à l'exemple du Parlement ou de la famille¹³. Systématisé par le Doyen Maurice HAURIOU¹⁴, et densifié par le Professeur Lucien SFEZ¹⁵, cet entendement organique de l'institution sera opératoire dans notre étude. Concernant l'idée de vérification, elle s'applique au vocable contrôle, sous deux angles de vue. Dans le premier, exogène à la science juridique, l'idée de vérification découle de l'étymologie du contrôle entendu comme la tenue de deux registres dont l'un sert à vérifier l'autre¹⁶. Au sens courant, le contrôle renvoie à la vérification du caractère légal et régulier de quelque chose¹⁷. Dans le second angle de vue, endogène à la science juridique, l'idée de vérification est doublement perceptible par les acceptions générique et spécifique du contrôle. L'acception générique du contrôle est formulée par le Professeur Gérard CORNU qui y voit « *l'opération consistant à vérifier si un organe public, un particulier ou un acte respectent, ou ont respecté, les exigences de leur fonction ou des règles qui s'imposent à eux* »¹⁸. Quant à l'acception spécifique de François FABRE, le contrôle s'y entend de « *l'idée de vérification, c'est-à-dire, le fait de s'assurer qu'une chose est bien telle qu'on l'a déclarée, ou telle qu'elle doit être par*

⁹ S. DAMAREY, *Droit public financier : finances publiques, droit budgétaire, comptabilité publique, et contentieux financier*, Paris, Dalloz, Collection Précis, 2018, 1994 pages.

¹⁰ M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN, J.-P. LASSALE, *Finances Publiques*, op.cit., p. 37.

¹¹ M. LEGRAIN (dir.), *Dictionnaire encyclopédique*, Paris, Les dictionnaires Larousse, 2001, p. 817.

¹² S. GUINCHARD, T. DEBARD, *Lexique des termes juridiques*, Paris, Dalloz, 2017, 25^{ème} édition, p. 589.

¹³ D. LOCHAK, « Institution », in A.-J. ARNAUD (Dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, LGDJ, 1993, 2^{ème} édition, p. 305.

¹⁴ M. HAURIOU, « La théorie de l'institution et de la fondation », *Cahiers de la nouvelle journée*, n°4, 1925, p.4.

¹⁵ L. SFEZ, *Essai sur la contribution du Doyen Hauriou au droit administratif français*, Paris, LGDJ, 1966, p. 15.

¹⁶ M. LEGRAIN (dir.), *Dictionnaire encyclopédique*, op.cit., p. 372.

¹⁷ Idem.

¹⁸ G. CORNU, Association Henri CAPITANT (dir.), *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 2017, 11^{ème} édition, p. 267.

rapport à une norme donnée »¹⁹. Par conséquent, dans le cadre de notre étude, le contrôle est compris comme la vérification de la conformité des comportements, décisions, et situations juridiques, aux normes régissant les finances publiques.

Au demeurant, le contrôle explicite est porteur d'un contraste dont la clarification sémantique révèle une incidence implicite. Au titre de sa clarification sémantique, le contraste s'entend d'une opposition entre deux ou plusieurs choses, mise en évidence et soulignée par leur rapprochement, leur mise en relation²⁰. Au titre de l'incidence implicite, elle porte sur la réception du contraste comme référent de politique juridique, et instrument de technique juridique. La politique juridique peut être révélatrice d'un contraste illustré par le Professeur Paul-Gérard POUGOUE en matière foncière : « *le conflit entre traditionalisme et modernisme est un conflit entre deux civilisations : le negro-africanisme et l'occidentalisme* »²¹. En outre, la technique juridique atteste d'un tel contraste révélé par le Professeur Joseph OWONA en matière constitutionnelle où il observe que « *certaines dispositions d'une loi fondamentale réduisent à néant d'autres dispositions* »²². Appliqué à notre étude, le contraste désigne l'articulation opposée que dévoile les institutions de contrôle des finances publiques camerounaises.

L'ancrage d'un tel contraste par sa localisation camerounaise est basé sur deux données conjoncturelles. La première concerne les sources matérielles du droit. L'on y perçoit une contradiction entre l'organisation passée des états généraux de la protection de la fortune publique au Cameroun²³, et l'ouverture actuelle d'une enquête judiciaire contre les présumés auteurs, co-auteurs et complices des cas de malversations financières révélés par la Chambre des comptes de la Cour Suprême, au sujet des fonds alloués par les bailleurs de fonds dans la lutte contre la pandémie à Coronavirus 2019²⁴. La seconde donnée traite des sources formelles du droit, et dévoile un constat paradoxal entre la réforme du cadre juridique des finances publiques camerounaises par les lois du 11 juillet 2018²⁵ et la résistance au changement résultant de ce qu'en 2021,

¹⁹ F.-J. FABRE, *Le contrôle des finances publiques*, Paris, PUF, 1968, p. 8.

²⁰ M. LEGRAIN (Dir.), *op.cit.*, p. 370.

²¹ P. G. POUGOUE, *La famille et la terre : essai de contribution à la systématisation du droit privé au Cameroun*, Thèse de Doctorat d'Etat, Université de Bordeaux I, 1977, p. 211.

²² J. OWONA, « L'essor du constitutionnalisme rédhibitoire en Afrique : étude de quelques constitutions Janus », in *L'Etat moderne : horizon 2000. Aspects internes et externes, Mélanges offerts à Pierre François GONIDEC*, Paris, LGDJ, 1985, p. 235.

²³ Rapport des états généraux de la protection de la fortune publique au Cameroun (Palais des Congrès de Yaoundé, du 09 au 11 octobre 2012).

²⁴ Consécutivement à l'octroi de fonds évalués à 180 milliards de FCFA par les bailleurs de fonds internationaux à l'Etat camerounais, au titre de la lutte contre la pandémie à coronavirus 2019, des présomptions de détournements de deniers publics ont entraîné l'ouverture d'une enquête judiciaire en 2021.

²⁵ F.L. OWONA NDOUGUËSSA, *Le bréviaire des finances publiques camerounaises : contribution à l'intelligibilité des lois du 11 juillet 2018*, Yaoundé, Afrédit, 2020, p. 17.

« les recommandations des structures de contrôle et d'audit ne sont pas toujours suivies d'effet »²⁶.

Ainsi, le contraste des institutions de contrôle des finances publiques camerounaises possède de l'attrait en raison du respect aléatoire des règles de protection de la fortune publique dans un pays où les besoins financiers sont avérés²⁷. Par conséquent, l'analyse du cadre institutionnel de contrôle de l'action publique, tel que configuré dans la gestion sectorielle des finances publiques, s'inscrit dans la réflexion globale sur la gouvernance financière²⁸. Au Cameroun, le contraste prend du relief eu égard au fait que la courbe croissante des détournements de deniers publics est proportionnelle à la multiplicité des organes de contrôle de la fortune publique²⁹. Par ailleurs, ce contraste offre une vision renouvelée de l'étude du droit public financier, grâce à l'analyse économique du droit qui permet d'expliquer « de quelle manière les règles de droit financier ont un impact sur le développement financier et économique des Nations »³⁰.

Dès lors, la question centrale posée se décline comme suit : en quoi les institutions de contrôle des finances publiques camerounaises sont-elles révélatrices d'un contraste ? La réponse à cette question porte sur le postulat selon lequel les institutions de contrôle des finances publiques camerounaises sont révélatrices d'un contraste en raison d'une articulation contradictoire du droit entre heurts et lueurs. Au registre des heurts, le droit positif autorise à penser que les organes chargés de vérifier la conformité de la gestion des finances publiques à la réglementation en vigueur sont caractérisés par l'hétérogénéité, du fait de la complexité observée des institutions de contrôle des finances publiques camerounaises (I). Au titre des lueurs, le droit prospectif incite à réfléchir sur les solutions judicieuses pour pallier les contraintes de l'ordonnement juridique, au moyen de simplicité suggérée des institutions de contrôle des finances publiques camerounaises (II).

I. La complexité observée des institutions de contrôle des finances publiques

²⁶ J. L. HELIS et alli, *Renforcer la surveillance, la gouvernance et la maîtrise des risques budgétaires dans la gestion des entreprises publiques (Cameroun)*, Rapport technique du Fonds Monétaire International, Mai 2021, p. 8.

²⁷ M. NGO MOMASSO, *Le contentieux des gestionnaires des derniers publics en droit public financier au Cameroun*, Thèse de Doctorat/Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II, 2019, p. 30.

²⁸ S. LEIDERER, P. WOLFF, « Gestion des finances publiques : une contribution à la bonne gouvernance financière », *Annuaire suisse de politique de développement*, n°26, volume 2, 2007, p. 194.

²⁹ H. EYEBE AYISSI, *La protection de la fortune publique au Cameroun*, Yaoundé, Editions EDLK, 2013, p. 48.

³⁰ B. DEFFAINS, C. DESRIEUX, « L'analyse économique du droit : bilan et perspectives », *Revue d'Economie Politique*, volume 129, 2019, p. 138.

En règle générale, « *les phénomènes financiers publics sont toujours des phénomènes complexes* »³¹. Appliquée aux organes chargés de vérifier la conformité des opérations budgétaires et comptables des pouvoirs publics camerounais, cette complexité commande respectivement d'en fournir l'explication et l'implication. L'explication résulte de ce que ces institutions de contrôle s'apparentent à des éléments hétérogènes, et difficilement perceptibles sans systématisation préalable.

Fort de ce constat, l'implication de la complexité de ces institutions est respectivement perceptible en profusion quantitative (A) et confusion qualitative (B).

A. La profusion quantitative des institutions de contrôle

Le contrôle des finances publiques camerounaises est exercé par des institutions caractérisées par l'abondance. Cette pluralité institutionnelle autorise, par le truchement d'une systématisation, de classer la profusion des institutions de contrôle en deux catégories. En effet, « *tout bon juriste pratique pour reflexe, cet exercice consistant à faire entrer un fait, une situation, une personne, une chose ou un acte dans une catégorie juridique préexistante* »³². Par cette taxinomie générique, « *les juristes sont alors conduits à des distinctions bipartites* »³³ dont l'illustration spécifique, sous le prisme de la systématisation spatiale, s'articule comme suit dans notre étude : la profusion des institutions nationales de contrôle (1), et la profusion des institutions internationales de contrôle (2).

1. La profusion des institutions nationales de contrôle

Le droit positif camerounais encadre le contrôle des finances publiques par la dévolution de son exercice aux institutions nationales. Sous l'abord de la dualité, l'analyse de la profusion de ces institutions s'articule successivement en énonciation légale (a) et interprétation doctrinale (b).

a. L'énonciation légale de la profusion

L'énonciation légale des institutions nationales couvre respectivement le contrôle interne à l'administration publique, et celui externe à celle-ci.

Le contrôle interne à l'administration publique se structure au sommet par l'existence d'une Institution Supérieure de Contrôle. A ce titre, « *les Services du Contrôle Supérieur de l'Etat constituent l'Institution Supérieure de Contrôle (ISC) des finances publiques du Cameroun* »³⁴. La supériorité de ces Services provient de leur rattachement au Président de la République du Cameroun. Car, « *sur décision du Président de la République, le Contrôle Supérieur de l'Etat effectue des contrôles spéciaux auprès de diverses structures publiques et privées*

³¹ M. BOUVIER, M.-C. ESCLASSAN, J.-P. LASSALE, *Finances Publiques*, op. cit., p. 37.

³² J.-L. BERGEL, *Méthodologie juridique*, Paris, PUF, 2001, p. 104.

³³ J.-L. BERGEL, *Théorie générale du droit*, Paris, Dalloz, 1989, 2^{ème} édition, p. 190.

³⁴ Article 2 alinéa 1 du Décret n°2013/287 du 04 septembre 2013 portant organisation des Services du Contrôle Supérieur de l'Etat.

(dès lors qu'elles revêtent un caractère stratégique »³⁵. En outre, ce contrôle interne est densifié des institutions inférieures de contrôle doublement normées. En premier lieu, l'administration publique donne à voir deux catégories d'institutions que sont respectivement : le contrôleur de gestion³⁶, et les inspections générales ministérielles ou de services³⁷. En second lieu, cette administration peut faire l'objet de contrôles exogènes à l'initiative des contrôleurs financiers³⁸ nommés par le Ministre chargé des finances, de même que des contrôles ponctuels exercés par la Division du Contrôle Budgétaire, de l'Audit et de la qualité de la Dépense³⁹.

Le contrôle externe à l'administration publique, quant à lui, comporte un volet juridictionnel. A ce titre, la compétence principale de la juridiction des comptes est légalement établie pour le contrôle juridictionnel des finances publiques, tant dans la dimension effective de la Chambre des Comptes de la Cour Suprême⁴⁰, que dans la dimension prospective des Tribunaux Régionaux des Comptes⁴¹. Au demeurant, le contrôle juridictionnel des finances publiques camerounaises s'effectue « sans préjudice des sanctions infligées par d'autres juridictions »⁴². Par conséquent,

³⁵ M. W. ONDO EBANG, *Le Président de la République : autorité administrative en droit camerounais*, Thèse de Doctorat/Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II, 2018, p. 30.

³⁶ La consécration du contrôle de gestion réside dans la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques qui énonce que « le [responsable de programme] s'assure du respect des dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion » (article 69 alinéa 2). Cette disposition légale est une reprise intégrale de l'extrait identique contenu dans l'article 60 de la Directive n°01/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative aux lois de finances.

³⁷ H. EYEBE AYISSI, *La protection de la fortune publique au Cameroun*, op.cit., p. 178.

³⁸ L'office du contrôleur financier s'exerce par le contrôle de régularité, tel qu'il ressort de la circulaire n°00003672/C/MINFI/SG/DGB/DCOB du 23 mai 2019 précisant les attributions des contrôleurs financiers à la lumière de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat.

³⁹ Article 69 du Décret n°2013/066 du 28 février 2013 portant organisation du Ministère des finances au Cameroun.

⁴⁰ A la lecture de la loi n°96/06 du 18 janvier 1996 portant révision de la Constitution du 02 juin 1972, la Chambre des Comptes de la Cour Suprême est effective. Par voie de conséquence, la loi n°2003/005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de ladite Chambre révèle que « la Chambre des Comptes contrôle et juge des comptes des comptables publics, déclare et apure les comptabilités de fait, prononce des condamnations à l'amende, dans les conditions fixées par la présente loi, et statue souverainement en cassation sur les recours formés contre des jugements définitifs des juridictions inférieures des comptes ».

⁴¹ L'article 41 alinéa 2 de loi constitutionnelle du 18 janvier 1996 dispose que « les juridictions inférieures des comptes, ainsi que les conditions de saisines et la procédure suivie devant eux, sont fixés par la loi ». Logiquement, motif pris du ressort législatif, la loi n°2006/017 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation, les attributions et le fonctionnement des Tribunaux Régionaux des comptes prévoit, en son article 2 alinéa 1 que « les Tribunaux Régionaux des Comptes sont des juridictions inférieures des comptes au sens de l'article 41 de la Constitution ».

⁴² Art. 89 al 1, loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

la compétence du juge administratif⁴³ est solidaire de celle du juge répressif doublement compris comme le juge pénal classique⁴⁴, et le Tribunal Criminel Spécial⁴⁵. Par ailleurs, le contrôle externe à l'administration publique peut revêtir un caractère non-juridictionnel, sous deux abords. Le premier abord du contrôle est interne au Parlement. Ainsi, le contrôle parlementaire des finances publiques peut être direct, tant par les prérogatives du rapporteur général chargé du contrôle des recettes⁴⁶, que par l'office des rapporteurs spéciaux chargés du contrôle des dépenses⁴⁷. Toutefois, ce contrôle parlementaire est également indirect, comme l'attestent la vérification de l'usage des fonds publics à l'occasion des questions orales et écrites⁴⁸, de même que les commissions d'enquêtes parlementaires⁴⁹. Le second abord du contrôle non-juridictionnel est externe au Parlement, par les prérogatives de l'Agence Nationale d'Investigations Financières⁵⁰, dont le rôle est de lutter contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme. Ce contrôle est complété par une Commission Nationale Anti-Corruption⁵¹, placée sous l'autorité du Président de la République.

Fort de cette énonciation légale, la profusion des institutions de contrôle induit une interprétation doctrinale.

b. L'interprétation doctrinale de la profusion

⁴³ La loi n°2006/022 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement des Tribunaux Administratifs dispose en son article 2 alinéa 3 que : « *le contentieux administratif comprend : les recours en annulation pour excès de pouvoir et, en matière non-répressive, les recours incidents en appréciation de la légalité. Est constitutif d'excès de pouvoir au sens du présent article : le vice de forme ; l'incompétence ; la violation d'une disposition légale ou réglementaire ; le détournement de pouvoirs* ».

⁴⁴ La compétence du juge pénal classique se fonde sur l'article 184 du Code Pénal qui s'applique au détournement de deniers publics évalué à un montant de FCFA 500.000.

⁴⁵ Lorsque le *quantum* du détournement des deniers publics est supérieur ou égal à cinquante millions (50.000 000) de FCFA, le juge compétent c'est le Tribunal Criminel Spécial, au fondement de la loi n°2011/028 du 14 décembre 2011 portant création dudit Tribunal.

⁴⁶ Article 85 al 1 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 précitée.

⁴⁷ L'article 85 alinéa 1 de la loi susvisée dispose que « *chaque année, les commissions parlementaires chargées des finances désignent chacune, à l'ouverture de la première session ordinaire de l'année législative (...) des rapporteurs spéciaux chargés des dépenses publiques et du contrôle de l'usage des fonds publics, y compris des fonds des bailleurs* ».

⁴⁸ Quoique le législateur de 2018 soit mutique au sujet de ces questions, l'article 35 de la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996 énonce que « *le Parlement contrôle l'action gouvernementale par voie des questions orales ou écrites* ».

⁴⁹ L'article 85 alinéa 4 de loi de 2018 susmentionnée prévoit que « *le Parlement peut désigner des commissions d'enquête sur un sujet intéressant les finances publiques* ».

⁵⁰ Cette Agence a été créée par le Décret n°2005/187 du 31 mai 2005 portant organisation et fonctionnement de l'ANIF. Elle poursuit la lutte contre le blanchiment de capitaux et procède de l'Acte additionnel n°09/00/CEMAC-086-CCE 02 du 14 décembre 2000 portant création du Groupe d'Action contre le Blanchiment des Capitaux en Afrique Centrale (GABAC). Fort de cette création, le dispositif national s'est enrichi de l'Agence Nationale d'Investigation Financière.

⁵¹ Article 2 alinéa 1 du Décret n°2006/0088 du 11 mars 2006 portant création, organisation et fonctionnement de la CONAC.

L'interprétation doctrinale de la profusion des institutions nationales de contrôle est porteuse d'enjeux de sens restitués en lignes de force caractérisées par une dualité.

La première ligne de force retrace les mutations affectant les institutions juridictionnelles. Consécutivement à la réforme du cadre juridique des finances publiques camerounaises depuis le 11 juillet 2018, l'on perçoit l'affirmation de l'autonomie de la juridiction des comptes. Aussi convient-il d'en présenter respectivement la genèse et exégèse. La genèse de cette autonomie remonte à la Directive n°01/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative aux lois de finances dont l'article 3 dispose que « *le contrôle juridictionnel des opérations budgétaires et comptables des administrations publiques est assuré par une Cour des Comptes qui doit être créée dans chaque Etat membre (...). Elle est l'Institution Supérieure de Contrôle de chaque Etat* »⁵². Quant à l'exégèse, la prescription communautaire de créer une Cour des Comptes a permis à la doctrine camerounaise d'affirmer la reconnaissance de la Chambre des Comptes de la Cour Suprême comme l'Institution Supérieure de Contrôle des Finances Publiques⁵³. La doctrine était d'autant plus confortée par le fait que la Directive n°06/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative au Code de Transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques commande la création obligatoire d'une Cour des Comptes dans chaque Etat membre de la CEMAC⁵⁴. Toutefois, force est de constater que « *le Cameroun apparaît comme la figure de résistance par excellence, aux changements formels de son contrôle juridictionnel des finances publiques, conformément aux directives communautaires* »⁵⁵. Par ailleurs, une mutation est perceptible par l'élargissement des fonctions de la juridiction des comptes aux plans national et communautaire. Pour le juge des comptes national, la fonction prétorienne porte désormais, en plus des comptables publics, sur le jugement des ordonnateurs et contrôleurs financiers⁵⁶. Quant au juge des comptes communautaire, il exerce des fonctions d'assistance, et de conseil au bénéfice des Etats-membres qui en font la demande⁵⁷.

La seconde ligne de force est consécutive aux mutations des institutions non-juridictionnelles. D'une part, la mutation s'observe dans le retrait de la répression des ordonnateurs aux Services du Contrôle Supérieur de l'Etat. Sous l'empire de la loi n° 2007/006 du 26 décembre

⁵² Article 3.

⁵³ S. BATTIA EKASSI, *L'Institution Supérieure de Contrôle des finances publiques au Cameroun*, Thèse de Doctorat/Ph.D, Université de Yaoundé II, 2018, p. 43.

⁵⁴ Article 3.

⁵⁵ D. Y. EFANGON, *La réforme des juridictions des comptes dans l'espace CEMAC*, Paris, L'Harmattan, coll. Harmattan-Cameroun, 2018, p. 146.

⁵⁶ Article 86 alinéa 3 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

⁵⁷ L'article 5 de la Convention du 30 janvier 2009 régissant la Cour des Comptes de la CEMAC énonce que « *dans son rôle consultatif, la Cour des Comptes émet des avis, à la demande des Etats membres (...) sur toute question relevant de ses compétences* ».

2007 portant régime financier de l'Etat, les ordonnateurs étaient justiciables devant le Conseil de Discipline Budgétaire et Financière (CDBF)⁵⁸. Fort de la dévolution de la répression des ordonnateurs à la juridiction des comptes, la doctrine conclut que « *le CDBF en tant qu'autorité de sanction administrative des actes des ordonnateurs soit supprimé* »⁵⁹. Une telle affirmation doit être nuancée au regard de l'utilité du CDBF comme instance de discipline financière, analogue au Conseil Permanent de Discipline de la Fonction Publique, conformément à sa nature d'organe administratif⁶⁰. D'autre part, une mutation se dégage dans la consolidation du contrôle parlementaire des finances publiques. Le Parlement est désormais outillé tant par le Gouvernement, qui lui transmet des rapports trimestriels aux fins de contrôle⁶¹, que par la juridiction des comptes qui peut réaliser toute enquête à la demande des commissions parlementaires⁶².

En définitive, force est d'observer une profusion d'institutions nationales de contrôle des finances publiques camerounaises. Cette profusion vaut également pour les institutions internationales.

2. La profusion des institutions internationales de contrôle

En vertu de la ratification des traités et accords internationaux⁶³, les finances publiques camerounaises font l'objet de contrôles effectués par les institutions de droit supranational. Sous le prisme de la dualité, ces institutions sont classées en deux catégories que sont les institutions permanentes **(a)** et celles émergentes **(b)**.

a. Les institutions permanentes de contrôle

En raison de leur présence continue, les institutions internationales exercent leur office dans le dispositif de contrôle des finances publiques camerounaises. Globalement, ces contrôles sont binaires.

Le premier type de contrôle résulte des conventions signées par l'Etat camerounais. Au titre des conventions conclues entre cet Etat et ses partenaires bilatéraux, elles prévoient, en contrepartie de l'assistance financière⁶⁴, des contrôles exercés sur la régularité de la dépense. Ainsi, le

⁵⁸ Article 52 alinéa 3.

⁵⁹ M. NGO MOMASSO, *Le contentieux des gestionnaires des derniers publics en droit public financier au Cameroun*, op. cit., p. 250.

⁶⁰ B. C. ALOGO NDI, *La nature du contrôle du Conseil de Discipline Budgétaire et Financière au Cameroun*, Mémoire de DEA en Droit Public, Université de Yaoundé II, 2009, p. 10.

⁶¹ Article 85 alinéa 8 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

⁶² Article 85 alinéa 9 de la loi susmentionnée.

⁶³ La loi constitutionnelle du 18 janvier 1996 dispose en son article 45 que « *les traités ou accords régulièrement approuvés ou ratifiés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie* ».

⁶⁴ A titre illustratif, l'on peut citer le Contrat de Désendettement pour le Développement signé entre le Cameroun et l'Etat français.

législateur camerounais prévoit que la gestion des fonds octroyés par les partenaires au développement fasse l'objet d'un audit spécifique⁶⁵. Ces contrôles se prolongent sur la qualité de la dépense en deux séquences. En amont de l'exécution de la dépense, un contrôle d'opportunité est effectué pour sélectionner les projets éligibles aux financements des bailleurs. Dans le cas contraire, « *la non-satisfaction des critères d'éligibilité entraîne le refus de financement* »⁶⁶. En aval de l'exécution de la dépense, un contrôle est effectué sur les résultats de la réalisation administrative, et de l'exécution comptable. Au titre des conventions signées entre le Cameroun et des institutions financières internationales que sont le Fonds Monétaire International et la Banque mondiale, le contrôle est dual. *A priori*, un contrôle sur pièces peut s'effectuer à partir du siège de ces organisations internationales, en application de la conditionnalité financière⁶⁷. *A posteriori*, un contrôle sur place peut justifier l'envoi d'une mission auprès des autorités camerounaises pour s'assurer de l'état d'exécution des engagements pris auprès des bailleurs de fonds.

Le second type de contrôle incombe aux institutions communautaires. A cet effet, la Communauté Economique et Monétaire d'Afrique Centrale (CEMAC) concourt au contrôle des finances publiques grâce au Système de Surveillance Multilatérale⁶⁸. Pour ce faire, la Cellule Communautaire de Surveillance rédige un rapport périodique visant à s'assurer que les critères de convergence, et la discipline communautaires, sont respectés par les Etats-membres de la communauté d'intégration juridique. Ces critères résultent des recommandations formulées par le Conseil des Ministres de la CEMAC. En outre, le contrôle des finances publiques camerounaises à l'échelle communautaire est effectué par la Cour des Comptes qui sanctionne les fautes de gestions commises par les ordonnateurs de la Communauté, tout en vérifiant les comptes de celle-ci. Au demeurant, il n'est pas exclu que la Cour sanctionne les ordonnateurs et comptables nationaux. Car, la Convention du 30 janvier 2009 régissant la Cour des Comptes de la CEMAC dispose que « *la Cour vérifie la gestion des concours financiers accordés par la Communauté aux Etats* »⁶⁹.

L'office des institutions permanentes de contrôle, ainsi articulé au niveau supranational, est complété par celui de celles émergentes.

⁶⁵ Article 82 alinéa 1 (quatrième tiret) de la loi susmentionnée.

⁶⁶ S.-T. BILOUNGA, *La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun*, Thèse de Doctorat/Ph.D en Droit Public, Université de Yaoundé II, 2009, p. 307.

⁶⁷ M. KAMTO, « La problématique de la conditionnalité en droit international et dans les relations internationales », in *La conditionnalité dans la coopération internationale (Colloque de Yaoundé les 20, 21, et 22 juillet 2004)*, p. 22.

⁶⁸ Article 53 de la Convention du 25 juin 2008 régissant l'Union Economique et Monétaire d'Afrique Centrale.

⁶⁹ Article 33.

b. Les institutions émergentes de contrôle

Du fait de leur récence, certaines institutions émergentes de droit étranger exercent des contrôles sur les finances publiques camerounaises. Ces institutions sont classées en deux catégories, à savoir : les agences de notations, et les organisations non-gouvernementales.

S'agissant des agences de notation, elles contribuent au contrôle des finances publiques par l'émission d'opinions. Car, « l'une des règles de fonctionnement du marché financier international est l'attribution des notes par les agences de notation financière, considérées à raison par la doctrine comme de véritables puissances de contrôle vis-à-vis des autorités financières des Etats »⁷⁰. L'explication des opinions émises par les agences de notation, repose sur des notes de crédits mesurant la perception du risque attaché au remboursement d'une dette. Ainsi, ces notations varient selon que le risque est moindre⁷¹ ou qu'il est élevé⁷². Par conséquent, pour l'application de ces opinions en finances publiques camerounaises, référence est faite aux institutions de droit étranger que sont *Moody's* et *Standard and Poor's*. Concrètement, ces agences ont respectivement attribué les notes B2 (en 2016 et 2021) et B (en 2017). Ces notes ont permis à l'Etat camerounais d'obtenir des financements tant auprès des créanciers nationaux (levée des emprunts obligataires) que du bénéfice de la Facilité Elargie de Crédit de 390 milliards, auprès du Fonds Monétaire International.

S'agissant des organisations non-gouvernementales, elles participent au contrôle des finances publiques par émission d'indices de perception dont l'essence porte principalement sur l'attractivité des finances publiques dans deux domaines. Le premier, c'est celui de la lutte contre la corruption. Pour cette lutte, les indices de perception émis par l'organisation non-gouvernementale *Transparency International* classent les Etats les plus ou moins corrompus dans le monde. Le second domaine porte sur la facilité d'entreprendre. A ce sujet, le classement annuel *Doing Business*, créé en 2002 par le Groupe de la Banque Mondiale, mesure l'effectivité de la réglementation des affaires au sein des Etats. En outre, l'essence des indices de perception concerne la gouvernance financière des pouvoirs publics. C'est en ce sens que *Transparency International* promeut la gestion transparente des finances publiques. De ce fait, l'incidence des indices de perception est ambivalente. L'incidence vertueuse de ces indices résulte du bénéfice que l'Etat du Cameroun tire d'une perception favorable de ses finances publiques, du fait de l'appel d'air aux bailleurs de fonds et investisseurs. Toutefois, l'incidence vicieuse découle de l'image négative

⁷⁰ BEGNI BAGAGNA, « Réflexion sur le contrôle international des finances publiques : le cas des Etats d'Afrique subsaharienne francophone », *RAFiP*, n°7, premier semestre 2020, p. 51.

⁷¹ Lorsque le risque est moindre, les notes correspondent aux lettres A et B.

⁷² Selon que le risque est élevé, les notes correspondent aux lettres C et D.

que peut renvoyer l'Etat du Cameroun consécutivement aux indices de perception péjoratifs⁷³.

En conclusion, la profusion quantitative des institutions de contrôle des finances publiques camerounaises ainsi analysée est, sous l'abord de la complexité, complétée par la confusion qualitative de celles-ci.

B. La confusion qualitative des institutions de contrôle

Motif pris du critère qualitatif, le contrôle des finances publiques camerounaises par les institutions dédiées prête à confusion. Cette confusion émane, non pas des polémiques, mais plutôt des problématiques liées à la qualité des institutions aussi bien en rapport avec l'Institution Supérieure de Contrôle (1) que dans l'indépendance de la juridiction des comptes (2).

1. La confusion sur la qualité d'Institution Supérieure de Contrôle des finances publiques

Le débat sur la qualité de l'Institution Supérieure de Contrôle des finances publiques est générateur de controverses, au point de semer une confusion certaine. Aussi, convient-il successivement d'identifier les raisons de cette confusion (a), et d'y apporter des clarifications (b).

a. Les raisons de la confusion

Les raisons de la confusion sur la qualité d'Institution Supérieure de Contrôle des finances publiques camerounaises résultent d'une discordance entre les prescriptions du droit supranational, et les dispositions du droit interne.

Les prescriptions du droit supranational sont duales. La première prescription est celle de la Directive n°01/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative aux lois de finances. Elle dispose qu'« *une Cour des Comptes doit être créée dans chaque Etat-membre (...) elle est l'Institution Supérieure de Contrôle de chaque Etat* »⁷⁴. Ainsi, le législateur communautaire concourt à la promotion de l'Etat de Droit par la dévolution du contrôle suprême des finances publiques à une Cour des Comptes au sein des Etats. La seconde prescription découle de la Directive n°06/11-UEAC-190-22 relative au Code de Transparence et de Bonne Gouvernance dans la Gestion des Finances Publiques. Elle énonce l'impératif catégorique de la création obligatoire d'une Cour des Comptes dans chaque Etat-membre de la CEMAC⁷⁵.

Les dispositions du droit interne, quant à elles, attribuent la qualité d'Institution Supérieure de Contrôle des finances publiques à une structure administrative. A cet effet, le Décret n° 2013/287 du 04 septembre 2013 portant organisation des Services du Contrôle Supérieur de l'Etat prévoit

⁷³ En 1997, *Transparency International* en a offert l'exemple par le classement du Cameroun au rang de pays de plus corrompu du Monde.

⁷⁴ Article 72.

⁷⁵ Article 3.

qu'ils « constituent l'Institution Supérieure de Contrôle (ISC) des finances publiques du Cameroun »⁷⁶. Placés sous l'autorité d'un Ministre délégué à la Présidence de la République, les Services susmentionnés sont chargés de l'audit externe. Au regard des dispositions du droit communautaire, le droit interne camerounais est, vraisemblablement, en opposition concernant la nature juridictionnelle de l'Institution Supérieure de Contrôle des finances publiques.

Au terme de l'énoncé des raisons justifiant la confusion sur la qualité d'Institution Supérieure de Contrôle des finances publiques, des clarifications sont apportées par la doctrine.

b. Les clarifications de la confusion

Au registre des clarifications de la confusion sur la qualité d'Institution Supérieure de Contrôle des finances publiques camerounaises, la doctrine est partagée entre le courant communautariste, et celui interniste.

Le courant communautariste promeut l'application du caractère juridictionnel de l'Institution Supérieure de Contrôle des finances publiques. En ce sens, une partie de la doctrine soutient qu' « au-delà de la désignation accordée aux Services du Contrôle Supérieur de l'Etat, la Chambre des Comptes de la Cour Suprême serait l'organe qui fait réellement office d'ISC au Cameroun »⁷⁷. Cette assertion est porteuse d'une ambivalence entre l'usage du conditionnel (serait) et le constat factuel (fait réellement). En complément, d'autres adeptes du courant communautariste se font défenseurs du fait qu' « en dépit des prescriptions communautaires et de la force juridique des directives, le Cameroun n'a pas adapté ses institutions. C'est toujours une structure administrative qui est l'ISC »⁷⁸. A contrepied de la prescription portant sur la création d'une Cour des Comptes au sein de chaque Etat, la doctrine constate que « le décalage existant entre le Régime financier du Cameroun actuel et la Directive CEMAC sur les lois de finances permet de s'en convaincre »⁷⁹.

Le courant interniste, quant à lui, rappelle simplement deux données formelles. La première donnée est que la normativité de la directive communautaire n'est pas contraignante à l'exemple du règlement communautaire. En droit supranational, « les règlements communautaires sont obligatoires dans tous leurs éléments et directement applicables dans tout Etat-membre »⁸⁰. A l'opposé, la directive communautaire lie l'Etat quant au

⁷⁶ Article 2 alinéa 1.

⁷⁷ S. BATIA EKASSI, *L'Institution Supérieure de Contrôle des finances publiques au Cameroun*, op. cit., p. 35.

⁷⁸ A. H. SANDIO KAMGA, « La nature juridique des Institutions Supérieures de Contrôle des finances publiques dans les Etats de l'UEMOA et de la CEMAC », *RAFIP*, n°08, 2nd semestre 2020, p. 241.

⁷⁹ S.E. KOUA, « La prescription de la Cour des comptes comme Institution Supérieure de Contrôle des finances publiques par le droit communautaire CEMAC aux Etats-membres : le cas du Cameroun », *RAFIP*, numéro double 03 et 04, 2018, p.57.

⁸⁰ Article 41 du Traité révisé de la CEMAC du 25 juin 2008.

résultat, tout en lui laissant la liberté des formes et moyens. Dans le cas d'espèce, les directives CEMAC ne doivent pas imposer la forme et les moyens de l'ISC, notamment par la création d'une Cour des Comptes. Par conséquent, l'Etat camerounais est libre quant au moyen (forme de l'ISC) mais lié quant au résultat (existence de l'ISC). La seconde donnée formelle porte sur la Résolution A/66/209 de l'Assemblée Générale des Nations Unies du 22 décembre 2011 portant sur l'indépendance des Institutions Supérieures de Contrôle des finances publiques. Cette Résolution « engage les Etats membres à appliquer, en tenant compte de leur structure institutionnelle nationale, les principes établis dans la déclaration de LIMA de 1977 sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques et la Déclaration de Mexico de 2007 sur l'indépendance des ISC »⁸¹. Ainsi, les Nations Unies préconisent de tenir compte de la structure institutionnelle nationale. A ce sujet, l'« *International Organisation of States Audit Institutions* » (INTOSAI) consacre le principe du libre choix, par chaque Etat, de la forme de son ISC. Fort à propos, l'INTOSAI propose deux modèles d'ISC aux Etats : le model dit de WESTMINSTER (non-juridictionnel), et le model juridictionnel. C'est pour cette raison que le Cameroun a opté pour la dévolution de la qualité d'ISC aux Services du Contrôle Supérieur de l'Etat.

Au demeurant, l'indépendance de la juridiction des comptes est révélatrice d'une controverse propice à une confusion.

2. La confusion sur la qualité d'entité indépendante de la juridiction des comptes

A la faveur de la réforme du cadre juridique des finances publiques camerounaises, le 11 juillet 2018, la juridiction des comptes a été érigée en structure indépendante. Toutefois, cette consécration est porteuse d'une confusion révélée par l'interprétation systématique des dispositions du droit positif. En effet, une nuance est perceptible entre l'indépendance explicitement constatée de la juridiction des comptes **(a)**, et son indépendance implicitement contestée **(b)**.

a. L'indépendance explicitement constatée de la juridiction des comptes

L'indépendance explicitement constatée de la juridiction des comptes camerounaise est doublement motivée, tant par les faits que dans le droit.

Concernant les faits, la motivation de l'indépendance procède des sources matérielles du droit. Au rang des facteurs idéologiques ayant contribué à l'indépendance de la juridiction des comptes se trouve la promotion de l'Etat de Droit. Sous un abord général, les idéologies d'inspiration autoritaire, appliquées postérieurement aux indépendances

⁸¹ Article 5.

des Etats africains, avaient justifié la « *légalité de peur* »⁸², voire l'« *institutionnalisation de la légalité d'exception* »⁸³. Aujourd'hui, le régime démocratique impose une orientation idéologique différente traduite par un passage de l'« *Etat de loi* » à un « *Etat de Droit* »⁸⁴. Par conséquent, sous l'abord particulier du contrôle des finances publiques, la référence axiologique à l'Etat de droit, du fait de la soumission de l'administration au droit, trouve sa concrétisation aboutie par le recours aux organes juridictionnels. C'est en ce sens que « *la réforme de la juridiction des comptes dans l'espace CEMAC traduit l'ambition pour ses Etats-membres de parvenir à l'Etat de Droit, en mettant au centre de l'encadrement de la gestion des finances publiques, la Cour des Comptes* »⁸⁵.

Concernant le droit, l'explication d'une indépendance de la juridiction des comptes se fonde sur les sources formelles. Ainsi, à la lecture de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant Régime Financier de l'Etat et des autres entités publiques, l'indépendance de la juridiction des comptes est affirmée comme suit : « *les membres de cette juridiction ont le statut de magistrat. Elle est indépendante par rapport au Gouvernement et au Parlement* »⁸⁶. Mieux encore, le législateur consacre la souveraineté de la juridiction des comptes qui « *décide seule de la publication de ses avis, décisions et rapports* »⁸⁷. L'indépendance ainsi consacrée de la juridiction des comptes résulte de la transposition des directives du Conseil des Ministres de la Communauté Economique et Monétaire d'Afrique Centrale (CEMAC), le 19 décembre 2011⁸⁸, à savoir : la directive n°01/11-UEAC-190-CM-22 relative aux lois de finances et la directive n°06/11-UEAC-190-CM-22 relative au Code de Transparence et de Bonne Gouvernance dans la gestion des finances publiques.

Toutefois, une observation attentive autorise de nuancer l'élan réformateur de la loi de 2018, au regard de l'indépendance implicitement contestée de la juridiction des comptes.

⁸² J.-M. BIPOUN WOUM, « Recherches sur les aspects actuels de la réception du droit administratif dans les Etats d'Afrique noire francophone : le cas du Cameroun », *RJPIC*, n°3, 1972, p. 374.

⁸³ J. OWONA, « L'institutionnalisation de la légalité d'exception dans le droit public camerounais », *RCD*, n°06, juillet-décembre 1974, pp. 104-123.

⁸⁴ M. J. REDOR, *De l'Etat légal à l'Etat de Droit : l'évolution des conceptions de la doctrine publiciste française de 1879 à 1914*, Paris, Economica, Coll. Droit public positif, 1992, p. 20.

⁸⁵ D. Y. EFANGON, *La réforme des juridictions des comptes dans l'espace CEMAC*, op.cit., p. 75.

⁸⁶ Article 86 alinéa 3.

⁸⁷ Idem.

⁸⁸ Consécutivement aux insuffisances des Directives initiales du 20 juin 2008, la CEMAC a procédé à l'élaboration des Directives du 19 décembre 2011.

b. L'indépendance implicitement contestée de la juridiction des comptes

A l'observation du droit positif camerounais, l'indépendance implicitement contestée de la juridiction des comptes se perçoit doublement.

En premier lieu, cette indépendance est en contradiction avec les dispositions de la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996 qui dispose que « *le Président de la République est garant de l'indépendance du pouvoir judiciaire* »⁸⁹. A ce sujet, les avis divergent entre les partisans de l'indépendance du pouvoir judiciaire, et ceux de son inféodation. Le Professeur Cyrille MONEMBOU défend la thèse de l'indépendance du pouvoir judiciaire en soutenant que « *l'érection de l'autorité judiciaire en pouvoir judiciaire (...) tient au fait que les acteurs de la justice ne peuvent plus se sentir comme des subordonnés de l'exécutif, mais plutôt comme des acteurs d'une institution ayant reçu l'onction suprême de la norme suprême* »⁹⁰. Toutefois, le Professeur Alain Didier OLINGA tempère la position précédente, en dévoilant l'emprise du pouvoir exécutif sur le pouvoir judiciaire. Selon lui, « *il est difficilement compréhensible qu'un pouvoir indépendant des deux autres voit son indépendance garantie par l'un de ces derniers* »⁹¹. Particulièrement, ce constat vaut à s'appliquer à l'indépendance de la juridiction des comptes camerounaise dont il y a lieu de questionner l'efficacité, au regard de sa garantie par le pouvoir exécutif.

En second lieu, cette indépendance trouve des écueils dans la domination du Conseil Supérieur de la Magistrature par le Président de la République⁹². Les nominations, mutations, et promotions des magistrats sont décidées par décret soumis à l'avis préalable du Conseil Supérieur de la Magistrature⁹³. Par conséquent, à titre d'hypothèse d'école, il n'est pas sans intérêt de savoir si la hardiesse du juge des comptes national pourrait l'amener à sanctionner le Président de la République, sous sa qualité d'ordonnateur, alors qu'au regard du Statut de la Magistrature la carrière des magistrats est appréciée par le Chef du pouvoir exécutif. En première analyse, le juge s'en tiendrait exclusivement à dire le droit, en rendant la justice selon la loi et sa conscience, au nom du peuple Camerounais.

⁸⁹ Article 37 alinéa 3 (paragraphe 1).

⁹⁰ C. MONEMBOU, *La séparation des pouvoirs dans le constitutionnalisme camerounais : contribution à l'étude de l'évolution constitutionnelle*, Thèse de Doctorat/Ph.D, Université de Yaoundé II, 2011, p. 310.

⁹¹ A. D. OLINGA, *La Constitution de la République du Cameroun*, Yaoundé, PUCAC, 2013, 2^{ème} éd., p. 147.

⁹² Article 37 de la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996.

⁹³ Article 6 alinéa 2 du Décret n°95/048 du 08 mars 1995 portant Statut de la Magistrature. Pour aller loin, lire HOURQUEBIE (F), « L'indépendance de la justice dans les pays francophones », *Les Cahiers de la justice*, 2012/2, n°2, pp. 41-61 ; FALL (A. B.), « Les menaces internes à l'indépendance de la justice », in *L'indépendance de la justice*, Actes du deuxième congrès de l'Association des hautes juridictions de cassation des pays ayant en partage l'usage du français, Dakar, 7-8 novembre 2007, Cour de cassation du Sénégal-OIF, 2008, Dakar, Sénégal, pp. 47-75.

Toutefois, sans vouloir préjuger des intentions des magistrats chargés du contrôle des finances publiques, la crainte révérencielle pourrait les conduire à tempérer leurs ardeurs. En pareille situation, l'on déduirait que l'indépendance de la juridiction des comptes est implicitement canalisée, par la garantie du pouvoir juridictionnel que le constituant attribue au Président de la République.

En somme, fort de l'observation d'une complexité dans la configuration des institutions de contrôle des finances publiques en droit positif, la suggestion de simplicité s'impose au titre du droit prospectif.

II. La simplicité suggérée des institutions de contrôle des finances publiques

D'après PORTALIS, « *les lois sont faites pour les hommes, et non les hommes pour les lois* »⁹⁴. Par conséquent, le souci d'humanisme commande au législateur d'observer une exigence de simplicité pouvant garantir l'application des règles de droit. En droit des finances publiques, l'exigence de simplicité est d'autant plus impérative que cette discipline est d'une technicité se confondant à l'hermétisme. Sous l'abord des institutions de contrôle des finances publiques, le droit prospectif offre des perspectives de simplicité par le renforcement des modalités publiques (A), et l'élargissement des capacités privées (B).

A. Le renforcement des modalités publiques

Au titre des modalités mises en œuvre par les institutions de contrôles des finances publiques, des perspectives peuvent renforcer la sauvegarde des deniers publics, à savoir : les modalités préventives (1), et les modalités répressives (2).

1. Les modalités préventives pour une protection des finances publiques

Comme propositions au bénéfice des institutions de contrôle des finances publiques camerounaises, deux séries de modalités préventives pourraient contribuer à la protection optimale des fonds publics dans les renforcements des dispositifs respectifs de protection des fonds publics en droit interne (a), et en droit supranational (b).

a. Le renforcement du dispositif de protection des fonds publics en droit interne

Le renforcement du dispositif de protection des fonds publics en droit interne porte sur les deux garanties du contrôle que sont la qualité des dépenses publiques, et la neutralité des institutions.

La garantie du contrôle des finances publiques par la qualité des dépenses est doublement suggérée. En amont, dans la gestation de la dépense publique, les institutions de contrôle pourraient veiller sur

⁹⁴ J.E.M. PORTALIS, *Discours préliminaire du premier projet de Code Civil*, Bordeaux, Editions Confluences, 2004, p. 14.

l'opportunité. En règle générale, comme l'affirme le Professeur Henri CAPITANT, « *l'opportunité est un ensemble de considérations d'intérêt, d'utilité et, de justice qui amène une autorité à faire tel acte ou à donner telle solution à une affaire dont elle est saisie* »⁹⁵. En particulier, le contrôle d'opportunité des dépenses publiques vise à s'assurer que les crédits votés ont été employés pour satisfaire des besoins d'intérêt général, et non des caprices individuels. Par conséquent, contrôler l'opportunité revient à « *à répondre à la délicate question de savoir pourquoi telle dépense publique à tel moment* »⁹⁶. Ce contrôle est respectivement imputable aux inspections ministérielles de services, et contrôleurs de gestion placés sous l'autorité des responsables de programmes⁹⁷. En aval, pendant l'application des dépenses publiques, les institutions de contrôle exerceraient utilement leur vigilance sur le prix des commandes. Certes, le droit positif camerounais établit une mercuriale des prix, au titre de chaque exercice budgétaire. Au demeurant, la modicité des ressources financières d'un pays en voie de développement, comme le Cameroun, devrait conduire les autorités à fixer une mercuriale des prix dont la marge bénéficiaire au prestataire de l'Etat ne saurait excéder 30% du montant de l'article sur le marché. Ce contrôle des prix et des marges bénéficiaires est une exigence de rationalisation des dépenses publiques. En contrepartie, les pouvoirs publics devraient également s'assurer que les délais de paiement des prestataires de services sont raccourcis en veillant à ce que, sur la base des disponibilités de la trésorerie en fonds et valeurs, les procédures comptables soient accélérées afin que les adjudicataires récupèrent le bénéfice de leurs livraisons.

La garantie du contrôle par la neutralité des institutions de contrôle contribuerait également à la protection des fonds publics. Cette neutralité peut être atteinte par la garantie du confort matériel des institutions de contrôle. En effet, le risque est grand de corrompre la conscience des agents commis au contrôle, lorsque l'exigence maximale vertu n'est pas accompagnée d'une assurance minimale de bien-être. Comme le fait remarquer le Professeur Etienne-Charles LEKENE DONFACK, le risque encouru par les contrôleurs est que « *la moralité de certains membres soit suspecte sur le plan financier* »⁹⁸. Il n'est donc pas vain que les pouvoirs publics envisagent un traitement matériel digne au bénéfice des institutions de contrôle des finances publiques⁹⁹. La neutralité en étude peut également être approfondie par l'auto-saisine de certaines institutions de contrôle des

⁹⁵ G. CORNU (Dir.), *Vocabulaire juridique*, op. cit., p. 707.

⁹⁶ S.T. BILOUNGA, *Finances publiques camerounaises : budgets, impôts, douanes, comptabilité publique*, op. cit., p. 224.

⁹⁷ G. PEKASSA NDAM, « La dialectique du responsable de programme en finances publiques camerounaises : recherche sur les nouveaux acteurs budgétaires », in MEDE (Nicaise) (études réunies par), *Les nouveaux chantiers des finances publiques en Afrique : Mélanges en l'honneur Michel Bouvier*, Dakar, L'Harmattan-Sénégal, 2019, p. 312.

⁹⁸ E.-C. LEKENE DONFACK, *Finances publiques camerounaises*, Paris, Editions Berger-Levrault, Collection "Monde en devenir", 1987, p. 353.

⁹⁹ H. EYEBE AYISSI, *La protection de la fortune publique au Cameroun*, op.cit., p. 48.

finances publiques. A titre d'exemples prospectifs, ce pouvoir d'auto-saisine concernerait des institutions de contrôle telles que l'Agence Nationale d'Investigations Financières afin d'élucider des soupçons de blanchiment de capitaux¹⁰⁰, et le Tribunal Criminel Spécial dans des présomptions mirobolantes de détournement des deniers publics. On objectera, certes, à la présomption d'innocence. En réaction, en toute assonance, l'on pourrait répondre par l'obligation de transparence.

D'une localisation spatiale à l'autre, après le renforcement du dispositif national, la protection des fonds publics est envisagée au niveau supranational.

b. Le renforcement du dispositif supranational de protection des fonds publics

Sous un angle de réflexion préventif, le renforcement du dispositif supranational de protection des fonds publics est binaire.

Primo, le renforcement concerne la normativité des textes communautaires régissant les institutions de contrôle des finances publiques. Force est de constater que ces textes souffrent d'une relativisation en droit interne. De l'avis de la doctrine, cette relativisation résulte de ce que « *le retard qu'accusent les Etats de la CEMAC dans la transposition des décisions prises par les organes de celle-ci, traduit en filigrane l'impuissance de ses autorités communautaires à amener les Etats à assumer leurs engagements* »¹⁰¹. Cependant, à bien y voir, l'origine de la portée relative du droit de l'intégration en Afrique Centrale réside dans l'édiction des directives communautaires. En droit communautaire, « *la directive est souple et respectueuse des particularités du droit national* »¹⁰². Or, à l'opposé de la directive, les règlements communautaires « *impliquent pour les Etats membres l'interdiction de les appliquer de façon incomplète ou relative* »¹⁰³. Par conséquent, l'obligation communautaire de créer une Cour des Comptes constitutive d'Institution Supérieure de Contrôle pourrait prospérer si la normativité repose sur un règlement communautaire qui est d'application directe. Car, l'objectif de conformité du droit interne au droit communautaire ne peut être atteint par la directive qui poursuit plutôt un objectif de compatibilité.

¹⁰⁰ Ce pouvoir d'auto-saisine peut s'inspirer du Règlement n° 01/CEMAC/UMAC/CM du 11 avril 2016 portant prévention et répression du blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme et de la prolifération en Afrique Centrale. Cette infraction recouvre notamment le blanchiment des biens concernant un crime ou un délit (conversion ou transfert des biens ; dissimulation ou déguisement de la nature, de l'origine, de l'emplacement, de la disposition, du mouvement ou de la propriété des biens ; acquisition, détention ou utilisation des biens), et le blanchiment concernant les actes (participation, association, incitation ou facilitation de l'exécution des actes)

¹⁰¹ S.E. KOUA, « La prescription de la Cour des comptes comme Institution Supérieure de Contrôle des finances publiques par le droit communautaire CEMAC aux Etats-membres : le cas du Cameroun », op.cit., p.57.

¹⁰² G. ISAAC, *Droit communautaire général*, Paris, Armand Colin, 1996, 5^{ème} édition, p. 126.

¹⁰³ J. KENFACK, *Les actes juridiques des communautés d'intégration en Afrique Centrale et Occidentale*, Thèse de Doctorat/Ph.D, Université de Yaoundé II, 2003, p. 107.

Secundo, le renforcement du dispositif supranational de protection des fonds publics trouve une application par le financement des projets de développement au bénéfice des collectivités territoriales décentralisées. L'avantage de cette technique du financement est dual. Premièrement, il s'agit de contraindre l'Etat central à revitaliser la décentralisation, dont l'une des faiblesses réside dans la relative autonomie financière des collectivités territoriales décentralisées¹⁰⁴. Certes, une collectivité territoriale n'a pas la personnalité juridique pour signer un accord de volonté avec des sujets de droit international, pour la raison que seul l'Etat est titulaire de la « *la compétence des compétences* »¹⁰⁵. Au demeurant, l'institution financière internationale signataire d'une Convention de financement avec l'Etat souverain pourrait stipuler des clauses innovantes, visant à financer les projets de développement au bénéfice direct des collectivités territoriales décentralisées. Deuxièmement, il est question d'autoriser des audits indépendants sur l'usage des fonds octroyés par les partenaires au développement. Cet audit mandaté, par les partenaires concernés, permettrait qu'« *on voit manifestement où va l'argent de la collectivité publique* »¹⁰⁶.

Au terme de la dimension préventive projetée, celle curative souhaitée s'illustre par la proposition des modalités répressives.

2. Les modalités répressives contre une prédation des finances publiques

En réaction aux atteintes à la fortune publique, le législateur camerounais pourrait explorer des axes innovants de répression. A cet effet, la répression projetée concerne respectivement l'obligation déclarative des biens et avoirs (a), et la violation des normes financières supranationales (b).

a. La répression prospective de l'obligation déclarative des biens et avoirs

Au titre du droit prospectif, la répression de l'obligation déclarative des biens et avoirs fait l'objet de deux propositions.

D'une part, la répression de l'obligation en étude poursuit un objectif axiologique érigeant la transparence comme valeur cardinale¹⁰⁷.

¹⁰⁴ S. NGUECHE, *La formation de l'autonomie financière des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun*, Thèse de Doctorat/Ph. D en Droit Public, Université de Yaoundé II, 2015, p. 16.

¹⁰⁵ O. BEAUD, « Compétence et souveraineté », in *La compétence (Actes du colloque organisé les 12 et 13 juin 2008 par l'AFDA)*, Paris, Litec, 2008, p.5.

¹⁰⁶ S.-T. BILOUNGA, *La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun*, op.cit., p. 16.

¹⁰⁷ C.G.I. ANGUE, « La transparence de la vie publique dans l'ordre constitutionnel du Cameroun », in A. D. OLINGA, *La réforme constitutionnelle du 18 janvier 1996 au Cameroun 25 après*, Yaoundé, Afrédit, 2021, p. 369.

L'absence de sanctions donnerait l'impression d'un laxisme¹⁰⁸, alors que la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996¹⁰⁹, la loi n° 2018/011 portant Code de Transparence et de Bonne Gouvernance dans la Gestion des Finances Publiques au Cameroun¹¹⁰, et la loi n°003/2006 du 25 avril 2006 relative à la déclaration des biens et avoirs, ont posé l'exigence déclarative du patrimoine des dépositaires de l'autorité publique comme impérative, avant et après l'exercice des fonctions politiques ou administratives. Toutefois, au plan institutionnel, force est de constater que pour « *la Commission de déclaration de biens et avoirs, cela fait vingt ans que sa mise en place est attendue* »¹¹¹.

D'autre part, la sanction de l'obligation déclarative des biens et avoirs est logique au plan de la technique juridique, afin de mettre en cohérence les normes préventives et celles répressives, au sein de l'ordonnement juridique camerounais. Dans le cas contraire, il y aurait lieu de souscrire au constat du Doyen Georges RIPERT qui fait observer que « *si la loi peut être impunément violée, elle est inutile et permet seulement le mauvais exemple d'une désobéissance impunie* »¹¹². Par analogie, le droit fiscal camerounais codifie la prévention et la répression tant des signes extérieurs de richesses¹¹³, que des vérifications sur la situation fiscale d'ensemble des contribuables¹¹⁴. Il devrait en être de même au sujet de la répression de l'obligation déclarative des biens et avoirs, qui partagent les mêmes enjeux téléologiques. Dans l'un et l'autre cas, il s'agit communément de garantir l'obligation de concordance entre le patrimoine factuel de l'agent public et ses revenus légaux.

En outre, le caractère prospectif de la répression devrait s'étendre à la violation des normes financières supranationales.

b. La répression prospective de la violation des normes financières supranationales

La répression de la violation des normes financières supranationale est projetée par des modalités juridictionnelles caractérisées par leur dualité, à savoir : la restauration de l'autorité du droit communautaire par le juge national, et la réparation financière des violations du droit supranational.

S'agissant de la restauration de l'autorité du droit communautaire par le juge national, pour la protection des normes supranationales régissant les finances publiques, il s'agit d'étendre le champ matériel du juge ordinaire contre la violation du droit communautaire. Par analogie,

¹⁰⁸ F. L. OWONA NDOUGUESSA, « Le paradoxe des infractions de finances publiques dans le Code Pénal Camerounais », *RADP*, n°115, vol. 8, janvier-juin 2019, p. 204.

¹⁰⁹ Article 66.

¹¹⁰ Article 51 alinéa 1.

¹¹¹ C.G.I. ANGUE, op. cit., p. 398.

¹¹² G. RIPERT, *Les forces créatrices du droit*, Paris, LGDJ, 1955, p. 319.

¹¹³ Article 66 du Code Général des Impôts camerounais.

¹¹⁴ Article 12 du Livre des Procédures Fiscales du Code Général des Impôts camerounais.

comparaison vaudra raison en deux exemples. Le premier exemple concerne la matière administrative dans laquelle le juge n'hésite pas « à refuser l'application d'une loi, invoquant la violation d'un principe général de droit »¹¹⁵. Pourquoi n'en serait-il pas de même pour le respect des prescriptions communautaires portant sur les finances publiques ? Le second exemple s'applique au juge répressif qui se réserve une compétence pour interpréter la légalité des actes administratifs. Car, tout renvoi préjudiciel peut nuire à la célérité de la justice. Appliqués aux normes de finances publiques supranationales, les termes du débat se posent avec équivalence, afin que le juge ordinaire érige l'autorité du droit communautaire en cause d'ordre public.

S'agissant de la réparation financière des violations du droit supranational, la Cour des Comptes de la CEMAC pourrait sanctionner les Etats responsables d'une application ineffective des normes communautaires régissant les finances publiques en droit interne. Par conséquent, ce mécanisme prospectif de réparation financière serait complémentaire au recours en manquement de l'obligation d'Etat. En ce sens, « l'adoption du mécanisme vient donc répondre à une nécessité criarde en zone CEMAC. Celle d'instaurer une garantie réelle de respect du droit communautaire par les Etats-membres »¹¹⁶.

A bien y voir, le contrôle des fonds publics ne serait pas optimal sans l'implication des citoyens. Cette implication motive l'élargissement des capacités privées dans le contrôle des finances publiques camerounaises.

B. L'élargissement des capacités privées

Par le contrôle citoyen des finances publiques¹¹⁷, les particuliers exercent un droit de regard sur l'usage des fonds publics. Dans l'élargissement des capacités privées, les citoyens peuvent devenir des institutions de contrôle. Pour s'en convaincre, les motivations du contrôle des finances publiques par les citoyens (1) expliquent les déclinaisons dudit contrôle (2).

1. Les motivations du contrôle des finances publiques par les citoyens

Les ressorts sur lesquels se fonde le contrôle des finances publiques par les citoyens sont respectivement d'ordre théorique (a) et empirique (b).

¹¹⁵ A. MINKOA SHE, *Droits de l'Homme et droit pénal au Cameroun*, Paris, Economica, 1999, p. 77.

¹¹⁶ G.-C. MBOGNE CHEDJOU, *La transposition des directives CEMAC : une analyse sous le prisme de la pratique européenne*, Mémoire de Master en Relations Internationales, IRIC, Année académique 2011-2012, p. 79.

¹¹⁷ S. NGUECHE, « Le contrôle citoyen des finances publiques en droit camerounais », *RAFIP*, n°08, 2^d semestre 2020, p. 173.

a. La motivation théorique du contrôle des finances publiques par les citoyens

La motivation théorique du contrôle des finances publiques par les citoyens repose sur deux ressorts que sont le consentement du peuple à l'impôt, et la reddition des comptes aux gouvernés par les gouvernants.

Le consentement du peuple à l'impôt infère une participation des citoyens au contrôle de l'usage des fonds publics, et résulte de l'édition, par le Roi Jean sans terre, de la *Magna Carta* (Grande Charte) en Grande Bretagne. Comme le fait observer le Professeur Martin COLLET, « *c'est l'hostilité des seigneurs féodaux à la levée de nouveaux impôts par le Roi Jean Sans Terre qui conduit celui-ci à consentir à la formation d'assemblées obligatoirement consultées en matière fiscale* »¹¹⁸. Ce n'est beaucoup plus tard que le consentement en étude trouvera son application en hexagone, consécutivement à la Révolution française de 1789¹¹⁹. Par conséquent, ce principe est la racine qui irrigue, de sa sève, l'arbre du contrôle des finances dont l'une des branches est symbolisée par les initiatives citoyennes. En droit positif camerounais, la loi n°2019/024 du 24 décembre 2019 portant Code Général des Collectivités Décentralisées induit spécifiquement, en contrepartie du consentement du Peuple à l'impôt, un fondement de la participation citoyenne à l'action régionale ou communale, en disposant que « *toute personne physique peut formuler, à l'intention de l'Exécutif communal ou Régional, toutes propositions tendant à impulser le développement de la Collectivité Territoriale concernée ou à améliorer son fonctionnement* »¹²⁰.

La reddition des comptes aux gouvernés par les gouvernants motive le contrôle privé des finances publiques¹²¹. Cette reddition remonte à la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen du 26 août 1789 qui dispose que « *la société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration* »¹²². Appliquée aux finances publiques, consécutivement à une hybridation entre le droit romano-germanique et celui anglo-saxon, l'obligation de rendre compte s'illustre par le principe anglais d'*Accountability* justifiant que le Fonds Monétaire International l'ait consigné dans son Code de Bonnes Pratiques. Selon ce Code, les citoyens doivent être pleinement informés de l'activité financière des pouvoirs publics, dans toutes les séquences temporelles. Ainsi, « *l'information du citoyen en particulier et du public en général, doit être exhaustive, porter sur le passé, le présent, l'avenir, et doit couvrir l'ensemble des activités budgétaires et*

¹¹⁸ M. COLLET, *Droit fiscal*, Paris, PUF, 2007, 2^{ème} édition, p. 5.

¹¹⁹ M. BOTTIN, « Histoire du consentement à l'impôt », in *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, op.cit., p.435.

¹²⁰ Article 40 alinéa 1.

¹²¹ H. AKEREKORO, « Reddition des comptes et réforme des finances publiques en Afrique de l'Ouest francophone », *RSBJA*, n°08, 2017, p. 110.

¹²² Article 15.

extrabudgétaires »¹²³. Cette obligation trouve sa concrétisation en droit positif camerounais dans le guide budgétaire synthétique qui autorise deux remarques. La remarque objective est afférente à la teneur du guide budgétaire synthétique. A ce titre, le guide traite des grandes masses du budget de l'Etat pour une décomposition, en vue de rendre leur assimilation aisée, et le suivi de la courbe évolutive des recettes et dépenses d'une année à l'autre. La remarque subjective est liée au récepteur du guide budgétaire synthétique. A ce sujet, le Code de transparence dispose qu' « *un guide budgétaire synthétique est diffusé à destination du grand public* »¹²⁴.

Au-delà de ce volet théorique, le contrôle des finances publiques par les citoyens trouve une motivation concrète sur le plan empirique.

b. La motivation empirique du contrôle des finances publiques par les citoyens

La motivation empirique du contrôle des finances publiques par les citoyens est conditionnée par l'incitation des citoyens à la culture juridique en général, et à la maîtrise du droit financier en particulier.

Au titre de l'incitation à la culture juridique en général, se trouve posé non pas le problème du manque d'informations au sujet de la réglementation en vigueur, mais plutôt celui de la volonté d'y accéder. L'indolence dans l'acquisition de la culture juridique, pour la doctrine camerounaise, résulte de plusieurs constats. Le Doyen MINKOA SHE déclare que « *la connaissance même de ses droits par une partie de la population est généralement insuffisante* »¹²⁵. En outre, le Professeur NKOT observe que « *les populations non alphabétisées ont tendance à appréhender le droit comme une terre mystérieuse qui leur serait inaccessible* »¹²⁶. In fine, le Doyen Joseph-Marie BIPOUN WOUN fait remarquer que la culture juridique des citoyens est sujette à caution, en ce que « *le blocage du contrôle de l'administration et de la légalité en général est, de la part du justiciable, beaucoup moins un problème de courage qu'un problème d'éducation : non seulement de l'éducation au sens d'alphabétisation et d'information, mais surtout au sens d'éducation juridique impliquant l'accession des citoyens à la notion de droit individuel, de règle de droit et de relation juridique* »¹²⁷.

Au titre de la maîtrise du droit financier en particulier, les citoyens pourraient contribuer au contrôle des finances publiques, en concrétisant des garanties formalisées par le législateur. Toutefois, en la matière,

¹²³ L.C.P. NKOUAYEP, « Le droit à l'information du citoyen local en droit public financier camerounais », *RAFIP*, numéro double 3 et 4, 2018, p. 20.

¹²⁴ Article 49.

¹²⁵ A. MINKOA SHE, *Essai sur l'évolution de la politique criminelle au Cameroun depuis l'indépendance*, Thèse de Doctorat d'Etat en Droit, Université de Strasbourg, Tome 2, 1987, p.470.

¹²⁶ P.-F. NKOT, *Usages politiques du droit en Afrique : le cas du Cameroun*, Bruxelles, Bruylant, Coll. Droit et culture, 2005, p.145.

¹²⁷ J.-M. BIPOUN WOUN, « Recherches sur les aspects actuels de la réception du droit administratif... », *op. cit.*, p. 381.

plusieurs obstacles sont légion. Outre l'ignorance des citoyens¹²⁸, l'on peut évoquer la technicité de l'impôt¹²⁹, et la prolifération des sources du droit public financier¹³⁰. Par conséquent, le Professeur Gérard Martin PEKASSA NDAM note que « *l'accès aux documents budgétaires ne garantit pas nécessairement une solide maîtrise de l'information financière. Il ne suffit pas de justifier du statut d'habitant ou de contribuable d'une collectivité territoriale pour avoir la capacité de lecture des documents budgétaires. La technicité de la matière peut nécessiter un certain background ou précisément la maîtrise de certains concepts de droit public financier* »¹³¹. Au demeurant, nul n'est censé ignorer la loi¹³², y compris celle financière. Par conséquent, seule la maîtrise du droit des finances publiques pourrait améliorer le contrôle y afférent. Bien que la démocratie directe ne soit pas systématique pour le contrôle des finances publiques, du fait de l'intervention des représentants du peuple que sont les parlementaires, l'intervention des citoyens pourrait être densifiée.

Fort à propos, la densification du contrôle privé des finances publiques par les citoyens est rendue possible dans ses déclinaisons prospectives.

2. Les déclinaisons du contrôle des finances publiques par les citoyens

La projection du contrôle des finances publiques par les citoyens revêt deux déclinaisons tant au niveau individuel par l'élargissement du contrôle de constitutionnalité vers la voie d'exception (a), qu'au niveau collectif dans la promotion citoyenne des mécanismes de contrôle des finances publiques (b).

a. La proposition d'élargissement du contrôle de constitutionnalité vers la voie d'exception

L'élargissement du contrôle de constitutionnalité vers la voie d'exception permettrait individuellement aux particuliers d'exiger la conformité des lois de finances à la Constitution. Le contraste est saisissant entre la constatation et la proposition.

La constatation procède de ce que la loi n°2004/004 du 21 avril 2004 portant organisation et fonctionnement du Conseil Constitutionnel

¹²⁸ R. ATANGA FONGUE, *Contrôle fiscal et protection du contribuable*, op. cit., p. 296.

¹²⁹ C. DE LA MARDIERE, « Le déclin particulier de la loi fiscale », in C. PUIGELIER (dir.), *La Loi : bilan et perspectives*, Paris, Economica, T.22, Coll. Etudes juridiques, 2005, p. 248.

¹³⁰ G. HISPALLIS, « Pourquoi tant de lois », *Pouvoirs*, n°114, 2005, p.107.

¹³¹ G.M. PEKASSA NDAM, « La participation avec gestion de budget : concept et enjeux d'une gouvernance territoriale en Afrique noire francophone », in G.J. GUGLIELMI, et E. ZOLLER (dir.), *Transparence, démocratie et gouvernance citoyenne*, Paris, Éditions Panthéon-Assas, Coll. Colloques, 2014, p. 204.

¹³² A. AKAM AKAM, « Libres propos sur l'adage nul n'est censé ignorer la Loi », *RASJ*, n°01, vol. 4, 2007, pp. 31-54.

prévoit que celui-ci « statue sur la constitutionnalité des lois »¹³³. Toutefois, la saisine du Conseil Constitutionnel camerounais n'est pas ouverte aux citoyens. Aussi est-il indiqué qu'« avant leur promulgation, les lois (...) peuvent être déferées au Conseil Constitutionnel par le Président de la République, le Président de l'Assemblée Nationale, le Président du Sénat, un tiers des députés, un tiers des sénateurs, les présidents des exécutifs communaux conformément aux dispositions de l'alinéa 2 »¹³⁴. De l'avis de la doctrine camerounaise, le contrôle de constitutionnalité des lois marque une avancée décisive depuis 1996, compte tenu des organes compétents pour la saisine du Conseil Constitutionnel. Selon le Doyen Stanislas MELONE, « le contrôle de constitutionnalité à un domaine largement ouvert »¹³⁵. De plus, le Doyen Adolphe MINKOA SHE révèle que, « par rapport à la situation antérieure ou la saisine était ouverte au seul Président de la République, il y a eu une extension indéniable du droit de saisine de la juridiction constitutionnelle »¹³⁶. Toutefois, force est de tempérer l'optimisme de la doctrine, en faisant observer que le contrôle de constitutionnalité des lois n'a pas étendu son champ temporel. Pour le Doyen MELONE, temporellement, le contrôle de constitutionnalité des lois a été étendu « avant leur promulgation et après leur promulgation »¹³⁷. Or, il n'en est rien au regard de la nuance entre la théorie et la pratique. En théorie, l'on distingue deux formes de contrôle de constitutionnalité des lois. D'abord, le contrôle de constitutionnalité peut être concret (ou diffus). Dans cette hypothèse, n'importe quel juge peut être saisi du fait de l'étendue large du contrôle dans le temps par l'admission d'un contrôle *a posteriori*. Ensuite, le contrôle de constitutionnalité peut être abstrait (ou concentré). De la sorte, un juge spécialisé peut être saisi soit par voie d'action (*a priori*) soit par voie d'exception (*a posteriori*). En pratique, le Cameroun a opté pour le contrôle par voie d'action. Cette option ne va pas sans inconvénients : une fois votée, la loi ne saurait être contrôlée *a posteriori*, même lorsqu'elle viole le droit supranational. Cette situation est paradoxale parce qu'« elle prive le citoyen d'une protection juridictionnelle effective des droits et libertés fondamentaux garantis par la Constitution »¹³⁸.

La proposition repose, par conséquent, sur l'introduction prospective de la Question Prioritaire de Constitutionnalité en droit positif camerounais. Cette réforme épouserait la téléologie des finances publiques.

¹³³ Article 3 alinéa 1.

¹³⁴ Article 47 alinéa 3 de la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996.

¹³⁵ S. MELONE, « Constitution et droit pénal : pistes de recherches après la loi n°96/06 du 18 janvier 1996 », in S. MELONE, A. MINKOA SHE et L. SINDJOUN (dir.), *La réforme constitutionnelle du 18 janvier 1996 : aspects juridiques et politiques*, Yaoundé, Friedrich EBERT/Association Africaine de Science Politique (Section GRAP), 1996, p. 385.

¹³⁶ A. MINKOA SHE, *Droits de l'Homme et droit pénal au Cameroun*, op.cit., p.76.

¹³⁷ S. MELONE, « Constitution et droit pénal : pistes de recherches après la loi n°96/06 du 18 janvier 1996 », op. cit., p. 62.

¹³⁸ L. DONFACK SOCKENG, « Cameroun : le contrôle de constitutionnalité des lois hier et aujourd'hui (réflexion sur certains aspects de la réception du constitutionnalisme moderne en droit camerounais) », in S. MELONE, A. MINKOA SHE, L. SINDJOUN (dir.), *La réforme constitutionnelle du 18 janvier 1996 : aspects juridiques et politiques*, op. cit., p. 385.

Fort de la dévolution de ces finances au domaine de la loi par la Constitution du 18 janvier 1996¹³⁹, l'invocabilité des droits fondamentaux, en lien avec la protection de la fortune publique, offrirait l'opportunité aux citoyens de contribuer au contrôle des finances publiques camerounaises de deux manières. Premièrement, le contrôle par voie d'exception aiderait à corriger les anomalies voire, les erreurs, postérieurement à la promulgation d'une loi dans l'ordre juridique interne. Il serait donc raisonnable d'envisager une levée de la barrière temporelle dressée par le contrôle par voie d'action, et la substituer par un contrôle par voie d'exception. Deuxièmement, le contrôle par voie d'exception serait une garantie de la conformité des finances publiques nationales au droit communautaire. D'où la nécessité d'étendre le champ temporel de la compétence du juge constitutionnel pour pallier à toute violation postérieure de la réglementation supranationale par le droit interne.

Le volet individuel ne saurait suffire à densifier le contrôle des finances publiques par les citoyens. En complément, le volet collectif est nécessaire pour la promotion citoyenne des mécanismes de contrôle.

b. La promotion citoyenne des mécanismes de contrôle des finances publiques

La suggestion sur la promotion citoyenne des mécanismes de contrôle des finances publiques est frappée du sceau de la dualité.

Le premier mécanisme est associatif. Pris collectivement, les citoyens ne participent qu'à la phase d'élaboration de la loi de finances¹⁴⁰. Toutefois, à l'issue de cette élaboration, le contrôle des finances publiques camerounaises est laissé aux soins des pouvoirs publics. Afin de dynamiser ce contrôle, les citoyens camerounais pourraient faire usage de la liberté d'association. Proclamée par le préambule de la Constitution, cette liberté est régie par la loi n°90/ 053 du 19 décembre 1990 relative à la liberté d'association qui prévoit que les associations se créent librement, à condition d'avoir fait l'objet d'une déclaration accompagnée de deux exemplaires de leurs statuts, auprès du Préfet territorialement compétent¹⁴¹. Dans le cas de la création d'une association promotrice du contrôle des finances publiques, elle obéirait au régime de la déclaration, qui est distinct de celui de l'autorisation applicable tant aux associations étrangères que religieuses¹⁴². En matière de défense des finances publiques, l'absence d'associations de ce type est remarquable au Cameroun¹⁴³, justifiant de pallier ce manque.

¹³⁹ Article 26.

¹⁴⁰ M. NOMO, *Analyse du processus normatif en droit fiscal camerounais*, Mémoire de DESS en Administration Fiscale, Université de Paris I, 2011, p. 327.

¹⁴¹ Article 6.

¹⁴² Article 5 alinéa 2.

¹⁴³ C. KEUTCHA TCHAPNGA, *Le régime juridique des associations en droit public camerounais*, Paris, L'Harmattan, 2013, p. 15.

Le second mécanisme de contrôle des finances publiques par les citoyens est pétitionnaire. En l'état actuel du droit positif camerounais, la pétition n'est formellement autorisée qu'aux parlementaires. La loi n°2014/016 du 09 septembre 2014 portant Règlement Intérieur de l'Assemblée Nationale dispose, à cet effet, que « *les pétitions doivent être adressées au Président de l'Assemblée Nationale par un ou plusieurs députés* »¹⁴⁴. Or, le droit français dont le Cameroun s'est inspiré a muté la pétition du stade ancien de prérogative parlementaire, au stade actuel de référendum d'initiative partagée¹⁴⁵. En droit prospectif, l'exercice du droit de pétition par les citoyens camerounais serait une traduction aboutie de la démocratie directe. Cet exercice permettrait de consacrer le citoyen en institution, non pas entièrement à part mais, à part entière du contrôle des finances publiques camerounaises.

Conclusion

Au final, les institutions de contrôle des finances publiques camerounaises mettent en exergue un contraste entre l'observation d'une complexité, et la suggestion d'une simplicité. Complexes, ces institutions le sont cumulativement par la profusion globale de leur *quantum*, et la confusion sectorielle de leur *substratum*. Simples, ces institutions le seront respectivement sous le volet public dans leur renforcement, et sous l'aspect privé par leur élargissement. Par conséquent, réceptionnées par le législateur camerounais, ces propositions de réformes des finances publiques en particulier, pourront contribuer à la concrétisation de l'Etat de Droit en général.

¹⁴⁴ Article 81 alinéa 1.

¹⁴⁵ P. PREUVOT, « Le droit de pétition : mutation d'un instrument démocratique », *Jurisdoctoria*, n°04, 2010, p.91.

**LA REFORME DE LA JURIDICTION DES COMPTES SOUS
L'EMPIRE DE LA LOI N°2018/12 DU 11 JUILLET 2018 PORTANT
REGIME FINANCIER DE L'ÉTAT ET DES AUTRES ENTITES
PUBLIQUES AU CAMEROUN**

Par

Damien KELE

Doctorant en droit public

Faculté des Sciences Juridiques et Politiques

Université de Ngaoundéré (Cameroun)

RESUME

Longtemps attendue au point de susciter le désespoir, la réforme de la juridiction des comptes a finalement eu lieu sous l'empire de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques. L'analyse de ce texte fait apparaître que cette réforme est ambivalente. En effet, au-delà de son aspect étendu qui porte aussi bien sur la clarification du statut de la juridiction que sur la densification de sa compétence ; se trouve un autre aspect qui demeure attendu. Cela dans la mesure où cette réforme pose les jalons d'une autre réforme qui conduira inéluctablement, sous réserve de la relecture de certains textes, à l'érection d'une Cour des comptes comme prescrit par la Directive CEMAC relative aux lois de finances et à la réinvention du profil du juge des comptes.

Mots-clés : *Réforme - Juridiction des comptes – Cour des comptes – Compétences.*

ABSTRACT

Long awaited to the point of despair, the reform of the jurisdiction of accounts has finally taken under law n° 2018/012 of 11 July 2018 relating to fiscal regime of the State and other public entities. The analysis of this text shows that this reform is ambivalent. Indeed, beyond its extensive aspect that relates both to the clarification of the status of the jurisdiction and the densification of its competence ; there is another aspect that remains expected. This is because this reform lays the groundwork for another reform that will inevitably lead, subject to the review of certain texts, to the establishment of a court of Audit as prescribed by the CEMAC Directive on financial laws and to the reinvention of the profile of the audit judge.

Keywords : *Reform - Jurisdiction of accounts – court of Audit – Competence.*

Introduction

Il est de la vie de toutes institutions¹ de connaître des réformes ; elles participent à la marche évolutive propre à toute existence. Sinon, comment comprendre le flot de réflexions qui leur sont consacrées ?². À l'évidence, on doit se résoudre à admettre que les réformes sont inscrites, au moins de manière latente, dans le génome de toute institution³. M. Pierre-Joseph Proudhon l'avait compris et en faisait même une exhortation : « *réformons donc et réformons sans cesse, ne croyons pas comme disent les satisfaits que le mieux soit l'ennemi du bien* »⁴. En cela, il a été suivi par législateur camerounais qui, au moyen de la loi n°2018/12 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques⁵, a introduit de nombreuses réformes au droit public financier⁶ en général et singulièrement à la juridiction des comptes.

Si l'on doit admettre qu'« *il n'y a pas de petites réformes [...]* »⁷, il faut tout de même reconnaître qu'il y en a qui suscitent un peu plus d'intérêt que d'autres. La réforme de la juridiction des comptes en porte

¹ MILLARD (E.), « HAURIOU et la théorie de l'institution », *Droit et Société*, n°30-31, 1995, pp. 381-412 ; SCHIMTZ (J.), *La théorie de l'institution du doyen Maurice Hauriou*, Paris, L'Harmattan, 2013, 523p.

² La bibliographie est beaucoup trop importante pour pouvoir être citée, même partiellement. On se bornera donc à mentionner quelques travaux sur lesquels cette recherche est plus directement fondée : SIETCHOUA DJUITCHOKO (C.), « La réforme inachevée du contrôle juridictionnel des comptes au Cameroun (Commentaire de la Loi n°2003/005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des comptes de la Cour suprême », *Juridis Périodique*, n°56, 2003, p. 73-91 ; BOUVIER (M.) *Réformes des finances publiques : la conduite du changement*, Paris, LGDJ, 2007, 316p ; DAMAREY (S.), « Réforme des juridictions financières, entre perspectives et incertitudes », *JCP Adm.* 2009, n° 1170 ; ONDOA (M.) (dir.), *L'administration publique camerounaise à l'heure des réformes*, Paris, L'Harmattan, 2010, 318p ; EFANGON (D.Y.), *La réforme des juridictions des comptes dans la CEMAC*, Paris, L'Harmattan, 2018, 252p. ; DJEYA KAMDOM (Y.G.), « La réforme du contentieux financier public au Cameroun par la loi du 11 juillet 2018 : portée et insuffisances d'un texte », *Gestion & Finances Publiques*, n°6, 2020, pp. 123-128., OUEDRAOGO (D.), « La réforme inachevée de la juridiction financière ivoirienne. À propos de la loi organique n°2015494 du 7 juillet 2015 sur la Cour des comptes » in MEDE (N.), (dir.), *Les nouveaux chantiers de finances publiques en Afrique, Mélanges en l'honneur de Michel Bouvier*, Dakar, L'Harmattan-Sénégal, 2019, pp. 215-243.

³ Les institutions sont faites pour durer, mais afin de rester vivantes, elles doivent sans cesse être réformées.

⁴ PROUDHON (P.-J.), *Théorie de l'impôt*, Paris, Librairie Internationale, 1868, p. 6.

⁵ Ce texte abroge la loi n°2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'État, laquelle a remplacé l'Ordonnance n°62/OF/4 du 7 février 1962 réglant le mode de présentation, les conditions d'exécution du budget de la République fédérale du Cameroun, de ses recettes, de ses dépenses et de toutes les opérations s'y rapportant.

⁶ De l'avis du Professeur Célestin SIETCHOUA DJUITCHOKO, on pourrait parler de « *l'acte II de la réforme des finances publiques* ». SIETCHOUA DJUITCHOKO (C.), « La nouvelle gouvernance financière publique : légende et réalité de la privatisation des finances publiques au Cameroun », in *L'effectivité du droit. De l'aptitude du droit objectif à la satisfaction de l'intérêt particulier, Mélanges en l'honneur du Professeur François Anoukaba*, Paris, L'Harmattan, 2021, p. 959-973 (spéc. p. 960).

⁷ PROUDHON (P.-J.), *Théorie de l'impôt*, *op.cit.*, p. 6.

singulièrement témoignage. En effet, depuis sa réintroduction⁸ dans le champ institutionnel camerounais par la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996⁹ et sa mise en place au moyen de la loi du 21 avril 2003¹⁰ et celle du 29 décembre 2006¹¹, la juridiction des comptes n'avait connu aucune réforme d'importance¹². Cela lui a valu d'être la cible d'un « tir groupé » de la part de la doctrine¹³ qui lui reprochait son caractère partiel et anachronique¹⁴. Cet état des choses se devait donc de changer. C'est fort à propos qu'a été prise la loi n° 2018/12 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques qui est porteuse d'une réforme suggestive. Pour mieux en saisir l'objet, quelques précisions conceptuelles sont dès lors indispensables. Ces précisions concernent respectivement les expressions de « réforme » et de « juridiction des comptes ».

Du latin impérial « *reformare* » c'est-à-dire faire reprendre sa forme, la « réforme » se définit comme un « *changement en profondeur d'une institution en vue de l'améliorer* »¹⁵. Selon M. Durand, il s'agit d'un « *changement que l'on*

⁸ Professeur Magloire ONDOA parle de « *nouvelle âme dans son ancien corps* », de « *nouvelle-ancienne Chambre des comptes* », Préface à SIETCHOUA DJUITCHOKO (C.), *La Chambre des comptes de la Cour suprême du Cameroun. Les principaux arrêts, avis, rapports de certification du compte général de l'Etat et rapports d'observations à fin de contrôle commentés*, Yaoundé, Editions le Kilimandjaro, 1^{ère} éd., 2016, p. 21. Pour une petite histoire de la juridiction financière au Cameroun, lire ATEBA OMBALA (M.), *Le Contrôle Juridictionnel des Comptes de la Communauté Economique de l'Afrique Centrale*, Yaoundé, SOPECAM, 2007, pp. 52-54

⁹ Art. 41 de la loi constitutionnelle n°96/06 du 18 janvier 1996 portant révision de la Constitution du 2 juin 1972. A relever qu'avant cette date le contentieux financier faisait partie des attributions de l'administration active.

¹⁰ Loi n° 2003/005 du 21 avril 2003 fixant attributions, l'organisation et le fonctionnement de la chambre des Comptes de la Cour suprême.

¹¹ La loi n°2006/017 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation, les attributions et le fonctionnement des Tribunaux régionaux des Comptes. Il est à regretter qu'à l'heure actuelle, ces Tribunaux ne soient pas encore opérationnels.

¹² Il convient de relever que la seule évolution notable figurait à l'art. 126 al.4 du Décret n° 2013/16 du 15 mai 2013 portant règlement général de la comptabilité publique, abrogé par le Décret 2020/ 375 du 07 juillet 2020 portant règlement général de la comptabilité publique, qui dispose : « *Au vu du projet de loi de règlement et des comptes administratifs des ordonnateurs principaux, le juge des comptes donne un avis et un rapport de certification sur le compte général de l'Etat* ». Se trouve ainsi consacrée la mission de certification du compte général de l'Etat au profit de la juridiction des comptes en complément aux missions prévues aux articles 7 à 12 de la loi du 21 avril 2003 portant attributions, organisation et fonctionnement de la chambre des comptes.

¹³ SIETCHOUA DJUITCHOKO (C.), « La réforme inachevée du contrôle juridictionnel des comptes au Cameroun ... », *op.cit.* ; BILOUNGA (S.T.), « La diction du droit public financier au Cameroun », *RAFIP*, n°1, 2015, pp. 41-80 ; KOUA (S.E.), « La prescription de la Cour des comptes comme institution supérieure de contrôle des finances publiques par le droit communautaire CEMAC aux États membres : le cas du Cameroun », *RAFIP*, n°3-4, 2018, pp. 43-68 ; ABANE ENGOLO (P.E.), « Pour un ordre juridictionnel financier », *in* MEDE (N.), (dir.), *Les nouveaux chantiers de finances publiques en Afrique, Mélanges en l'honneur de Michel Bouvier*, *op. cit.*, pp. 313-330.

¹⁴ EFANGON (D.Y.), *La réforme des juridictions des comptes dans la CEMAC*, *op.cit.*, pp. 146-150.

¹⁵ Dictionnaire - Antidote 10. v.3.

apporte (dans les mœurs, les lois, les institutions) afin d'en obtenir de meilleurs résultats »¹⁶. Pris dans ce sens, une réforme est toujours un entre-deux qui procède par touches successives dans l'optique d'un mieux-être. En cela, elle se distingue du « changement », entendu dans son acception juridique comme ce qui « qualifie le processus de modification et création des normes légales au sein d'une société »¹⁷. Elle se distingue également de la « révolution » définie comme un « changement complet de l'ordre [établi], opéré en général de façon brusque et violente, mais toujours par rupture avec l'ordonnement juridique antérieur »¹⁸. Par analogie, on peut dire que la réforme est un changement au sens fort du terme et une révolution au sens faible. C'est du moins ce que l'on peut déduire du *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*¹⁹ qui aux termes « réforme » et « révolution » fait un renvoi à l'entrée « Changement ».

S'agissant de l'expression « *juridiction des comptes* », un esprit analytique²⁰ commande que l'on envisage séparément les termes « juridiction » et « compte », pour mieux rendre compte de la réalité des choses. Ainsi, la « juridiction » se définit comme la « *qualité reconnue à un organisme qui prend, en toute indépendance, les décisions ayant la nature de jugement s'imposant avec autorité de la chose jugée* »²¹. Quant à la notion de « compte », en dépit de son aspect plurivoque²², elle peut être entendue de manière générale comme « *le document sur lequel sont inscrites les opérations ou plus généralement le support matériel servant à leur enregistrement* »²³. Dès lors, la juridiction des comptes est un organisme qui prend, en toute indépendance, des décisions ayant nature de jugement sur les documents sur lesquels sont inscrites les opérations financières des personnes publiques.

De l'avis d'un auteur²⁴, l'appellation même de juridiction des comptes a quelque chose de captieux, car elle ne permet pas de mettre en lumière la pluralité de missions²⁵ confiées à cet organisme. Ce qui fait d'elle

¹⁶ DURAND (M.), *Le Robert pour tous, dictionnaire de la langue française*, Paris, 1994, p. 953.

¹⁷ COMAILLE (J.), « Changement », in ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, Paris, LGDJ, 1993. Contrairement à la réforme, le changement n'induit pas toujours une amélioration.

¹⁸ CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 2018, 12^e éd., p. 1965.

¹⁹ ARNAUD (A.-J.) (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de théorie et de sociologie du droit*, op.cit.

²⁰ GUASTINI (R.), « Norberto Bobbio ou la distinction », Préface à BOBBIO (N.), *Essais de théorie du droit*, Bruylant, L.G.D.J., 1998, p. 1.

²¹ VAN LANG (A.), GONDOUIN (G.), INSERGUET-BRISSET (V.), *Dictionnaire de droit administratif*, Paris Sirey, 2015, 7^e éd., p. 259.

²² CORNU (G.), *Vocabulaire juridique*, op.cit., p. 490.

²³ *Ibid.*

²⁴ BILOUNGA (S.T.), « La diction du droit public financier au Cameroun », op.cit., p. 59.

²⁵ Si l'on s'en tient à l'article 73 la directive n°01/11-UEAC-190-CM-22 relative aux Lois de Finances, la mission d'une juridiction des comptes est de :

- 1. Assister le Parlement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances.
- 2. Certifier la régularité, la sincérité et la fidélité du compte général de l'État.
- 3. Juger les ordonnateurs, les contrôleurs financiers et les comptables publics dans les conditions prévues aux articles 74 à 78 de la présente directive.

« une véritable enseigne lumineuse trompeuse »²⁶. Qu'on ne s'y trompe pas ! « Ce qui fait le caractère propre d'une juridiction, ce n'est pas la mission qu'elle remplit, mais ses règles spéciales d'organisation et de procédure »²⁷. Ainsi, la pluralité de missions que remplit un organe ne saurait déterminer son appellation, car c'est le propre de tout organe d'avoir une mission « naturelle » et historique à laquelle viennent se greffer d'autres missions. Sous ce rapport, comme pour exercer sa juridiction sur les comptes, la juridiction des comptes est amenée à prendre connaissance des détails de l'exécution des lois de finances, il est aisé de lui confier également des missions complémentaires qui varient suivant les besoins propres à chaque législation. M. Philippe Séguin ne semble pas dire autre chose lorsqu'il affirme : « C'est à partir des comptes que nous déclinons nos différentes compétences : le jugement de leur régularité, la certification de leur sincérité et de leur fidélité à la réalité financière de l'État et ensuite, à partir de ce que les comptes nous disent sur la gestion, le contrôle de l'efficacité, de l'efficience des administrations, et plus largement des politiques publiques. Ces compétences s'imbriquent, elles s'enrichissent mutuellement »²⁸.

Au total, on peut dire que la réforme de la juridiction des comptes est un processus qui tend à l'amélioration de la qualité reconnue à l'organisme qui prend des jugements sur les comptes publics. Ramené au Cameroun, comme d'ailleurs pour la totalité des États membres de la Communauté Economique et Monétaire d'Afrique Centrale (CEMAC)²⁹ et même au-delà³⁰, la réforme de la juridiction des comptes traduit la volonté d'aligner son système de gestion des finances publiques aux normes internationales marquées par la logique de performance et de la bonne gouvernance financière. En effet, Selon la *Collaborative Africa Budget Reform Initiative* (CABRI), « la gouvernance financière est l'objectif principal des systèmes budgétaires modernes. Elle requiert la mise en place d'institutions saines [...] Il faut

-
- 4. Contrôler la légalité financière et la conformité budgétaire de toutes les opérations de dépenses et de recettes de l'État. À ce titre, elle constate les irrégularités et fautes de gestion commises par les agents publics et fixe, le cas échéant, le montant du préjudice qui en résulte pour l'État. Elle peut en outre prononcer des sanctions.
 - 5. Évaluer l'économie, l'efficacité et l'efficience de l'emploi des fonds publics au regard des objectifs fixés, des moyens utilisés et des résultats obtenus ainsi que la pertinence et la fiabilité des méthodes, indicateurs et données permettant de mesurer la performance des politiques et administrations publiques. Elle peut, en outre, à la demande du Gouvernement ou du Parlement procéder à des enquêtes et analyses sur toute question budgétaire, comptable et financière.

²⁶ BILOUNGA (S.T.), « La diction du droit public financier », *op.cit.*, p. 59.

²⁷ CHEVALLIER (J.), « Fonction contentieuse et fonction juridictionnelle », in *Mélanges en l'honneur du professeur Michel Stassinopoulos*, Paris, LGDJ, 1974, pp. 275-290.

²⁸ SEGUIN, « La LOLF et la Cour des comptes », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 97, 2007, pp.41-52.

²⁹ EFANGON (D.Y.), *La réforme des juridictions des comptes dans la CEMAC*, *op.cit.*

³⁰ ESCLASSAN (M.-C.), « Un phénomène international : l'adaptation des contrôles financiers à la nouvelle gestion publique », *Revue Française de Finances Publiques*, n°101, 2008, p.29.

surtout, en vue des finalités de bien-être social des nations, que les fonds publics ainsi que les actifs et passifs financiers soient gérés de manière transparente, responsable et intègre »³¹. On est donc face à un enjeu juridico-institutionnel, politique et managérial d'importance. Dès lors, la question centrale de cette étude se formule comme suit : **quelle lecture peut-on faire de la réforme de la juridiction des comptes sous l'empire de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques ?**

En réponse à cette question et dans une démarche dogmatique, on peut avancer l'hypothèse selon laquelle la réforme de la juridiction des comptes sous l'empire de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques est ambivalente. En effet, si cette réforme peut, à bien des égards, être qualifiée d'étendue (I) ; il n'en demeure pas moins qu'elle préfigure une autre réforme qui elle est attendue (II).

I. Une réforme étendue

La réforme de la juridiction des comptes, sous la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques, témoigne du « saut quantique »³² effectué par cette juridiction. En effet, longtemps attendue³³, plus rien ne prédisposait les esprits à sa venue³⁴. Mais comme le dit le dicton : « mieux vaut tard que jamais ». Agissant donc à son temps, le législateur camerounais a non seulement clarifié le statut de la juridiction (A), mais surtout densifié sa compétence (B).

A. La clarification du statut de la juridiction des comptes

La clarification du statut de la juridiction des comptes au Cameroun était rendue nécessaire eu égard au silence problématique de la loi n°2003/005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des comptes de la Cour Suprême. En effet,

³¹ Cf. La bonne gouvernance : vers une budgétisation moderne, Actes du 6^e Séminaire annuel du CABRI, organisé à Maurice en 2010, p. 2. www.cabri-sbo.org. Consulté le 19 février 2021 à 9 heures 30 minutes.

³² Pris dans son sens figuré, cette locution traduit l'idée d'un progrès qualitatif subit et important.

³³ Dans la mesure où la date de 24 mois fixée par la Directive CEMAC de 2011 pour la mise en conformité des législations nationales avait été largement dépassée.

³⁴ Il convient de noter que cela semble coller à la peau de la juridiction des comptes. En effet, dans une réflexion très à propos, M. le professeur Célestin SIETCHOUA DJUITCHOKO observait que « dans un pays où le temps ne compte pas, le retard pris dans l'application de cette importante réforme constitutionnelle a fini par laisser y compris les personnes qui avaient une bien vaillante compréhension pour la très controversée loi constitutionnelle de 1996 ». SIETCHOUA DJUITCHOKO (C.), « La réforme inachevée du contrôle juridictionnel des comptes au Cameroun (Commentaire de la loi n°2003/005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des Comptes de la Cour Suprême) », *op.cit.*, p. 73.

on ne décèle pas dans ce texte la moindre allusion au statut de la juridiction des comptes, cela n'a pas manqué de susciter des interrogations de la part de l'opinion publique³⁵. Par la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques, le législateur vient mettre fin à cet état des choses ; l'article 86 alinéa 2 de ce texte dispose : « *Les membres de cette juridiction ont le statut de magistrat. Elle [la juridiction] est indépendante par rapport au gouvernement et au parlement, ainsi qu'autonome dans l'exercice de ses attributions. Elle décide seule de la publication de ses avis, décisions et rapports* ». À la lecture de cette disposition, il apparaît clairement deux idées qui bien que se juxtaposant ne s'en distinguent pas moins. Il s'agit de l'affirmation de l'indépendance de la juridiction des comptes (1) et de la consécration de son autonomie (2).

1. L'affirmation de l'indépendance de la juridiction des comptes

Entendue comme l'émancipation totale d'une autorité publique vis-à-vis d'une autre³⁶, l'indépendance est de l'essence de la justice. Elle est une condition *sine qua non* de sa bonne administration. Sans elle, la justice serait dégradée et ravalée à des fonctions de subordonné. Pour la juridiction des comptes, l'indépendance constitue « *un facteur important de légitimation politique et de marketing économique et financier, sur les deux plans national et international* »³⁷ ; elle participe à son positionnement institutionnel.

Ainsi que le mentionne l'annexe à la directive UEMOA du 29 juin 2000 portant adoption du code de transparence dans la gestion des finances publiques, « *Il n'y a pas de bonne gestion des finances publiques sans un contrôle a posteriori efficace dévolu à une juridiction financière indépendante et dotée de pouvoirs et de capacités d'investigation étendus* »³⁸. L'indépendance est d'ailleurs l'objectif principal de la Déclaration de Lima³⁹. Or, pendant longtemps, cette indépendance a fait défaut à la juridiction des comptes au Cameroun. En effet, comme le souligne le rapport final sur l'évaluation du système de gestion des finances publiques au Cameroun selon la méthodologie PEFA⁴⁰, « *le degré d'indépendance, au sens recommandé par l'INTOSAI*

³⁵ Le problème s'est également posé en France. À ce propos, lire BAVEREZ (N.), « La Cour des comptes, juridiction introuvable », *Dalloz*, 1992, p. 173.

³⁶ PALMA-AMALRIC (V.), *L'autonomie financière des autorités indépendantes*, Paris, L'Harmattan, 2017, p. 39. Cette auteure affirme que l'indépendance est une notion d'avantage politique qui s'exprime facilement hors du droit, alors que l'autonomie s'exprime beaucoup mieux dans le domaine juridique.

³⁷ BERRAOU (M.), *La responsabilité des acteurs de gestion publique devant la Cour des comptes. Le modèle marocain*, Paris, L'Harmattan, 2017, p.37

³⁸ E.2.2 de l'annexe à la Directive n°02/2000 –UEMOA du 29 juin 2000 portant adoption du code de transparence dans la gestion des finances publiques.

³⁹ A ce propos, lire la Déclaration de Lima sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques de 1977 adoptée sous l'égide de l'INTOSAI.

⁴⁰ *Public Expenditure and Financial Accountability* (traduit en français par programme « dépenses publiques et responsabilité financière »).

[*Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques*], de la chambre des comptes est limité »⁴¹. Pour y remédier, et en procédant au dépliage de l'article 37 al.2 de loi constitutionnelle du 18 janvier 1996⁴², la loi n° 2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques en son article 86 al.2 dispose : « Elle [la juridiction] est indépendante par rapport au gouvernement et au parlement (...) ».

S'agissant de l'indépendance de la juridiction des comptes par rapport au gouvernement, il convient de révéler que c'est une question qui tombe sous le sens. En effet, c'est au gouvernement qu'il appartient de mettre en œuvre le budget de l'État tel qu'autorisé par le parlement dans le cadre de la loi de finances. Logiquement, c'est sur lui que doit peser le contrôle exercé par la juridiction des comptes. Il serait donc inconséquent de laisser subsister un rapport de dépendance entre la juridiction des comptes et ce dernier.

Même si l'on doit reconnaître que cette indépendance de la juridiction des comptes peut constituer un facteur d'angoisse pour le gouvernement ; elle s'avère indispensable à la protection de l'ordre public financier. Ce dernier suppose, et c'est là une exigence première, que des obligations particulières soient imposées aux agents chargés de la tenue des écritures comptables et du maniement des deniers publics⁴³.

Pour ce qui est de l'indépendance de la juridiction des comptes par rapport au Parlement, la question est plus délicate dans la mesure où, une des missions de la juridiction des comptes est d'assister expressément le parlement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances⁴⁴. Cela pourrait laisser croire que la juridiction des comptes est dans une position de dépendance vis-à-vis du Parlement. Car comme le relève MM. Dautry et Lamy, la fonction « d'assistance » est ambiguë, car elle « s'interprète habituellement comme instaurant une position d'infériorité mal conciliable avec l'indépendance d'une juridiction, même si les tâches concernées ne sont pas juridictionnelles... »⁴⁵. Il ne s'agit là que d'apparences. En réalité,

⁴¹ Rapport final sur l'évaluation du système de gestion des finances publiques au Cameroun selon la méthodologie PEFA 2016, juin 2017, p. 170.

⁴² Cet article dispose que « le pouvoir judiciaire est exercé par la Cour Suprême, les Cours d'appel, les Tribunaux. Il est indépendant du pouvoir exécutif et du pouvoir législatif ». Toutefois, l'on doit reconnaître avec M. Sylvestre Honoré NNANGA que ce pouvoir judiciaire « est un pouvoir constitué dont l'indépendance est assurée par un autre pouvoir constitué, ce qui laisse entendre que le pouvoir judiciaire serait un autre pouvoir faible ou mineur, protégé par un pouvoir majeur ou plus fort : le Chef du pouvoir exécutif ». NNANGA (S.H.), « La protection juridictionnelle des finances publiques africaines », *Revue Africaine des Sciences Juridiques*, Vol. 6, n°1, 2009, pp 211- 228.

⁴³ TALLINEAU (L.), « Introduction », in FLIZOT (S.) (dir.), *L'évolution des juridictions financières, Gestion & Finances Publiques*, 2012, p.5.

⁴⁴ Article 86 alinéa 3 de la loi n° 2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

⁴⁵ DAUTRY (Ph.), LAMY (Ph.), « Le contrôle de la gestion publique par la Cour des comptes : concurrence ou complémentarité ? », *Revue Française de Finances Publiques*, n°80, 2002, pp.119-150.

étymologiquement traduit par « *se tenir auprès* », l'assistance renvoie à l'aide que l'on apporte à quelqu'un sans partager les tâches de cette personne. Ainsi, la juridiction des comptes vient en aide au parlement pour mener à bien la fonction de contrôle de l'exécution des lois de finances qui lui incombe sans y prendre part. Ainsi que le relève fort opportunément M. Pascal Jan, « *l'assistance de la Cour au Parlement s'inscrit en réalité dans une alliance recherchée par le Parlement et à son profit, mais dans le respect de l'indépendance de l'institution de la rue de Cambon* »⁴⁶.

En fin de compte, pas plus que la soumission complaisante, la véritable indépendance n'admet pas l'opposition systématique. En effet, l'indépendance ne doit pas être l'isolement⁴⁷. C'est du moins ce que l'on peut tirer de la décision du juge constitutionnel français du 25 juillet 2001⁴⁸ et que la doctrine qualifie sous la « *théorie de l'équidistance* »⁴⁹. Ainsi, il appartient à la juridiction des comptes de garder certains contacts avec les pouvoirs publics⁵⁰ tout en maintenant son autonomie.

2. La consécration de l'autonomie de la juridiction des comptes

Pendant fonctionnel de l'indépendance, l'autonomie s'entend comme un pouvoir d'autodétermination et se mesure à la liberté dont jouit une institution dans l'accomplissement de ses attributions. Pris dans ce sens, il est clair que la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques consacre l'autonomie de la juridiction des comptes. L'article 86 al.2 de ce texte dispose en effet que « *[la juridiction des comptes est] autonome dans l'exercice de ses attributions. Elle décide seule de la publication de ses avis, décisions et rapports* ». Il est intéressant de relever que la dernière phrase de cette disposition vient rompre avec la pratique instaurée par l'article 3 de la loi n°2003/005 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des comptes de la Cour suprême aux termes duquel, « *la Chambre des comptes produit annuellement au Président de la République, au Président de l'Assemblée Nationale et au Président du Sénat, un rapport exposant le résultat général de ses travaux et les observations qu'elle estime devoir formuler en vue de la réforme et de*

⁴⁶ JAN (P.), « Parlement et Cour des comptes », *Pouvoirs*, n°146, 2013, p.108

⁴⁷ FABRE (F.-J.), « Jurisprudence financière : Sur la réforme de la Cour des comptes », *La Revue administrative*, 22e année, n° 128, 1969, pp. 185-189.

⁴⁸ CC, 2001-448 DC, 25 juillet 2001, Loi organique relative aux lois de finances, *Rec.*, p. 99.

⁴⁹ Cette théorie signifie que le positionnement de la Cour, lorsqu'elle assume ses missions d'assistance pour le Parlement et le Gouvernement, doit être équilibré, c'est-à-dire ne pas être faussé au détriment de l'un ou l'autre de ces deux pouvoirs. Cela ne signifie pas que la Cour travaille uniquement pour assister le Parlement et le Gouvernement : elle assume des missions qui lui sont propres de contrôle des comptes publics, de jugement des comptables qui la rattachent au pouvoir judiciaire, ainsi que d'information du citoyen.

⁵⁰ C'est ce qui ressort de l'esprit de l'article 86 alinéa 4 de loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques qui dispose : « *Elle [la juridiction des comptes] peut, en outre, à la demande du gouvernement ou du parlement procéder à des enquêtes et des analyses sur toute question budgétaire, comptable et financière* ».

l'amélioration de la tenue des comptes et de la discipline des comptables. Ce rapport est publié au Journal Officiel de la République ».

De la lecture de ce qui précède, on peut inférer l'idée selon laquelle la juridiction des comptes était condamnée au geste annuel unique. Cette contrainte ne pouvait qu'être contraire à toute idée d'autonomie. Ce n'est donc pas sans raison que la loi n° 2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques a voulu préciser que la juridiction des comptes « *décide seule de la publication de ses avis, décisions et ses rapports* ». À ce propos, M. Jean Picq parle de « *miracle démocratique* ». Pour lui, pouvoir décider en toute liberté de publier des rapports qui couvrent tout le champ de l'action publique et sans autre limite que la capacité à les réaliser avec les diligences professionnelles adéquates est un rare privilège démocratique⁵¹.

Plus intéressante encore est l'autonomie de la juridiction des comptes dans l'exercice de ses attributions. En effet, l'article 86 al.2 la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques dispose que « *[la juridiction des comptes est] autonome dans l'exercice de ses attributions* ». Il convient de relever qu'une telle disposition a une résonance particulière eu égard à la position institutionnelle actuelle de la Chambre des comptes. Cette dernière est logée au sein de la Cour Suprême⁵². De plus, tous les recours en annulation de ses arrêts sont portés devant l'Assemblée plénière de cette juridiction⁵³. Ce qui brouille à proprement parler toute idée d'autonomie qu'est supposée avoir la juridiction des comptes. Ainsi, l'option prise par le législateur de consacrer l'autonomie de la juridiction des comptes subodore un véritable tournant dans la configuration du paysage institutionnel camerounais. Tournant qui a déjà été amorcé en matière des compétences de la juridiction.

B. La densification de la compétence de la juridiction des comptes

« *Se densifier, pour le droit ou pour une norme, c'est aussi gagner en force normative, étendre son domaine, saisir des objets plus diversifiés ou encore développer un contenu plus étoffé, plus précis* »⁵⁴. Cette affirmation du Professeur Catherine Thibierge traduit bien l'idée de densification qu'a connue la compétence de la juridiction de comptes sous la loi n° 2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques rompant ainsi avec le manque d'audace des juges qui se sont toujours confinés « *dans le tabernacle dans lequel les enferment les textes organiques de la Chambre des*

⁵¹ PICQ (J.), « La Cour des comptes et l'information du citoyen », in FLIZOT (S.) (dir.), *L'évolution des juridictions financières, Gestion & Finances Publiques*, 2012, p.20.

⁵² Article 38 de la loi n° 96/06 du 18 janvier 1996 portant révision de la Constitution du 02 juin 1972.

⁵³ Article 72 alinéa 3 de la loi n°2003/005 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des comptes de la Cour Suprême.

⁵⁴ THIBIERGE (C.), « La densification normative. Découverte d'un processus », *Recueil Dalloz*, 2014, p.834

comptes »⁵⁵. Cette densification se manifeste à travers l'ajustement de la compétence juridictionnelle (1), et l'essor de la compétence non juridictionnelle (2).

1. L'ajustement de la compétence juridictionnelle

L'ajustement de la compétence juridictionnelle de la juridiction des comptes participe assurément à la densification des compétences de cette juridiction ; mais derrière elle se profile également la simplification du paysage juridico-financier du Camerounais. En effet, avant la loi n° 2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques s'observait un éclatement du contentieux financier entre la chambre des comptes⁵⁶ et le Conseil de Discipline Budgétaire et Financière (CDBF)⁵⁷ au mépris des prescriptions communautaires⁵⁹. Ce qui conduit un auteur à affirmer que « *Le Cameroun apparaît comme la figure de résistance par excellence, aux changements formels de son contrôle juridictionnel des finances publiques, conformément aux directives communautaires* »⁶⁰. C'est donc pour mettre fin à cette résistance que la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques attribue à la juridiction des comptes la mission « *de juger les ordonnateurs, les contrôleurs*

⁵⁵ ONDOA (M.), Préface à SIETCHOUA DJUITCHOKO (C.), *La Chambre des comptes de la Cour suprême du Cameroun. Les principaux arrêts, avis, rapports de certification du compte général de l'Etat et rapports d'observations à fin de contrôle commentés*, op. cit., p. 23.

⁵⁶ D'après l'article 2 alinéa 1 de la loi du n° 2003/005 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des comptes de la Cour Suprême, « *la Chambre des Comptes contrôle et juge les comptes ou des documents en tenant lieu des comptables publics patents et de fait : - de l'État et de ses établissements publics ; - des collectivités territoriales décentralisées et de leurs établissements publics ; - des entreprises du secteur public et parapublic* ».

⁵⁷ L'article 2 alinéa 1 du Décret n°2008/028 du 18 janvier 2008 portant organisation et fonctionnement du Conseil de Discipline Budgétaire et Financière dispose : « *Le Conseil est chargé de prendre des sanctions à l'encontre des agents publics, patents ou de fait, comptables des irrégularités et fautes de gestion commises dans l'exercice de leurs fonctions, irrégularités et fautes ayant eu pour effet de porter préjudice aux intérêts de la puissance publique* ».

⁵⁸ Il convient de relever que le CDBF est une structure du ministère délégué à la Présidence de la République chargé du Contrôle supérieur de l'État. Il statue par décision et est essentiellement composé de personnalité relevant de l'administration active. De plus ses décisions, à l'instar de celles de l'ensemble des autorités administratives, font l'objet d'un recours en annulation devant la juridiction administrative. Ainsi, contrairement à sa « grande sœur française » (La Cour de discipline budgétaire et financière) qui est une juridiction, le CDBF est une institution administrative exerçant une fonction contentieuse. À ce propos, lire DJEYA KAMDOM (Y.G.), « Réflexion sur l'ambiguïté institutionnelle du Conseil de discipline budgétaire et financière au Cameroun », *Gestion & Finances Publiques*, n°2, 2016, pp. 89-94.

⁵⁹ L'article 73 alinéa 3 de la Directive n°01/11-UEAC-190-CM-22 relative aux lois de finances attribue à la juridiction des comptes la mission de juger les ordonnateurs, les contrôleurs financiers et les comptables publics.

⁶⁰ EFANGON (D.Y.), *La réforme des juridictions des comptes dans la CEMAC*, op.cit., p.146. Dans le même sens, lire KOUA (S.E.), « La prescription de la Cour des comptes comme institution supérieure de contrôle des finances publiques par le droit communautaire CEMAC aux États -membres : le cas du Cameroun », *Revue Africaine des Finances publiques*, n° 3&4, 2018, p. 47.

financiers et les comptables publics [...] »⁶¹. Procédant de la sorte, cette nouvelle loi corrige⁶² les missions de la juridiction des comptes en lui attribuant le pouvoir de sanctionner les comportements fautifs des ordonnateurs⁶³. Ainsi, outre le jugement des comptes des comptables publics, la juridiction des comptes au Cameroun connaît désormais des fautes de gestion⁶⁴. Sur ce dernier aspect, on passe, pour ainsi dire, de la justice retenue exercée par le CDBF à la justice déléguée au profit de la juridiction des comptes.

Ce passage de la justice retenue à la justice déléguée a pour conséquence l'exclusion du CDBF placé auprès du ministère en charge du Contrôle Supérieur de l'État (CONSUE) de la procédure de sanction des auteurs de fautes de gestion. En conséquence, une redistribution des rôles est opérée entre la juridiction des comptes et CONSUE qui est l'organe de tutelle du CDBF. Ce dernier perd le pouvoir de juger les fautes de gestion des agents publics au profit exclusif de la juridiction des comptes. Il s'ensuit une densification de la compétence juridictionnelle de la juridiction de comptes. Densification de compétences également perceptible en matière non juridictionnelle.

2. L'essor de la compétence non juridictionnelle

« La compétence non contentieuse de la chambre des comptes représente peu de chose dans la loi du 21 avril 2003, à côté de sa compétence contentieuse »⁶⁵. Ce constat du Professeur Célestin Sietchoua Djuitchoko met en exergue l'indigence de la juridiction des comptes en matière non juridictionnelle sous la loi n°2003/005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des comptes de la Cour suprême. Selon ce texte, la chambre des comptes déclare et apure les

⁶¹ Article 86 alinéa 3 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques.

⁶² Théoriquement rien n'empêche d'attribuer la juridiction sur les ordonnateurs à la juridiction des comptes. Cette option est celle de certains pays membres de la CEMAC et de l'UEMOA, ainsi que des pays tels que l'Espagne, le Maroc, le Portugal. On doit souligner avec M. Célestin DJUITCHOKO SIETCHOUA que ce sont des considérations d'opportunité et de réalisme qui explique que le juge des comptes n'a pas juridiction sur les ordonnateurs. SIETCHOUA DJUITCHOKO (C.), « La réforme inachevée du contrôle juridictionnel des comptes au Cameroun (Commentaire de la loi n°2003/005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des comptes de la Cour suprême », *op.cit.*, p. 77.

⁶³ NDJODO (L.), *L'exercice du ministère public à la juridiction des comptes au Cameroun*, Paris, L'Harmattan, 2020, p. 32.

⁶⁴ Selon l'article 88 alinéa 1 de la loi n° 2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques, « Est considérée comme faute de gestion, tout acte, omission ou négligence commis par tout agent de l'État, d'une collectivité territoriale décentralisée ou d'une entité publique, par tout représentant, administrateur ou agent d'organismes, manifestement contraire à l'intérêt général ».

⁶⁵ SIETCHOUA DJUITCHOKO (C.), « La réforme inachevée du contrôle juridictionnel des comptes au Cameroun (Commentaire de la loi n° 2003 /005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des comptes de la Cour suprême) », *op. cit.*, p. 78.

comptabilités de fait⁶⁶, elle donne son avis sur toute question relative au contrôle et au jugement des comptes lorsqu'elle est saisie⁶⁷. Il s'agissait des seules missions non juridictionnelles expressément reconnues à cette juridiction jusqu'à l'intervention de la loi n° 2006/016 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement de la Cour Suprême et du Décret du n°2013/16 du 15 mai 2013 portant règlement général de la comptabilité publique. Ces deux textes octroient à la Chambre des Comptes la possibilité d'émettre un avis sur le projet de loi de règlement présenté au parlement⁶⁸ et la mission de certification des comptes⁶⁹. Il faut dire que malgré tout cela, la compétence non juridictionnelle de la Chambre des Comptes représentait toujours peu de chose.

Cet état des choses relève désormais du passé au regard de la croissance fructueuse de la compétence non juridictionnelle de la juridiction des comptes sous la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques. De fait, l'article 86 alinéa 3 de cette loi confère à la juridiction des comptes les missions non juridictionnelles suivantes : assister le parlement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances ; certifier la régularité, la sincérité et la fidélité du compte général de l'Etat ; contrôler la légalité financière et la conformité budgétaire de toutes les opérations de dépenses et de recettes de l'Etat ; évaluer l'économie, l'efficacité et l'efficience de l'emploi des fonds publics au regard des objectifs fixés, des moyens utilisés et des résultats obtenus ainsi que la pertinence et la fiabilité des méthodes, indicateurs et données permettant de mesurer la performance des politiques et administrations publiques. En outre, l'alinéa 4 du même article donne la possibilité à la juridiction des comptes de procéder à des enquêtes et analyses sur toutes les questions budgétaires, comptable et financière à la demande du gouvernement ou du parlement.

Ce polymorphisme de la compétence non juridictionnelle de la juridiction des comptes procède globalement de sa mission d'assistance au parlement et au gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances. Ainsi, par le truchement de cette compétence, la juridiction des comptes éclaire et alerte le parlement et le gouvernement sur la situation des finances publiques.

En dernière analyse, on peut dire que la densification des compétences de la juridiction des comptes couplée à la clarification de son statut positionne la juridiction des comptes du Cameroun dans le giron des grandes juridictions financières propres aux nations démocratiques qui ont

⁶⁶ Article 7 de la loi n°2003 /005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des comptes de la Cour suprême.

⁶⁷ Article 10 de la loi n°2003 /005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des comptes de la Cour suprême.

⁶⁸ Article 39 (c) de la loi n°2006/016 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement de la Cour Suprême.

⁶⁹ L'article 125 alinéa 3 du Décret du n°2013/16 du 15 mai 2013 portant règlement général de la comptabilité publique.

toutes pour trait commun la promotion de la bonne gestion des finances publiques. Toutefois, pour conforter cette position de prestige à la juridiction des comptes au Cameroun, une autre réforme demeure indispensable.

II. Une réforme attendue

Si l'on peut légitimement être enthousiaste vis-à-vis de la réforme de la juridiction des comptes sous la loi n° 2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques, il convient de relever que celle-ci ne peut avoir son sens plein que si elle s'accompagne d'une autre réforme. En effet, la matérialisation de cette réforme ne peut se faire que dans le cadre d'une cour des comptes (A). Ce qui corrélativement induit une réinvention du profil du juge (B).

A. L'impérative érection d'une Cour des comptes

L'érection d'une Cour des comptes se révèle être d'un double impératif hypothétique et catégorique. Selon la distinction opérée par Emmanuel Kant, « *l'impératif hypothétique représente la nécessité pratique d'une action possible, comme moyen d'accéder à autre chose que l'on veut (ou qu'il est possible de vouloir). L'impératif catégorique serait celui qui représenterait une action comme objectivement nécessaire en elle-même, sans relation à une autre* »⁷⁰. Sous ce rapport, l'érection d'une Cour des comptes, pour l'opérationnalisation de la réforme de la juridiction contenue dans la loi n° 2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques, relève d'un impératif hypothétique en ce sens qu'il s'agit d'une prescription communautaire (1) et d'un impératif catégorique dans la mesure où elle est une nécessité fonctionnelle (2).

1. Une prescription communautaire

Selon l'article 72 de la Directive n°01/11-UEAC-190-CM-22 relative aux lois de finances « *Le contrôle juridictionnel des opérations budgétaires et comptables des administrations publiques est assuré par une Cour des comptes qui doit être créée dans chaque Etat-Membre [...] Elle est l'institution supérieure de contrôle de chaque Etat* ». De l'avis de M. Samuel Eric Koua, il s'agit d'une prescription par le droit communautaire aux États membres⁷¹. Cependant, il est un secret de polichinelle que le Cameroun a la peau dure face à cette prescription. En effet, nonobstant le rallongement du délai initialement prévu pour sa mise en place, le Cameroun peine à prendre le train en marche. Plus grave encore, lorsqu'on collationne l'article 72 de la Directive n° 01/11-UEAC-190-CM-22 relative aux lois de finances et l'article 86 de loi n° 2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des

⁷⁰ KANT (E.), *Fondement pour la métaphysique des mœurs*, Paris, Hatier, 2000, p. 47.

⁷¹ KOUA (S.E.), « La prescription de la Cour des comptes comme institution supérieure de contrôle des finances publiques par le droit communautaire CEMAC aux États -membres : le cas du Cameroun », *op. cit.*

autres entités publiques, on constate la curieuse disparition des expressions de « *Cour de Compte* » et d'« *institution supérieure de contrôle* » dans le second texte. Et pourtant, l'on se serait attendu à ce que l'option prise d'internaliser la Directive soit la plus fidèle possible. En considérant ces éléments, on pourrait conclure que le Cameroun s'est érigé en parangon de la résistance.

Toutefois, une tentative d'explication à cette résistance peut être trouvée dans la lourde implication normative et institutionnelle qu'induit cette prescription. En effet, l'érection de la Cour des comptes comme institution supérieure de contrôle au Cameroun est conditionnée par la relecture de certains textes et la suppression de certaines institutions.

Sur le plan textuel, une révision de la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996 constitue un préalable indispensable⁷². En effet, selon l'article 72 de la Directive CEMAC, la Cour des comptes est autonome par rapport à toute autre juridiction. Cela implique pour le constituant camerounais de modifier les articles 36 et 41 de la constitution à l'effet de faire sortir l'actuelle juridiction des comptes de la polyvalente Cour suprême et de la constituer en un ordre juridictionnel distinct⁷³. Cette modification constitutionnelle emportera avec elle la relecture de plusieurs autres textes : la loi n°2003/005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des Comptes de la Cour Suprême⁷⁴, la loi n°2006/015 du 29 décembre 2006 portant organisation judiciaire, la loi n°2006/16 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement de la Cour suprême, la loi n°2006/017 du 29 décembre 2006 fixant l'organisation et le fonctionnement des tribunaux régionaux des comptes et le Décret n°2013/287 du 04 septembre 2013 portant organisation des services du contrôle supérieur de l'État.

Sur le plan institutionnel, l'érection de la Cour des comptes comme institution supérieure de contrôle au Cameroun conduira inéluctablement à

⁷² Car, même si la loi n° 2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques est une loi matériellement constitutionnelle parce que relative à l'organisation et au fonctionnement des pouvoirs publics, il n'en demeure pas moins qu'elle se place à un échelon intermédiaire entre la constitution et la loi entendue ordinairement. Il en découle qu'elle a une valeur infra-constitutionnelle parce que déterminée par la constitution elle-même. En France, le Conseil constitutionnel a déjà eu à souligner explicitement l'impossibilité pour le législateur organique de réviser la constitution. Conseil constitutionnel, 77-80/81 DC, 5 juillet 1977, *Rev.*, p. 24.

⁷³ Comme le relève le M. le professeur Stève Thierry Bilounga, « *Il serait pourtant plus harmonieux et même performant pour la bonne administration de la justice financière, de dissocier les trois ordres de juridiction constitutionnellement consacrés et d'améliorer l'organisation et le fonctionnement de chaque ordre de manière à asseoir une bonne lisibilité de chaque ordre en particulier et tout le pouvoir judiciaire en général. Comme il existe une Cour suprême en matière judiciaire, il serait judicieux d'avoir aussi une Cour ou un Conseil d'État en matière administrative et une Cour des finances ou des comtes en matière financière* », BILOUNGA (S.T.), « La diction du droit public financier au Cameroun », *op. cit.*, p. 60.

⁷⁴ La relecture de ce texte est réclamée de manière constante depuis le tout premier Rapport annuel de la Chambre des comptes qui date de 2006. À ce propos, lire le Rapport annuel 2015 de la Chambre des comptes, p. 180.

la disparition du CDBF. En effet, le CDBF a pour mission de réprimer les fautes de gestions relevées dans les rapports de missions de contrôle du CONSUPE, or la directive CEMAC en attribuant cette compétence à la Cour des comptes annonce en même temps la disparition du CDBF.

Quoi qu'il en soit, le tournant amorcé par la loi n° 2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques sonne le glas de la résistance et ouvre indiscutablement la voie à l'érection d'une Cour des comptes comme prescrit par la Directive CEMAC. Les raisons sont toutes simples. D'une part, aucune des institutions actuellement en place ne répond aux solutions consacrées par cette loi. En effet, les critères d'indépendance et d'autonomie que consacre son article 86 alinéa 2 et qui sont conformes aux principes des Instituts Supérieurs de Contrôle (ISC) comme voulu par l'INTOSAI⁷⁵, ne trouvent pas leur pendant dans l'actuel ISC incarné par le CONSUPE⁷⁶. Plus encore, les compétences que confère l'alinéa 3 de l'article 86 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques à la juridiction des comptes ne peuvent être greffées à l'actuelle Chambre des comptes sans réaction de rejet⁷⁷. D'autre part, comme il faut éclairer les réformes par l'histoire, les expériences étrangères en matière de juridiction des comptes conduisent inévitablement à pencher pour une Cour des comptes comme ISC⁷⁸. De fait, l'attribution à la juridiction des comptes de connaître à la fois du jugement des ordonnateurs, des contrôleurs financiers et des comptables, mais également au regard de ses nombreuses missions non juridictionnelles par la loi n° 2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime

⁷⁵ Selon la Section 5 de la Déclaration de Lima, « *L'établissement des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques et le niveau d'indépendance qui leur est nécessaire doivent être précisés dans la Constitution ; les modalités peuvent être détaillées dans les textes de loi* ».

⁷⁶ Le CONSUPE est rattaché à la Présidence de la République et est dirigé par un ministre délégué. Or, selon de la Déclaration de Lima « *Les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques sont des services de contrôle externe* ».

⁷⁷ En effet, les moyens d'action de la Chambre ne sont pas, en l'état actuel des choses, en adéquation avec l'étendue et l'importance des compétences conférées à la juridiction des comptes. Et on le sait, rien n'est plus déshonorant pour une institution que d'avoir des responsabilités et d'être hors d'état de les exercer.

⁷⁸ Faut-il le rappeler, il existe trois catégories d'ISC : Un modèle « latin » de cour des comptes dans lequel la cour exerce des fonctions de nature juridictionnelle, mais développe aussi d'autres activités, rapports sur l'exécution budgétaire avec un rôle accru d'assistance au parlement et la situation des finances publiques, sur les gestions et fonctionnements administratifs, conseils en matière de bonne gestion. Un modèle « allemand », au sein duquel, et de façon encore plus marquée, la cour exerce des fonctions de contrôle a posteriori de la gestion et d'assistance aux pouvoirs publics dans une perspective d'amélioration de la gouvernance financière. Un modèle « d'auditeurs », consacré par les pays anglo-saxons ou d'influence anglo-saxonne, où les contrôles d'évaluation et d'audit s'inspirent plus largement des audits d'entreprise tels que pratiqués dans le secteur privé. Lire SAÏDJ (L.), « *Le modèle des Cour des comptes : traits communs et diversité* », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 101, 2008, p. 51 ; ORSONI (G.), « *La Cour des comptes européenne et la bonne gouvernance financière* », in HAKAKAT (M.), (dir.), *La gouvernance des finances publiques en Afrique*, Paris, L'Harmattan, 2019, p.37.

financier de l'Etat et des autres entités publiques, n'est-elle pas exclusive de toute autre option ? Plus encore, l'éviction de l'appellation « Chambre de comptes » au profit d'une appellation générique telle que « juridiction des comptes » n'est-elle pas suffisamment évocatrice ?

Il reste à dire que si l'érection de la Cour des comptes est le plus souvent présentée comme une prescription communautaire, il n'en demeure pas moins qu'elle se révèle également être une nécessité fonctionnelle.

2. Une nécessité fonctionnelle

La nécessité fonctionnelle de la Cour des comptes est liée au caractère spécieux de la parcellisation du contrôle des finances publiques et à la spécificité du contentieux financier.

Le caractère spécieux de la parcellisation du contrôle des finances publiques se dévoile aisément à travers cette affirmation du Professeur Mengue Me Engouang : « *La frontière qui sépare le domaine d'action de l'ordonnateur de celui du comptable est en réalité plus poreuse qu'elle ne paraît à première vue. Il arrive en effet que chacun de ces deux acteurs intervienne dans la sphère de compétence de l'autre. L'ordonnateur est ainsi parfois habilité à accomplir les tâches réservées au comptable tandis que ce dernier peut être autorisé à exercer les attributions normalement dévolues à l'ordonnateur* »⁷⁹. Ainsi, la séparation du régime contentieux de ces deux acteurs dénote une volonté de neutraliser une partie du contentieux et de dissoudre les responsabilités. En effet, dans son Rapport annuel de 2015 la Chambre des comptes dénonçait le fait qu'elle ne bénéficie pas de la faculté de saisir le CDBF pour les fautes de gestion imputables aux ordonnateurs relevés lors de ses contrôles⁸⁰, ce qui a pour conséquence que les fautes conjointes ou communes punies au niveau du comptable demeurent sans conséquence à l'égard de l'ordonnateur ou du gestionnaire⁸¹. Plus grave encore, même en cas de saisine du CDBF par les autorités dûment habilitées⁸², on peut constater, comme le fait le Professeur Michel Lascombe pour la France, que « *Les*

⁷⁹ MENGUE ME ENGOUANG (F.), *Les finances publiques du Gabon*, Paris, L'Harmattan, 2018, p. 191.

⁸⁰ La situation est différente en droit français. En effet, selon l'article L314-1 du Code des juridictions financières, la Cour des comptes, les Chambres régionales de comptes et le procureur général près de la Cour ont la possibilité de déférer à la Cour de discipline budgétaire et financière les irrégularités et certaines fautes de gestion commises par les administrateurs, fonctionnaires ou agents autres que les membres du gouvernement et les élus locaux.

⁸¹ Chambre des Comptes de la Cour Suprême, *Rapport annuel 2015*, p. 184.

⁸² Selon l'article 14 du décret n° 2008/028 du 17 janvier 2008 portant Organisation et fonctionnement du Conseil de discipline budgétaire et financière, il s'agit du président de la République, du Premier ministre, du ministre en charge du Contrôle Supérieur de l'État, des ministres supérieurs hiérarchiques des agents mis en cause ou ceux chargés de la tutelle des entreprises et organisme publics et parapublics concernés, de toute autre autorité prévue par les textes en vigueur.

gestionnaires sont certes responsables devant la CDBF, mais cette responsabilité reste largement théorique »⁸³.

On comprend aisément le souhait du Professeur Luc Saïdj de voir la suppression de la Cour de Discipline Budgétaire et Financière, inspiratrice du Conseil de Discipline Budgétaire et Financière, et le transfert de ses attributions à la Cour des comptes rénovée⁸⁴. Il faut dire que le Professeur George Vedel semble, d'ailleurs, n'avoir jamais compris les raisons qui ont présidé à la parcellisation du contentieux financier. D'après cet auteur, « *il n'était pas certain qu'il fût nécessaire de créer une nouvelle juridiction (...), la Cour des comptes était toute désignée pour appliquer le texte nouveau* »⁸⁵. À la vérité, dans la mesure où, pour exercer sa juridiction sur les comptes, la juridiction des comptes est amenée à prendre connaissance des détails de l'exécution des lois de finances, il est aisé de lui confier également la juridiction sur la discipline financière.

Pour ce qui est de la spécificité du contentieux financier, il est intéressant de se reporter au Professeur Patrick Edgard Abane Engolo pour en saisir la quintessence. En effet, dans une étude récente, en hommage au Professeur Michel Bouvier, cet auteur fait un plaidoyer pour un ordre juridictionnel financier⁸⁶. Pour lui, ce sont les errements des solutions en vigueur marqués par le peu de lisibilité, mais surtout la spécificité du contentieux financier qui fondent son plaidoyer. Cette spécificité s'exprime à travers la spécialité des matières financières dont l'objet est de « *systématiser l'ensemble des règles encadrant la constitution et l'utilisation des ressources péuniaires de l'État, de certaines collectivités publiques infra-étatiques, voire même des structures communautaires* »⁸⁷; et la technicité des questions financières qui est sans commune mesure.

De ce qui précède, il est clair que l'érection d'une Cour des comptes s'impose comme une nécessité de fait dans la mesure où une telle Cour est appelée à jouer le rôle de « *vigie des finances publiques* »⁸⁸ camerounaises. Ce rôle de première importance appelle nécessairement une réinvention du profil du juge.

⁸³ LASCOMBE (M.), « La responsabilité du comptable en devenir ? », in FLIZOT (S.) (dir.), *L'évolution des juridictions financières, Gestion & Finances Publiques*, 2012, p.63.

⁸⁴ SAÏDJ (L.), « Où en est-on de la responsabilité des gestionnaires publics ? », in *L'évolution des juridictions financières*, Actes du Colloque des 1^{er} et 2 décembre 2011 organisé à la Cour des comptes, *Gestion & Finances Publiques*, 2013.

⁸⁵ VEDEL (G.), « La responsabilité des administrateurs devant la cour de discipline budgétaire et financière », *Revue de Science et de Législation Financière*, 1949, pp. 115-133.

⁸⁶ ABANE ENGOLO (P.E.), « Pour un ordre juridictionnel financier », in MEDE (N.), (dir.), *Les nouveaux chantiers de finances publiques en Afrique, Mélanges en l'honneur de Michel Bouvier*, op. cit., pp. 313-330.

⁸⁷ *Ibid.*, p. 324.

⁸⁸ SEGUIN (Ph.), « La Cour, vigie des finances publiques », *Revue Française de Finances Publiques*, n°100, 2007, pp. 223-228.

B. La nécessaire réinvention du profil du juge des comptes

Entendue comme le fait de donner une valeur nouvelle à ce qui existe déjà, la réinvention du profil du juge des comptes passe nécessairement par la rénovation de ses compétences (1) et l'intensification du partenariat technique (2).

1. La rénovation de la compétence du juge des comptes

La rénovation de la compétence du juge des comptes est le corollaire indispensable de la densification des compétences de la juridiction des comptes issues de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques. En effet, longtemps cantonné au « service minimum » du jugement des comptes des comptables publics, le juge des comptes doit désormais sortir de sa zone de confort et se mettre à la mesure de ses nouvelles compétences juridictionnelles et non juridictionnelles. Cela peut paraître simple à première vue si l'on s'en tient à la finalité de son activité qui est la protection et la bonne gestion des deniers publics. Cependant, l'activité du juge des comptes s'avère plus complexe, car elle requiert une technicité plus fine. Cette technicité implique, pour le juge, une expertise pointue sur les matières budgétaires, comptable, ainsi que sur l'évaluation financière et l'analyse juridique. Aussi, il n'est un secret pour personne que ces différentes matières, comme c'est le cas pour toutes les matières des finances publiques, ont une forte propension à l'ésotérisme. Ce qui ne facilite guère leur compréhension à un non initié.

On doit, dès lors, regretter que le Cameroun, à l'instar de certains États africains, soit resté enfermé dans la vieille idée selon laquelle les postes de « justicier » doivent être occupés par des juristes de droit privé⁸⁹. Et pourtant, ces magistrats n'ont pas suivi de formation adéquate pour s'intégrer pleinement à la juridiction financière et remplir leur mission avec noblesse⁹⁰. Toutefois, l'on pourrait être enchanté par l'existence d'une section des comptes à l'École Nationale d'Administration et de Magistrature (ENAM) qui forme des auditeurs de justice dans le domaine du contrôle des comptes ; mais là encore, il faut déplorer avec le Professeur Patrick Edgard Abane Engolo que ces auditeurs ne participent pas à la formation de jugement, ce qui a pour conséquence non pas de spécialiser le juge, mais plutôt de mettre à sa portée des experts qui ne sont ni extérieurs à la juridiction ni intérieurs à la collégialité⁹¹. Il est donc nécessaire de faire évoluer cet état des choses, car « *La bonne administration de la justice s'accommode mal d'un juge qui n'a pas la qualification adéquate pour*

⁸⁹ ABDO ALI (I.), « La Cour des comptes et de discipline budgétaire de Djibouti », in HARAKAT (M.) (dir.), *La gouvernance des finances publiques en Afrique*, Paris, L'Harmattan, 2019, p. 181-202, p.189.

⁹⁰ *Ibid.*

⁹¹ ABANE ENGOLO (P.E.), « Pour un ordre juridictionnel financier », *op.cit.*, p. 329.

statuer sur le litige qui lui est soumis »⁹². En attendant cette évolution, une intensification du partenariat technique pourrait servir de béquille.

2. L'intensification du partenariat technique

Le partenariat technique en matière de contrôle juridictionnel des finances publiques est une donnée quasi universelle à laquelle le juge des comptes camerounais ne saurait se soustraire. En effet, du fait de ses nouvelles missions à forte dose technique, celui-ci sera enclin à faire, de plus en plus, appel à l'appui technique extérieur afin d'assurer la qualité de ses travaux. De cette qualité dépendront sa réputation et la crédibilité de sa juridiction. C'est ainsi qu'en matière de certification des comptes, le juge des comptes devra se référer aux référentiels de comptabilité établis par des organisations internationales en dehors de sa juridiction⁹³. Il convient de noter à ce propos que l'actuel juge des comptes camerounais en fait une application partielle depuis 2013⁹⁴. Il s'agira donc pour le juge de la future Cour des comptes d'en faire une application plus complète. De même, en matière d'évaluation, le recours à des prestations externes sera de mise. Cela est dû au fait que l'évaluation fait appel à des méthodes aussi rigoureuses que possible. Par exemple, pour les traitements statistiques ou les analyses sociologiques, la compétence du juge des comptes risquerait se révéler rudement mise à l'épreuve, dès lors un recours à l'expertise externe ne pourra qu'être salvateur.

Conclusion

Au bout du compte, la réforme de la juridiction des comptes sous la loi n°2018/12 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques au-delà du fait qu'elle soit étendue, se révèlent être une amorce à une réforme institutionnelle profonde qui dépasse largement le simple cadre de la juridiction des comptes pour s'étendre à l'ensemble du pouvoir judiciaire. Cela a pour conséquence l'impérieuse nécessité de relecture du cadre normatif et institutionnel du contrôle juridictionnel des finances publiques au Cameroun ; avec au premier rang une révision de la loi fondamentale. Sur ce dernier point, il faut compter avec la bonne volonté des pouvoirs publics. Même si le doute est permis, on peut tout de même affirmer, comme le faisait Jean Jacques Rousseau, « *J'ai peur que cette réforme ne souffre des difficultés ; cependant je ne crois pas impossible de les vaincre* »⁹⁵.

⁹² *Ibid.*, p. 330.

⁹³ Notamment aux Normes internationales des institutions de contrôle des finances publiques (ISSAI).

⁹⁴ À ce propos, lire le Rapport annuel 2013 de la Chambre des comptes, pp. 169-189.

⁹⁵ ROUSSEAU (J.J.), *Considérations sur le gouvernement de Pologne*. Chapitre 9 Cause particulière de l'anarchie, Œuvre complète, Arvensa éditions.

**LA PARTICIPATION DE L'ÉTAT AU FINANCEMENT
DE LA CAMPAGNE ELECTORALE
AUX ELECTIONS POLITIQUES NATIONALES EN DROIT
CAMEROUNAIS**

Par

Dr. Naomie Audrey MANDENG

Ph.D en droit public

Université de Donala (Cameroun).

RESUME :

Illustrant l'effacement de la neutralité de l'État dans le processus électoral, le financement de la campagne électorale renseigne sur la portée financière duale de celui-ci au Cameroun. La puissance publique souveraine ne se limite pas à une inscription des fonds publics destinés à la couverture restrictive des dépenses de campagne électorale dans la loi des finances. Il pourvoit à l'attribution desdits fonds aux partis politiques ou candidats en propagande électorale. L'utilisation dévoyée des fonds publics concernés susceptibles de constituer une infraction électorale conduit l'État à prescrire leur restitution au trésor public camerounais. Car l'attribution desdits fonds vise exclusivement la participation effective à la campagne électorale laquelle exclut corrélativement le désistement comme attributaire et l'enrichissement personnel comme fin.

Mots clés : *L'État- fonds publics- parti politique- candidat- juge constitutionnel.*

ABSTRACT :

Illustrating the erasure of the neutrality of the State in the electoral process, the financing of the electoral campaign provides information on the dual financial impact of the latter in Cameroon. Sovereign public power is not limited to registering public funds intended for restrictive coverage of election campaign expenses in the finance law. He can allocate said funds to political parties or candidates in electoral propaganda. Minuses of the public funds concerned likely to constitute an electoral offense lead the State to prescribe restitution to the Cameroonian public treasury. Because the allocation of the said funds aims exclusively at the effective participation in the electoral campaign which correlatively excludes the withdrawal as beneficiary and personal enrichment as the end.

Keywords: *State- public funds- political party- candidate- constitutional judge*

Introduction

La règle de la neutralité, en apparence observée par l'État, est relativisée par la réalité de la campagne électorale dans les systèmes juridiques contemporain et partant au Cameroun. Car la réalité des campagnes électorales a conduit récemment l'État par le biais spécifique « *des règles sur le financement (...) des campagnes électorales à prendre une place accrue dans le déroulement de ces dernières* »¹. Qui plus est, l'élection est « *une opération administrative* »², laquelle valorise le rôle animateur de l'État sur le processus électoral. C'est dans ce cadre que l'idée sur la participation de l'État au financement public de la campagne électorale aux élections politiques nationales focalise l'attention au Cameroun.

L'idée du sujet sous étude renvoie partiellement à la « *réunion des fonds nécessaires à la réalisation d'une opération* »³ laquelle concerne directement la dévolution du pouvoir politique aux représentants de la Nation. Exclu du financement participatif, inclu dans le financement exclusif de l'État, lequel vise l'action par laquelle la puissance publique souveraine se procure les moyens financiers destinés à couvrir les charges touchant à la « *période légale durant laquelle les candidats officiels à une élection s'affrontent dans le cadre de la réglementation électorale* »⁴. C'est davantage l'accompagnement financier et non technique de la puissance publique souveraine durant la « *période légale au cours de laquelle les candidats sollicitent le vote des électeurs, dans le cadre d'une compétition réglementée* »⁵ touchant à l'élection du Président de la République, des députés et des sénateurs au Cameroun. En substance, c'est la prévision et l'attribution des fonds publics destinés à couvrir la période de propagande électorale aux élections présidentielle, législative et sénatoriale par l'État au Cameroun.

La présente étude exclut la participation matérielle de l'État aux élections politiques nationales au Cameroun. Il est affirmé sans ambiguïté que « *les services de l'État assurent une tâche purement matérielle et parfaitement gratuite pour les candidats* »⁶. Elle « *regroupe l'ensemble des opérations préparatoires à l'élection, et la seconde des opérations relatives à l'élection elle-même* »⁷. En effet, les phases de l'élection valorisent la participation significative du bras séculiers de l'État qu'est l'Administration électorale. D'entrée de jeu, tout scrutin politique est toujours précédé des préparatoires à l'élection : « *Les scrutins politiques sont toujours précédés d'actes administratifs ayant pour objet d'en préciser le*

¹ F. PHILIZOT, « Campagne électorale. Quel rôle pour l'État ? », *Pouvoirs* n°63, 1992, p. 29.

² M. HAURIOU, *Précis de droit administratif et de droit public*, Paris, Sirey, 1919, p. 209.

³ G. CORNU, (dir.), *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, Quadriga, 2018, 12^{ème} éd., p. 997.

⁴ R. CABRILLAC, (dir.), *Dictionnaire du vocabulaire juridique*, Paris, Litec, 2002, 1^{ère} éd., p.41.

⁵ J. JICQUEL, P. AVRIL., *Lexique de droit constitutionnel*, Paris, PUF, Que sais-je ?, 2016, 4^{ème} éd., p. 14.

⁶ F. PHILIZOT, « Campagne électorale. Quel rôle pour l'État ? », *op.cit.*, p. 31.

⁷ M. KAMTO, « Le contentieux électoral au Cameroun », *Lex Lata* n°020, novembre 1995, p. 3.

déroulement et, d'abord, d'en décider l'organisation »⁸. Davantage, « La préparation des élections se fait par le biais d'un ensemble d'opérations administratives »⁹. Sont considérées comme des opérations préparatoires aux élections, l'établissement et la révision des listes électorales, ainsi que l'établissement et la distribution des cartes électorales¹⁰. Ces opérations préparatoires incombent aux démembrements territoriaux d'*Elections Cameroon*¹¹. Par ailleurs, les opérations électorales proprement-dites n'excluent pas l'action matérielle de l'administration électorale. Celles-ci s'illustrent par la facilitation administrative à l'expression et à la protection du droit à l'expression du vote des citoyens.

La campagne électorale se situe juridiquement après la convocation du corps électoral et avant les opérations électorales proprement dites au Cameroun. Le référentiel de départ à la propagande électorale est un acte bénéficiant de l'immunité juridictionnelle ; c'est une conséquence du fait que « *Le juge constitutionnel camerounais range le décret de convocation du corps électoral dans les actes bénéficiant de l'immunité juridictionnelle* »¹². La politique jurisprudentielle en droit camerounais est caractérisée par son immobilisme sur ce décret. Depuis 1992¹³, 2004¹⁴ et 2018¹⁵ le juge camerounais n'a cessé d'affirmer son incompétence au motif que le décret portant convocation du corps électoral est un acte bénéficiant de l'immunité juridictionnelle. Dans ce sens, « *Du contentieux constitutionnel de 1992 à l'affaire Kisob Bertin de 2018 en passant par l'affaire Djouaka Albert augustin de 2004, l'acte de convocation du corps électoral est un acte juridique jouissant de l'immunité juridictionnelle au Cameroun* »¹⁶. Par ailleurs, l'insertion du délai de

⁸ J. ARRIGHI de CASANOVA, « Le juge des actes préparatoires à l'élection », NCCC 2013/4, n°41, p. 8.

⁹ S. DAKO, « Le contentieux électoral dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle du Bénin » in *annuaire béninois de justice constitutionnelle, Dossier spécial, 21 ans de jurisprudence de la Cour constitutionnelle du Bénin (1991-2012)*, Presses universitaires du Bénin, tome 1, 2013, p. 628.

¹⁰ Article 50 de la loi n°2012/001 du 19 avril 2012 portant Code électoral.

¹¹ V. article 49 de la loi n°2012/001 *op.cit.*

¹² A.-J. NGAYA, *L'interprétation de la Constitution par la juridiction constitutionnelle dans les États de l'Afrique noire francophone*, thèse de doctorat/Ph.D en droit public, Université de Douala, 2019-2020, p. 79.

¹³ V. Ordonnance référé n°01/OR/CS/PCA/92-93 du 02 octobre 1992, affaire UDC c/État du Cameroun ; ordonnance n°03/OR/CS/PCA/92-93 du 02 octobre 1992, SDF et UFDC, B.-R. GUIMDO DONGMO, « Le droit d'accès à la justice administrative au Cameroun : contribution à l'étude d'un droit fondamental », RRJ 2008-1, p. 476 et s.

¹⁴ Arrêt n°18/CE du 1^{er} octobre 2004, *affaire Djouaka Alfred Augustin candidat indépendant c/État du Cameroun (MINATD)*.

¹⁵ Décision n°23/CE/CC du 13 septembre 2018, *Sieur Kisob Berthin c/ELEC.AM, Etat du Cameroun (Présidence de la République et Ministère de la justice)*.

¹⁶ A.-J. NGAYA, *L'interprétation de la Constitution par la juridiction constitutionnelle dans les États de l'Afrique noire francophone*, thèse de doctorat, *op.cit.*, p. 83.

convocation du corps électoral dans les dispositions communes aux élections est une « *vue de l'esprit* »¹⁷.

L'harmonisation du délai de convocation du corps électoral ne peut être généralisée à l'ensemble des élections au Cameroun. Si l'on conserve la situation actuelle, la logique à la fois du maximum et du minimum doit être privilégiée et appliquée à tous les scrutins. L'intervalle entre la publication du décret convoquant le corps électoral et la date fixée pour le scrutin n'est pas automatiquement de quatre-vingt-dix (90) jours au moins pour toutes les élections. Cette disposition s'applique exclusivement aux élections du Président de la République, des députés et des conseillers municipaux¹⁸, car le collège électoral en vue des élections sénatoriales est de quarante-cinq (45) jours au moins avant la date du scrutin¹⁹. En ce qui concerne les conseillers régionaux, le Code électoral renvoie à un décret l'aménagement formel²⁰. C'est dans ce cadre que l'on admet que « *l'intervalle de temps entre la convocation du corps électoral et le jour du scrutin n'est pas identique d'un type d'élection à l'autre* »²¹. Toutefois, la réalisation de la campagne électorale est subséquente au droit de candidater au Cameroun.

L'accès à la campagne électorale est subséquent à l'habilitation administrative et à la certification juridictionnelle du droit de candidater au Cameroun. Celle-ci se « *découpe en plusieurs phases* »²². Davantage la recherche amorcée renvoie à l'une des secondes phases de la campagne électorale laquelle porte sur « *la période où les candidats tentent de remplir les conditions légales de présentation* »²³. L'acte de candidature ne se présume pas dans les démocraties pluralistes, il s'affirme. Celui-ci matérialise la volonté d'une personne de se porter candidat et donc de faire usage de son droit de candidater. Ce droit « *contient un volet procédural (...) et un volet substantiel* »²⁴.

La certification administrative du droit de candidater par l'Administration électorale est consolidée ou désapprouvée par le juge statuant en matière électorale, car jouit de la prérogative matérielle relative à « *l'apurement des litiges électoraux* »²⁵. La contribution de ces autorités est de nature à habiliter le droit de candidater et partant le droit de pourvoir à la propagande électorale au Cameroun. Davantage, « *un ordre juridique n'en est véritablement un que si la méconnaissance des règles qu'il pose est sanctionnée par des*

¹⁷ P. AMSELEK, « Théorie », in A. LALANDE (dir.), *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, Paris, PUF, Quadrige, rééd. 2010, p. 1127.

¹⁸ V. article 86 alinéa 2 de la loi n°2012/002 *op.cit.*

¹⁹ Article 230 de la loi n°2012/002 *op.cit.*

²⁰ Article 249 de la loi n°2012/002 *op.cit.*

²¹ A.-D OLINGA, *La Constitution de la République du Cameroun*, Yaoundé, PUCAC, 2006, 1^{ère} éd., p. 242.

²² Ph. BLACHER, *Droit constitutionnel*, Paris, Hachette supérieur, 2015, 3^{ème} éd., p. 156.

²³ *Idem.*

²⁴ J. SELMA, « Le droit à candidater aux élections législatives : un droit malmené », *RFDC* 2013/2, n°94, pp. 372-373.

²⁵ A.-D OLINGA, « Contentieux électoral et état de droit au Cameroun », *Juridis Périodique* n°41, 2000, p. 35.

organes prévus à cet effet»²⁶. Le rapport ambivalent sur la décision de candidature entre le juge électoral et l'Administration électorale est conforté par les décisions de justice. L'application dévoyée des règles électorales préparatoires à l'élection justifie la réplique sans concession du juge judiciaire, du juge administratif et du juge constitutionnel. Dans *l'affaire KIYECK JOCK de 2007*²⁷, le juge administratif affirme que la délivrance du récépissé est une preuve du dépôt du dossier de candidater. Face à une inscription induite, le juge judiciaire détient la compétence matérielle de prescrire la radiation de celle-ci. Cette prescription formelle²⁸ avait été appliquée dans certaines affaires²⁹. Le juge administratif a, quant à lui, infirmé l'idée d'un dépôt tardif de la déclaration de candidature³⁰. Il a davantage infirmé l'argument relatif au contenu incomplet de la déclaration de candidature³¹.

Par ailleurs, le juge constitutionnel approuve la décision d'irrecevabilité de la déclaration candidature. Dans ce cadre, il approuve la décision d'irrecevabilité de l'Administration électorale. En ce sens, « --- *Qu'ainsi, l'intéressé ne s'étant pas conformé aux dispositions impératives de l'article 54 alinéa 2 (b) susvisé, c'est à bon droit que sa candidature a été déclarée irrecevable* »³². En outre, « --- *Attendu en l'espèce que Mila Assoute, réfugié en France, n'a pas justifié de son retour au Cameroun ni qu'il y a rétabli sa résidence ; --- Qu'ainsi, c'est à bon droit qu'Elecam a basé sa décision sur ce manquement* »³³. Les manquements énoncés concernent le défaut de signature légalisée³⁴, la formule erronée, équivalent au défaut de déclaration sur l'honneur³⁵, le défaut de versement

²⁶ J.-C. TCHEUWA, « L'union Africaine et les changements anticonstitutionnels de gouvernement », RRJ n°2009-2, p. 1014.

²⁷ Arrêt n°19/CE/2007 du 7 juin 2007, *affaire Kiyeck Jock*, (UPC) c/ Etat du Cameroun (MINATD) ; C. DJUITCHOKO SIETCHOUA, « Revue de jurisprudence de la Cour Suprême- contentieux constitutionnel électoral », *Juridis Périodique*, n°79, Juillet-Août-Septembre 2009, p. 49 et s.

²⁸ Articles 76 alinéa 3, 102 alinéa 3 de la Loi n°2012/001 *op.cit.*

²⁹ Arrêt n°235/TE du 22 Mars 1963, affaire n°341/TE *Sieur Mandengue Christophe c/ Etat du Cameroun oriental*.

³⁰ Jugement n°130/CE/2013 du 19 août 2013, *Dame Youbi Elise (Mandataire de la liste du MRC) c/ Etat du Cameroun (ELECAM)*,

³¹ Jugement n°150/CE/2013 du 19 août 2013 *Batoua Etienne c/ Elections Cameroon (ELECAM)*.

³² Décision n°01/CEP du 20 septembre 2011, *Mbem Jean Delors « Egalité sociale et démocratique du Cameroun c/ Elections Cameroon (Elecam)*.

³³ Décision n°19/CEP du 20 septembre 2011, *Mila Assoute Pierre Candidat du Rassemblement Démocratique pour la modernité du Cameroun (E.D.C.M) c/ Elections Cameroon (ELECAM)*.

³⁴ Décision n°13/CEP du 20 septembre 2011, *Benx Enow Bate Candidat du Cameroon Democratic Party (C.D.P) c/ Elections Cameroon* ; Arrêt n°15/CEP du 20 septembre 2011, *Mbetebe Eyebe Justin Candidat du Parti Politique dénommé Conseil National de Démocratie et de Prospérité c/ Elections Cameroon (ELECAM)*.

³⁵ Arrêt n°25/CE/04-05 du 1^{er} octobre 2004, *affaire Dame Eteki Otabela Marie Louise candidate de la Coordination des Forces Alternatives (C.F.A) c/ Etat du Cameroun*, (11^{ème} et 12^{ème} rôle) ; Arrêt n°03/CE/04-05 du 1^{er} octobre 2004, *affaire Lontouo Marcus, Candidat du Parti Politique Congrès National Camerounais (CNC) c/ Etat du Cameroun* (8 et 9^{ème} rôle).

du certificat de cautionnement³⁶, l'absence des pièces indicatives et d'accompagnement de la déclaration de candidature à l'élection présidentielle³⁷.

L'habilitation administrative et juridictionnelle a permis de déterminer les véritables destinataires de la campagne électorale. La propagande électorale est un acte manié par les candidats ou les partis politiques ayant fait acte de candidature. Les personnes non habilitées participent généralement sous la bannière d'un candidat ou d'une formation politique. Le lien juridique incontestable est la réalisation du droit passif électoral à savoir d'être élu. Ce lien est acquis par le truchement des associations politiques car « *Au plan national, ce sont les partis politiques qui sont les acteurs de la campagne* »³⁸. C'est par les principes directeurs qu'est encadré le déploiement des partis politiques au cours de la campagne électorale ; il s'agit à proprement parler du respect de la dignité des candidats, de l'égalité d'accès aux médias, de l'égalité de traitement des partis politiques.

Subséquent à la décision de candidater, la campagne électorale prépare la manifestation éclairée du choix du corps électoral. Par la diffusion du programme politique, de la profession de foi, les candidats s'essaient d'attirer un électorat conséquent notamment « *Parce que l'expression du suffrage suppose la manifestation éclairée d'un choix est précédée par une campagne électorale* »³⁹. C'est dans ce cadre que le parti politique en lice privilégie les règles de l'administration de proximité pour convaincre et emporter la conviction de l'électorat. L'adhésion à l'idéologie et aux programmes de société du parti politique passe par son explication sous la forme la plus simple et la plus digeste possible. C'est l'idée de « *la séduction de l'électorat : discours, messages, slogans et autres stratégies* »⁴⁰.

La campagne électorale efface la neutralité de l'État au Cameroun. Ce principe axiologique se trouve tempéré par les exigences de la démocratie représentative au Cameroun. L'État se montre moins libéral en laissant davantage cours à l'action de la gestion en régie du processus électoral. Il doit participer de manière significative afin de pourvoir à l'expression du vote des citoyens. L'allocation des financements, la détermination du cadre spatial pour la propagande électorale illustrent de

³⁶ Arrêt n°23/CE/04-05 du 1^{er} octobre 2004, *Dame Kamga Rameline Candidate du Parti Front de Solidarité Nationale (FSN) c/Etat du Cameroun (MIN/ATD)*, (14^{ème} rôle).

³⁷ Décision n°04/CEP du 20 septembre 2011, *Djapa Charly Candidat du Parti Socialiste et des Ecologistes camerounaises (P.S.E.C) c/Elecam* ; Décision n°01/CEP du 20 septembre 2011, *Mbem Jean Delors « Egalité Sociale et Démocratique du Cameroun » (E.S.D.C) c/Elecam*, *op.cit.*, Arrêt n°2/CE/04-05 du 1^{er} octobre 2004, *affaire El Hadj Baba Youssoufa Candidat de l'African National Congrès (A.N.C) c/ Etat du Cameroun*.

³⁸ F. HAMON, M. TROPER, *Droit constitutionnel*, Paris, LGDJ-Lextenso éditions, 2014, 35^{ème} éd., p. 479.

³⁹ A.-D. OLINGA, *La Constitution de la République du Cameroun*, 1^{ère} éd., *op.cit.*, p. 242.

⁴⁰ ABDOULKARIMOU, *La pratique des élections au Cameroun. 1992-2007. Regards sur un système électoral en mutation*, Yaoundé, éditions CLE, 2010, p. 177.

manière non exhaustive son action. Par ce fait, l'État cesse d'être considéré comme un simple observateur de la campagne électorale au Cameroun.

L'histoire renseigne que le financement public de la campagne électorale est une vieille réalité du droit positif camerounais. Initialement le financement public de la campagne électorale reposait sur des subventions de l'État sous la forme des interventions spéciales du Président de la République au Cameroun. L'idée renvoyait à « *des aides spéciales du Président de la République au financement institutionnel* »⁴¹. Les aides spéciales du Président de la République ont permis le financement de la campagne électorale aux élections de 1992 et 1997. L'aménagement formel du financement public intervient par la suite et ce, dès la fin de l'année 2000. En effet, la loi n°2000/015 du 19 décembre 2000 fixe les modalités de financement public des partis politiques et des campagnes électorales, « *Elle détermine aussi les conditions d'utilisation de l'allocation publique. Ce financement public est annuel et doit être intégré dans la loi des finances* »⁴². Depuis 2012, le financement public de la campagne électorale et des partis politiques a cessé d'être fixé par des textes épars. Le Code électoral en se subrogeant aux textes épars a reconduit les dispositions éparses sur ledit financement public. En ce sens, « *tout dans le droit antérieur des États d'Afrique noire francophone ayant opté pour la codification du droit électoral, n'est pas nécessairement suranné* »⁴³.

Une réflexion sur le financement public de la campagne électorale aux élections politiques nationales au Cameroun n'est dépourvue de pertinence. Elle valorise le système jacobin par opposition au système girondin en matière électorale au Cameroun. Le financement public ressort des matières de la centralisation administrative. L'État par son budget pourvoie à l'expression des droits fondamentaux des citoyens. L'explication conduit à « *le jacobinisme : un héritage assumé* »⁴⁴. Par ailleurs, l'étude établit un rapport entre les finances publiques et le droit constitutionnel. Elle met directement l'attention sur la participation financière de l'État à l'expression des droits fondamentaux des citoyens. Le rapport est établi dans la mesure où « *les finances publiques font appel au droit constitutionnel dans la mesure où la Constitution, en désignant les détenteurs du pouvoir financier, leur assigne par ailleurs des rôles précis* »⁴⁵. Qui plus est, « *les finances publiques ont pour objet, l'étude des problèmes financiers concernant*

⁴¹ ABDOULKARIMOU, *Ibid*, p. 167.

⁴² *Ibidem*, p. 168.

⁴³ L.-P. GUESSELE ISSEME, « La codification du droit électoral dans les États d'Afrique noire francophone », *RADP*, Vol. VI, n°10, janvier-juin 2017, p. 3.

⁴⁴ M.-Z.-S MBIDA ONAMBELE, « Formalisme institutionnel et construction opérationnelle de la décentralisation au Cameroun », in P. ANGO ELA (dir.), *Les politiques de la décentralisation au Cameroun : jeux, enjeux et perspectives*, Yaoundé, Harmattan Cameroun, 2013, p. 146.

⁴⁵ E.-C. LEKENE DONFACK, *Finances publiques camerounaises*, Paris, Berger-Levrault, 1987, p. 15.

l'État (...)»⁴⁶. Puis, l'étude clarifie un domaine d'expression de la police administrative au Cameroun. La campagne électorale s'insère dans les matières de la police administrative. Les autorités administratives par le maniement de l'ordre public peuvent, au regard de la déclaration de réunion, interdire ou pas interdire ou durcir le cadre de déploiement d'un meeting politique. Juridiquement, la police administrative est l'« *activité spécifique de prescription, consistant à réglementer des activités privées en vue du maintien de l'ordre public, pouvant donner lieu à des actions matérielles* »⁴⁷. Les têtes de chapitre du droit administratif trouvent en l'espèce l'occasion d'être valorisées.

Aucun manuel de droit n'articule de manière intelligible la participation financière de l'État à la campagne électorale aux élections politiques nationales au Cameroun⁴⁸. Partant de ce constat, une difficulté juridique se pose : **comment s'articule la participation de l'État au financement de la campagne électorale aux élections politiques nationales en droit camerounais ?** Suivant la méthode d'analyse normativiste, la réponse à cette question va être fondée sur l'interprétation des dispositions législatives applicables en la matière. Par ailleurs, elle s'étendra sur l'interprétation des décisions de justice. L'hypothèse de base est le dépassement de l'insertion restrictive des dépenses de campagne électorale dans la loi de finances de l'année électorale. C'est dans ces deux articulations que l'on explicite cette position. Ainsi l'insertion restrictive des dépenses de campagne électorale dans la loi de finances de l'année électorale d'une part (**I**), et la répartition sélective des fonds destinés au financement de la campagne électorale articulent, d'autre part ces idées (**II**).

I. L'insertion restrictive dans la loi de finances des dépenses de campagne électorale

La première articulation à la participation de l'État à la campagne électorale est d'ordre financier au Cameroun. La puissance publique souveraine procède par une prévision et par l'attribution des fonds publics destinés à la couverture de certaines charges des partis politiques et des candidats. « *L'État participe au financement des campagnes électorales* »⁴⁹. Davantage, « *les activités des partis politiques pendant cette période sont subventionnées par l'État* »⁵⁰. Il est formellement admis que « *l'État participe au*

⁴⁶ ISSA ABIABAG, *Le nouveau budgétaire au Cameroun*, Yaoundé, Presses universitaires Libres, 2013, p. 6.

⁴⁷ A. VAN LANG, G. GONDOUIN, V. INSERGUET-BRISSET, *Dictionnaire de droit administratif*, Paris, Dalloz, 2008, 4^{ème} éd., p. 293.

⁴⁸ Signalons l'étude de science politique du Docteur M. NSIZOA, « Le financement des partis politiques et des campagnes électorales au Cameroun : quelques réflexions sur la loi du 19 décembre 2000 au regard de réglementations étrangères », *Revue africaine d'études politiques et stratégiques*, n°2, 2002, pp. 35-67.

⁴⁹ A.-D. OLINGA, *La Constitution de la République du Cameroun*, 1^{ère} éd., *op.cit.*, p. 247.

⁵⁰ ABDOULKARIMOU, *La pratique des élections au Cameroun. 1992-2007. Regards sur un système électoral en mutation* *op.cit.*, p. 166.

financement des campagnes électorales et référendaires par la prise en charge de certaines dépenses des partis politiques ou des candidats »⁵¹. En outre, « *la participation de l'Etat aux dépenses visées à l'alinéa 1 ci-dessus est inscrite dans la loi de finances de l'année de l'organisation de la consultation électorale ou référendaire* »⁵².

Au regard de ces dispositions, l'insertion sélective des dépenses de campagne électorale dans la loi de finances de l'année électorale projetée est avérée (A). En outre, l'attribution des fonds destinés à la couverture de certaines charges de la campagne électorale est formée par des principes budgétaires précis (B).

A. L'insertion sélective dans la loi de finances des dépenses de campagne électorale

L'État ne prend pas en charge toutes les dépenses des partis politiques et des candidats au Cameroun. Il leur alloue certaines dotations budgétaires sans occulter leur part de responsabilité dans la couverture des charges globales induites par la campagne électorale. Cette précision découle de « *l'introduction dans notre droit positif de règles régissant le financement des partis politiques et des campagnes électorales* »⁵³. C'est davantage l'idée de « *l'apport autre que financier des services publics* »⁵⁴. Au regard des dispositions susmentionnées⁵⁵, l'introduction limitative des charges financières de la campagne électorale dans la loi des finances est avérée d'une part (1). D'autre part l'extension sélective desdites charges aux fonds internes des partis politiques aux élections nationales est réelle (2).

1. L'introduction limitative des charges financières de la campagne électorale dans la loi de finances

L'État n'introduit pas toutes les charges financières de la campagne électorale dans la loi de finances. Toutes les charges induites par la propagande électorale ne sont couvertes par les recettes publiques de l'État au Cameroun. Ce financement public n'« *incombait entièrement à la puissance publique* »⁵⁶. Cela pose l'éviction « *du monopole de l'édition des règles juridiques réservées aux autorités centrales* »⁵⁷. Ainsi, la loi de finances est le support matériel d'insertion sélective des dépenses des partis politiques et des candidats au Cameroun. L'activité se range davantage dans les prévisions et attributions des fonds destinés au financement de la campagne

⁵¹ Article 284 alinéa 1 de la loi n°2012/001 *op.cit.*

⁵² Article 284 alinéa 2 de la loi n°2012/001 *op.cit.*

⁵³ B. GENEVOIS, « Le nouveau rôle du juge de l'élection », *Pouvoirs* n°70, 1994, p. 69.

⁵⁴ F. PHILIZOT, « Campagne électorale. Quel rôle pour l'État ? », *op.cit.*, p. 30.

⁵⁵ Article 284 alinéa 1 et 2 de la loi n°2012/001 *op.cit.*

⁵⁶ J. BIAKAN, « La réforme du cadre juridique des finances publiques au Cameroun : la loi portant régime financier de l'État », in M. ONDOA (dir.), *L'administration publique camerounaise à l'heure des réformes*, Yaoundé, Harmattan-Cameroun, 2010, p.9.

⁵⁷ M. GOUNELLE, *Introduction au droit public. Institutions. Fondements. Sources*, Paris, Montchrestien, 1987, 2^{ème} éd., p.42.

électorale par la puissance publique. L'idée valorise l'autorisation parlementaire dans l'exécution du budget au Cameroun.

La loi de finances demeure le support matériel de référence en droit de la campagne électorale. C'est dans cet instrument du droit des finances que sont insérées les charges des candidats et des partis politiques en lice à la campagne électorale au Cameroun. L'idée converge vers l'affirmation de la loi des finances comme le support formel des activités électorales. De 1962⁵⁸ à 2018⁵⁹ en passant par 2007⁶⁰, le cadre formel au Cameroun a attribué une signification à la loi de finances. La loi de finances prévoit et autorise chaque année l'ensemble des ressources et charges de l'État. Elle détermine leur nature, leur montant, leur affectation et en fixant leur équilibre. Elle présente l'ensemble des programmes concourant à la réalisation des objectifs de développement économique, social et culturel du pays⁶¹. Du point de vue conceptuel, la distinction semble s'établir avec le budget de l'État.

En France, « *le droit public français a établi trois grandes définitions du budget de l'État* »⁶². La doctrine a établi une position susceptible de confusion entre la loi de finances et le budget⁶³. Ladite doctrine a premièrement indiqué que ces notions sont interchangeable dans le langage courant pour ensuite réactualiser la position connue jusqu'ici en indiquant que le budget n'est qu'une composante de l'ensemble de la loi de finances. La confusion matérielle entre la loi de finances et le budget fut davantage entretenue par des dispositions législatives⁶⁴ et réglementaires⁶⁵. S'insérant dans cette dynamique la définition du budget de 1862 certes formulée en termes très modernes recélait des lacunes certaines.

La confusion entretenue tant par les sources formelles du droit financier de l'époque et de la doctrine n'a pas fait écho au Cameroun. Car dès 1962, l'ordonnance intégrait le budget dans la loi de finances. Par rapport aux textes français de 1862 à 1959, l'ordonnance du 7 février 1962 apporte une réponse tranchée face aux préoccupations susmentionnées. Le syndrome de la confusion est évité lorsque l'on recourt à l'alinéa 3 de l'article premier. Cette disposition fait indiquer clairement que le budget

⁵⁸ Article 1^{er} de l'Ordonnance n° 62/0F/4 du 7 février 1962 portant régime financier de la République Fédérale du Cameroun modifiée par la loi n°2002/001 du 19 avril 2002.

⁵⁹ Article 12 alinéa 1 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques.

⁶⁰ Article 2 de la loi n° 2007 / 006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'État.

⁶¹ Article 2 alinéa 2 de la loi n°2007/006 *op.cit.*

⁶² E.-C. LEKENE DONFACK, *Finances publiques camerounaises op.cit.*, p. 35.

⁶³ M. DUVERGER, *Finances publiques*, Paris, PUF, coll, Thémis, 1978 p. 243 ; F. DERUEL, *Finances publiques, budget et pouvoir financier*, Paris, Dalloz, 1977, p.9 : « *au début de l'année, le budget se confond avec la loi de finances initiales, mais évolue ensuite pour intégrer le total des dépenses et des recettes, les décrets d'avances, les lois de finances rectificatives, puis les données relatives à l'exécution du budget et enfin la loi de règlement* ».

⁶⁴ L'article 2 de l'ordonnance du 2 janvier 1959 (France).

⁶⁵ L'article 5 du décret impérial du 31 mai 1862 ; l'article 1^{er} du décret du 19 juin 1956 (France).

figure dans la loi des finances. Cette précision formelle lève l'équivoque de l'ordonnance française du 2 janvier 1959. Les efforts de clarification effectués par l'ordonnance du 7 février 1962 ont été approfondis par la loi de 2007 sur le régime financier de l'État⁶⁶ et par la loi de 2018 sur le régime financier de l'État et des autres entités publiques⁶⁷. Autrement dit comme l'avait précédemment souligné Maurice Duverger, le budget est un sous ensemble de l'ensemble de la loi de finances ; ainsi « *l'on retiendra que le budget fait partie de la loi de finances tant en France qu'au Cameroun* »⁶⁸.

Les sources formelles du droit des finances publiques ont procédé par la catégorisation des lois de finances au Cameroun. La typologie des lois de finances est effective en droit public camerounais. La conclusion découlant de l'analyse rétrospective est l'initiation de la catégorisation des lois de finances par l'ordonnance du 7 février 1962⁶⁹ au Cameroun. Il s'agit d'une initiation de la typologie des lois de finances au lendemain des indépendances car « *avant 1962, les finances publiques camerounaises étaient régies par des textes taillés sur mesure par l'administration française* »⁷⁰. L'aménagement des règles sur les finances publiques ne remonte pas au Cameroun de la période d'après l'indépendance. Bien avant cette référence chronologique, des règles de finances publiques furent posées dès la période coloniale. L'idée se justifie davantage lorsque l'on s'appuie sur la « *présentation des finances publiques classiques* »⁷¹.

Par ailleurs, l'effort de catégorisation des lois de finances publiques plus ou moins lacunaire par l'ordonnance du 7 février 1962 a été amélioré par les textes subséquents. Le mouvement de typologie des lois de finances amorcé au lendemain des indépendances n'a pas connu de rupture au lendemain des années 2000 au Cameroun. Se voulant plus intelligible et accessible, la loi portant régime financier de l'État et celle des autres entités publiques ont retenu trois catégories de loi de finances. De 2007 à 2018, la consistance des lois des finances n'est pas stable au Cameroun. Nonobstant la reconnaissance du caractère de lois de finances à loi de finances de l'année, aux lois de finances rectificatives, à la loi de règlement, le texte de 2007 renvoie à l'article 41. Autrement dit, la loi visée à l'article 41 de ladite loi présente aussi le caractère de lois de finances au Cameroun⁷². Or, cette extension n'a pas été retenue car abrogée par la loi de 2018 portant régime financier de l'État et des autres entités publiques au Cameroun.

⁶⁶ Article 5 alinéa 1 de la loi n°2007/006 *op.cit.*

⁶⁷ Article 4 alinéa 1 de la loi n°2018/012 *op.cit.*

⁶⁸E.-C. LEKENE DONFACK, *Finances publiques camerounaises op.cit.*, p. 38.

⁶⁹ V. articles 7, 54 de l'Ordonnance n° 62/OF/4 du 7 février 1962 *op.cit.*

⁷⁰ J. BIAKAN., « La réforme du cadre juridique des finances publiques au Cameroun : la loi portant régime financier de l'État », *op.cit.*, p. 9 ; le décret français du 30 décembre 1912 sur le régime financier des colonies et un ensemble de circulaires dont celles n°168 et 169 du 28 décembre 1955 sur l'engagement des dépenses.

⁷¹ E.-C. LEKENE DONFACK., *Finances publiques camerounaises op.cit.*, p. 28.

⁷² Article 4 de la loi n°2007/006 *op.cit.*

La loi portant régime financier de l'État et des autres entités publiques a procédé par une modification de la consistance des lois de finances au Cameroun. Celle-ci reconnaît exclusivement le caractère de lois de finances à la loi de finance initiale, aux lois de finances rectificatives et à la loi de règlement⁷³. Elle s'est limitée à trois catégories de lois de finances au Cameroun. S'y référer s'impose « *pour avoir une vision complète et juste de ce qu'est le droit positif* »⁷⁴ au Cameroun. L'introduction de la nouvelle loi entraîne subséquemment la dérogation à la loi ancienne. L'idée renvoie à la dérogation de la *lex anterior par la lex posterior*. Etant d'égale valeur dans la hiérarchie des normes, la loi de 2018 a privé l'effet juridique l'extension des lois de finances posée par la loi de 2007 portant régime financier de l'État au Cameroun. Il va sans dire que « *les finances publiques sont sensibles aux évènements qui affectent la vie des États* »⁷⁵. Toutefois, le cadre formel n'indique ni les charges financières ni la loi de finances susceptibles de porter les dépenses de campagne électorale au Cameroun. Les sources formelles du droit des finances publiques semblent dans un mutisme suicidaire sur la nature des dépenses de campagne électorale couverte par l'État.

2. L'extension limitative aux fonds de fonctionnement du parti politique

Les charges financières de la campagne électorale sont départagées entre les partis politiques et l'État au Cameroun. Une part importante des dépenses de la propagande électorale affecte d'autres fonds de financement au Cameroun. De manière « *considérable des masses financières mises en jeu* »⁷⁶ proviennent des sources autres que l'État. C'est dans ce cadre que l'on admet que, « *l'État n'est pas l'unique financier de la campagne électorale* »⁷⁷ au Cameroun.

« *Les candidats peuvent faire établir à leurs frais ou à ceux du parti qui présente leur candidature, des circulaires, des professions de foi ou des affiches* »⁷⁸. Au regard de cette disposition, la couverture des charges financières des opérations de la campagne électorale peut émaner directement ou indirectement du candidat en lice. Autrement dit, le financement autre que l'État sur la campagne électorale suppose une qualité certaine de la part de son auteur. Ledit financement touche des dépenses minimales comparées à celles imputables à la puissance publique souveraine au Cameroun.

La contribution aux recettes financières de la campagne électorale émane directement du candidat. L'attribution de la qualité de candidat est d'un apport non négligeable aux soutiens des dépenses de campagne

⁷³ Article 12 alinéa 3 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 *op.cit.*

⁷⁴ F. TERRE, *Introduction générale au droit*, Paris, Dalloz, 2003, 6^{ème} éd., p. 348.

⁷⁵ ISSA ABIABAG, *Le nouveau budgétaire au Cameroun op.cit.*, p. 5.

⁷⁶ F. PHILIZOT, « Campagne électorale. Quel rôle pour l'État ? », *op.cit.*, p. 34.

⁷⁷ ABDOULKARIMOU, *La pratique des élections au Cameroun. 1992-2007. Regards sur un système électoral en mutation op.cit.*, p. 169.

⁷⁸ Article 87 alinéa 2 de la loi n°2012/001 *op.cit.*

électorale au Cameroun. Les fonds destinés à couvrir certaines dépenses élémentaires de la campagne électorale supposent le passage du citoyen au prisme des formalités administratives. Elle est subséquente à la mise en œuvre du droit de candidater et puis la certification administrative de l'Administration électorale. Elle touche en aval, les questions internes des partis politiques à savoir l'investiture par les partis politiques. Le juge électoral jouit de l'habilitation de contrôler la régularité de l'investiture d'un citoyen à une élection politique nationale projetée⁷⁹. En se référant à la composition de l'équipe dirigeante d'un parti politique, le juge électoral contrôle la régularité de l'investiture. D'après la loi sur les partis politiques, toute modification ou changement de l'équipe dirigeante du parti politique doit être communiquée au Gouverneur territorialement compétent⁸⁰. Les éléments du dossier transférés à l'autorité administrative compétente servent de support au contrôle du juge électoral. C'est dans ce qu'il affirme que « *Attendu qu'en l'espèce, il résulte de l'instruction du recours que le signataire de la lettre de présentation et d'investiture ne remplit les conditions légales prévues par les textes ci-dessus ; Que dès lors l'investiture du candidat est irrégulière, qu'il y a lieu de rejeter le recours de l'intéressé* »⁸¹. Davantage, « *Attendu que la même étude du dossier révèle que la candidature de NGOUEL BANGA a été signée par une personne non habilitée à le faire et non par la hiérarchie du parti (...)* »⁸². La recevabilité de l'investiture constitue un sous ensemble de la qualité de candidat. Celle-ci est parachevée par le contrôle de régularité et partant la publication de la liste de candidature. Autrement dit, la qualité de candidat est subséquente au volet procédural et substantiel au droit de candidater. Dès lors la qualité de candidat est acquise à partir de la publication de la liste de candidature par le conseil électoral. Ladite liste est entérinée par le contrôle du juge électoral au Cameroun. Car « *cette décision peut faire l'objet d'un recours devant le juge administratif* »⁸³ et constitutionnel. A ce stade de la procédure administrative, le candidat se distingue de par ses attributs de la simple qualité de citoyen. Il jouit de la liberté de s'inscrire sur une liste de candidat⁸⁴ et de la qualité contentieuse d'une candidature au Cameroun⁸⁵.

⁷⁹ Arrêt n°9/CE/04-05 du 1^{er} octobre 2004, *affaire Njeunga Jean candidat du Parti Front Uni du Cameroun (F.U.C) c/ Etat du Cameroun (MINATD)* (9^{ème} rôle) : « *Attendu en l'espèce (...), que par ailleurs aucune modification ou changement dans la composition de cette équipe dirigeante du parti n'a été signalé à l'Administration conformément aux dispositions légales ci-dessus reprises.*

--- *Que dès lors l'investiture du candidat étant irrégulière, il y a lieu de rejeter le recours de l'intéressé* ».

⁸⁰ Article 5 de la loi n°90/056 du 19 décembre 1990 relative aux partis politiques.

⁸¹ Arrêt n°21/CE/04-05 du 1^{er} octobre 2004, *affaire Mack-Kit Samuel c/ Etat du Cameroun (MINATD)*, (8^{ème} rôle).

⁸² Arrêt n°15/CE/04-05 du 1^{er} octobre 2004, *affaire Ngouel Banga Candidat du Front Patriotique National (FPN) c/ Etat du Cameroun (MINATD)*, (12^{ème} rôle).

⁸³ J. SELMA, « Le droit à candidater aux élections législatives : un droit malmené », *op.cit.*, p.3 76.

⁸⁴ Jugement n°96/CE/2013 du 19 août 2013, *Tanyi Raphael Nukanjem c/ Elecram*.

⁸⁵ Décision n°18/CEP du 20 septembre 2011, *Assigana Tsimi Moise candidat du Mouvement Républicain (MOREP) c/ Elecram*.

C'est ce dernier qui supporte directement ou indirectement les charges financières de la campagne électorale.

Le candidat peut supporter dans son patrimoine ou sur le fond de fonctionnement du parti politique, les charges financières imputables à l'établissement des circulaires, des professions de foi et des affiches. Par le fait de la qualité de candidat et non de citoyen, le droit positif camerounais admet la diversité du financement des charges de la campagne électorale. Il s'agit d'un candidat agissant sous la bannière d'un parti politique et dans l'optique d'attirer un corps électoral conséquent. Il est admis que « *le second discours est qu'en réalité la campagne ne serait à un moment fort que pour les médias et les hommes politiques* »⁸⁶. La ventilation financière de la campagne électorale touche aux droits subjectifs et plus précisément ceux patrimoniaux. Conceptuellement la notion de droits patrimoniaux ne peut être appréhendée sans détour de la notion de patrimoine. « *Le patrimoine est l'ensemble des droits et obligations d'une personne, appréciables en argent, c'est-à-dire ayant une valeur économique* »⁸⁷. On a dit que le patrimoine est « *en quelque sorte, la traduction juridique de la dimension économique du sujet de droit* »⁸⁸. Ainsi les droits patrimoniaux sont des droits subjectifs ayant une valeur pécuniaire et s'insèrent dans le patrimoine. Ils ont une finalité principalement économique et susceptible d'une évaluation en argent. En passant d'un titulaire à un autre, les droits patrimoniaux font partir du commerce juridique au Cameroun. C'est donc par les droits réels ou créances que le candidat pourvoie au financement de l'établissement des circulaires, des professions de foi et des affiches.

Par ailleurs, les frais d'établissement des circulaires, des professions de foi et des affiches peuvent être supportés par le parti politique en compétition électorale. En l'espèce ce sont les fonds de fonctionnement du parti politique qui pourvoient à la confection de ces pièces. La formation politique apporte son concours à la réalisation de la campagne électorale. Elle efface l'exclusivité de l'État et du candidat sur la confection des circulaires, les professions de foi et l'emplacement des affiches au Cameroun. Par ce fait, le Code électoral du Cameroun précise les dépenses susceptibles de relever de la responsabilité du parti politique en cours de campagne électorale au Cameroun.

Le Code électoral énumère les pièces susceptibles de constituer les charges financières du parti politique. Il détermine de manière précise les éléments de la campagne relevant de la responsabilité du parti politique ou des candidats dudit parti au Cameroun. Par ce fait, l'État est assignée à une contribution financière plus conséquente que celle attribuée aux partis

⁸⁶ J. JAFFRE, « Effets de campagne, changements de l'électorat », *Pouvoirs* n°63, 1992, p. 103.

⁸⁷ J.-M TCHAKOUA, *Introduction générale au droit camerounais*, Yaoundé, PUCAC, 2008, p. 140.

⁸⁸ J.-L AUBERT, *Introduction au droit*, 8^{ème} éd., *op.cit.*, n°202.

politiques dans le cadre de la campagne électorale. L'action de l'État procède du maniement des principes budgétaires.

B. La formation restrictive des dépenses de campagne électorale dans les principes budgétaires

Le financement des dépenses de campagne électorale procède de l'établissement des principes budgétaires au Cameroun. La prévision et l'attribution des fonds aux charges de la campagne électorale reposent sur le maniement des principes directeurs des finances publiques. En procédant par l'application de certaines dispositions du Code électoral⁸⁹, l'on constate que les principes d'annualité (1) et de spécialité des crédits retiennent particulièrement l'attention (2).

1. La formation des dépenses de campagne électorale par le principe de l'annualité budgétaire

Le financement public de la campagne électorale nécessite la prévision annuelle des dépenses publiques au Cameroun. La loi des finances prévoit des dépenses annuelles nécessaires à la couverture des charges publiques induites par la campagne électorale. C'est un financement public qui « *doit être intégré dans la loi des finances* »⁹⁰. Davantage, « *cette participation fait l'objet d'une inscription dans la loi des finances de l'année d'organisation de chaque consultation électorale* »⁹¹. Ces explications théoriques découlent de l'interprétation du Code électoral⁹².

La prévision annuelle des dépenses de campagne électorale est une réalité en droit camerounais. Il est admis que « *la vie juridique se déroule dans le temps et ne peut ignorer ce support dont on ne peut éviter l'inexorable cours mais dont on peut tenter de maîtriser les effets* »⁹³. C'est davantage « *la sphère de validité temporelle* »⁹⁴. La puissance publique projette l'exécution dans le temps, des fonds pour la propagande électorale. Dans ce sens, la prévision budgétaire en cause tient compte non seulement du calendrier électoral mais aussi de l'échéance de l'exécution des charges prévues. L'État attribue une portée à l'exécution de la loi des finances pour la campagne électorale au Cameroun. La puissance publique souveraine n'entend formuler chaque année les dépenses de campagne électorale. C'est le calendrier électoral des élections politiques nationales qui restaure l'obligation de la puissance publique d'y pourvoir. C'est une obligation régaliennne rattachée aux prescriptions du calendrier électoral et non détachée de l'échéance électorale projetée. La validité temporelle de la loi des finances à la réalisation de la campagne électorale est d'un an.

⁸⁹ Article 284 alinéa 2 de la loi n°2012/001 *op.cit.*

⁹⁰ ABDOLKARIMOU, *La pratique des élections au Cameroun. 1992-2007. Regards sur un système électoral en mutation op.cit.*, p. 168.

⁹¹ A.-D. OLINGA, *La Constitution de la République du Cameroun*, 1^{ère} éd., *op.cit.*, p. 247.

⁹² Article 284 alinéa 2 de la loi n°2012/001 *op.cit.*

⁹³ J.-L. BERGEL, *Méthodes du droit. Théorie générale du droit*, Paris, Dalloz, 1989, p. 123.

⁹⁴ H. Kelsen, *Théorie générale du droit et de l'Etat*, Paris, LGDJ, 1997, p. 271.

Toutefois, il n'est pas exclu que la loi de finances finance une diversité de campagne électorale au cours d'une année électorale. C'est généralement le cas pour les élections couplées ou de l'organisation d'une diversité d'élection dans une année. Par ce fait, l'exécution des dépenses de campagne électorale n'admet la pluri-annualité. Sa portée est limitée par l'aménagement du principe d'annualité en droit électoral au Cameroun.

La négation implicite de l'exécution échelonnée des dépenses de la campagne électorale est affirmée en droit camerounais. Elle est l'implication immédiate de la prévision annuelle des dépenses de campagne électorale au Cameroun. L'attribution des fonds aux charges financières de la campagne électorale n'a vocation à s'étendre d'une année à une année. Formellement il n'est nulle part indiqué le prolongement des recettes financières au-delà de l'année électorale. La proscription du réaménagement des charges financières de l'État est avérée. Ces règles « *interviennent pour un exercice, étant précisé que ce dernier s'étend pour une année civile* »⁹⁵. L'échéance électorale entraîne automatiquement l'extinction de l'obligation de la puissance publique souveraine en la matière. L'année civile demeure le référentiel et l'échéance de droit commun de l'allocation des dotations à la campagne électorale au Cameroun. Il va sans dire que l'on ne peut concevoir qu'« *elle prévoit une dimension pluriannuelle* »⁹⁶. Par ce fait, l'exécution des fonds alloués à la campagne électorale émascule l'aménagement du principe d'annualité au Cameroun. Elle le fait en assouplissements le principe de l'annualité « *à la fois sur les dépenses de fonctionnement et sur celles d'investissement* »⁹⁷.

Les allocations aux charges de la campagne électorale ne s'étendent au long de l'année civile comme le budget de droit commun. Elles s'accolent particulièrement à l'échéance électorale et précisément à la période fixée pour la campagne électorale au Cameroun. Elles ventilent financièrement non pas l'année électorale mais de manière restrictive le cadre temporel de la campagne électorale. La campagne électorale est ouverte à partir du quinzième jour précédant le scrutin. Elle prend fin la veille du scrutin à minuit⁹⁸. Au Burkina Faso, les dates et heures d'ouverture et de clôture de la campagne électorale sont fixées par décret⁹⁹. Au Burundi, Elle est ouverte par décret du Président de la République le seizième jour qui précède celui du scrutin. Elle est close quarante-huit heures avant le scrutin. S'il y a lieu de procéder au second tour, la campagne électorale est à nouveau ouverte dès la proclamation des résultats du premier tour. Elle est close quarante-huit heures avant le

⁹⁵ W. GILLES, *Les principes budgétaires et comptables publics op.cit.*, p. 84.

⁹⁶ *Idem.*

⁹⁷ E.-C LEKENE DONFACK, *Finances publiques camerounaises op.cit.*, p. 64.

⁹⁸ Article 87 alinéa 1 de la loi n°2012/001 *op.cit.*

⁹⁹ Article 68 de la Loi n° 005-2015/CNT du 7 avril 2015 modifiant et complétant le Code électoral du Burkina Faso.

second tour¹⁰⁰. En Côte d'Ivoire, Les dates d'ouverture et de clôture de la campagne électorale sont fixées par décret en Conseil des Ministres sur proposition de la Commission chargée des élections¹⁰¹. Au Bénin, la campagne électorale est déclarée ouverte par décision de la Commission électorale nationale autonome (CENA). Sous réserve des dérogations prévues par la loi, elle dure 15 jours. Elle s'achève, la veille du scrutin à minuit, soit 24 heures avant le jour du scrutin¹⁰².

Au Niger la durée de la campagne électorale varie d'une élection à une autre. Pour les élections présidentielle et législative, la campagne électorale est ouverte 21 jours avant le scrutin. Elle est close l'avant-veille à minuit¹⁰³. Or, Pour les élections régionales et municipales, la campagne électorale est ouverte 10 jours avant le jour du scrutin et close l'avant-veille à minuit¹⁰⁴. A Madagascar, la durée de la campagne électorale est de : - trente jours, pour l'élection du Président de la République et le référendum ; - vingt et un jours, pour les élections législatives et sénatoriales ainsi que les autres élections territoriales¹⁰⁵. Par ce fait, les allocations aux charges de la campagne électorale ne connaissent la portée identique que l'exécution de droit commun du budget au Cameroun. Le début de l'échéance et la fin de l'échéance de la campagne électorale varie dans les États de l'Afrique noire francophone. De manière chiffrée, il est établi des points de rapprochement et de distanciation au début et à la fin de la campagne électorale en Afrique. La durée d'exécution des allocations financières s'insère dans une portion de l'année civile au Cameroun et dans les États de l'Afrique noire francophone. Autrement dit, la ventilation financière de l'opération électorale ne s'étale dans le temps comme l'année civile. Elle est restreinte à l'échéance de la campagne électorale au Cameroun. C'est dans cette fourchette que l'on perçoit « *le minimum de dotations que le gouvernement juge indispensable pour poursuivre l'exécution* »¹⁰⁶ de la dépense de campagne électorale. Dans ce sens, l'État pourvoit aux dépenses publiques par le principe de spécialité des crédits.

2. La formation du financement public par le principe de la spécialité des crédits

L'État pourvoit aux dépenses publiques par le principe de la spécialité des crédits au Cameroun. La puissance publique souveraine attribue une destination aux allocations budgétaires au Cameroun. Celle-ci concerne les fonds de financement de certaines dépenses de la campagne électorale.

¹⁰⁰ Article 25 du Code électoral du Burundi.

¹⁰¹ Article 28 du Code électoral de Côte d'Ivoire.

¹⁰² Article 53 du Code électoral du Bénin.

¹⁰³ Article 53 du Code électoral du Niger.

¹⁰⁴ Article 53 du Code électoral du Niger.

¹⁰⁵ Article 41 du Code électoral de Madagascar.

¹⁰⁶ E.-C LEKENE DONFACK, *Finances publiques camerounaises*, *op.cit.*, p. 70.

La fixation des fonds publics nécessaire au financement des dépenses de la campagne électorale résulte de l'activité du parlement. Ce qui devrait naturellement « *concourir accessoirement à prévenir des difficultés financières futures* »¹⁰⁷. Le parlement est interpellé à partir de sa fonction d'autorisation budgétaire. La discussion du budget reste aujourd'hui encore un moment solennelle de la rentrée d'automne¹⁰⁸. C'est globalement « *à partir de celui-ci que les assemblées nationales et locales exercent leurs compétences en matière d'autorisation budgétaire* »¹⁰⁹. L'autorisation du parlement de dépenser s'illustre par la fixation du montant à dépenser par l'autorité en charge de l'exécution du budget. S'intégrant dans le domaine de compétence de la représentation nationale reposant initialement sur la préparation du projet de budget, la limitation de la dépense sur les crédits inscrits. En théorie, « *Les dépenses budgétaires ne peuvent être autorisées que par une loi de finances* »¹¹⁰. Enfin, « *les dépenses budgétaires de l'État sont présentées en titres, ainsi qu'il suit : d. titre IV : les dépenses de transfert : - subventions ; transferts* »¹¹¹. C'est dans les dépenses de transfert que l'on range les fonds destinés au financement de la campagne électorale. Car ceux-ci ne peuvent être rangés dans les dépenses de personnel, des biens, et de services, les dépenses d'investissement, et les autres dépenses.

L'une des implications du principe de spécialité est l'introduction d'une adoption en détail des composantes du projet de budget. Le parlement est tenu de privilégier un examen méticuleux devant conduire à un vote détaillé des composantes du projet de budget. L'assignation de la présentation d'un projet de budget détaillé de l'exécutif devrait se relayer au cas d'espèce. Le vote détaillé assigné au parlement par le principe de spécialité s'étend sur l'adoption des recettes publiques au Cameroun. Le parlement s'acquitte d'une obligation constitutionnelle en matière budgétaire. Car le parlement jouit d'une diversité de prérogatives allant de l'activité normative, à celle de contrôle de l'action du gouvernement. Au niveau central le principe de spécialité revalorise les autorisations du parlement. En l'espèce, le parlement agit et intervient exclusivement dans le cadre d'une habilitation constitutionnelle. La Constitution « *constitue de ce point de vue un pilier qui permet d'affirmer d'une part l'existence d'un contenu matériel stable des finances publiques et d'autre part, l'institution des acteurs aux attributions multiples et variées* »¹¹². En plus, celles-ci « *sont les pièces maîtresses et permettent*

¹⁰⁷ J.-L. CHARTIER, A. DOYELLE, « Les Chambres régionales des comptes et les collectivités en grave difficulté financière », *AJDA*, 1922, p. 723.

¹⁰⁸ R. CHINARD, « Loi de finances : quelle marge de manœuvre pour le Parlement ? », *Pouvoirs*, n°64, 1993, p. 100.

¹⁰⁹ W. GILLES, *Les principes budgétaires et comptables publics*, Paris, LGDJ-Lextenso éditions, 2009, p. 101.

¹¹⁰ Article 27 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 *op.cit.*

¹¹¹ Article 28 d de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 *op.cit.*

¹¹² J. BIAKAN, « La Constitution et les finances publiques au Cameroun », *RAFIP*, n°2, 2017, p. 16.

d'élever le budget de l'Etat comme cadre privilégié des finances publiques »¹¹³ du parlement au Cameroun.

L'une des particularités du principe de spécialité en droit public financier est l'attribution d'une destination à une dépense publique. La destination de la dépense publique est spécifique et habilitée par l'organe délibérant du pouvoir législatif camerounais. Le parlement se charge de l'affectation des recettes publiques aux dépenses de la campagne électorale. Dans son aménagement, « *Un crédit budgétaire est le montant maximum des dépenses que le parlement autorise au Gouvernement à engager et à payer, pour un objet déterminé, au cours de l'exercice budgétaire* »¹¹⁴. Il s'agit d'une exigence « *dont le plein respect et la stricte observance tout au long des processus budgétaires nationaux sont garantis de quelque autre façon* »¹¹⁵. La prescription des destinations aux crédits votés résulte de l'habilitation du parlement à dépenser. Par la fixation des crédits globaux, il est déterminé la masse budgétaire des dépenses de campagne électorale. Le principe de spécialité introduit le dédoublement au caractère limitatif de la spécialité des crédits. La spécialité des crédits concerne principalement les dépenses ventilées de manière la plus précise possible afin d'éviter les risques d'abus, de gaspillage. Les crédits votés par le parlement et qui valent autorisation de dépenser ont en principe un caractère limitatif. Par ailleurs, il est établi les unités de spécialité des crédits. Il est formellement admis que « *au sein de chaque chapitre, les crédits sont présentés par sections, programmes, actions, articles et paragraphes* »¹¹⁶. La section est la destination fonctionnelle de la dépense¹¹⁷. L'article détermine l'unité administrative destinataire de la recette ou de la dépense¹¹⁸. Le paragraphe correspond à la nature économique de recette ou de la dépense¹¹⁹. Le programme est un ensemble d'actions à mettre en œuvre au sein d'une administration pour la réalisation d'un objectif déterminé dans le cadre d'une fonction¹²⁰. Par ailleurs, l'État procède aussi à la répartition des fonds de financement de la campagne électorale.

II. La répartition restrictive des fonds de financement de la campagne électorale

L'État participe aussi directement à la répartition des fonds destinés au financement de la campagne électorale au Cameroun. Il se charge d'attribuer de manière égalitaire ou proportionnelle la masse budgétaire due à chaque parti politique en propagande électorale. Dans ce cadre, « *les*

¹¹³ *Idem.*

¹¹⁴ Article 29 alinéa 1 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 *op.cit.*

¹¹⁵ V. M. TIRARD, « L'intégration budgétaire croissante en Europe : entre théorie et réalité », *RMCUE*, n°569, 2013, pp. 337-343.

¹¹⁶ Article 9 alinéa 1 de la loi n°2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'État au Cameroun.

¹¹⁷ Article 9 alinéa 2 de la loi n°2007/006 *op.cit.*

¹¹⁸ Article 9 alinéa 3 de la loi n°2007/006 *op.cit.*

¹¹⁹ Article 9 alinéa 4 de la loi n°2007/006 *op.cit.*

¹²⁰ Article 8 de la loi n°2007/006 *op.cit.*

modalités de répartition de la dotation légale sont définies à l'article 11 de la loi »¹²¹. Cette loi « détermine aussi les conditions d'utilisation de l'allocation publique »¹²². C'est sous cette bannière que les fonds sont répartis par tranche aux partis politiques ayant effectivement pris part à la campagne électorale (A). Par ailleurs, lesdits fonds ne s'étendent au désistement et à la non-participation effective à ladite campagne. En l'espèce, il est procédé à la restitution des fonds au Trésor public camerounais (B).

A. L'attribution par tranche aux partis politiques en campagne électorale

La première modalité de répartition du financement de la propagande électorale est la division des fonds publics par tranche au Cameroun. En procédant par une répartition, l'Etat ventile de manière égalitaire ou proportionnelle les fonds publics destinés à la campagne électorale. C'est dans ce sens que « L'article 6 de la loi prescrit que ces fonds sont divisés en deux tranches »¹²³. Il s'agit de l'une des modalités « de l'utilisation moderne de la dépense publique »¹²⁴. La législation prescrit l'attribution de la première tranche (1) et la seconde tranche aux acteurs ayant effectivement pris part à la campagne électorale au Cameroun (2).

1. L'attribution de la première tranche du financement de la campagne électorale

L'État procède par la scission des fonds destinés au financement de certaines dépenses des partis politiques et des candidats au cours de la campagne électorale. Par ce fait, il se charge de l'attribution de la première tranche dudit financement aux partis politiques participant effectivement à la campagne électorale au Cameroun. Dans ce cadre, cette attribution aux acteurs électoraux tient compte de certaines exigences objectives.

De manière formelle, l'attribution de la première tranche du financement de la campagne électorale repose sur des formalités précises. Elle distingue d'une part les exigences liées aux élections législatives et sénatoriales¹²⁵ et celles liées à l'élection présidentielle au Cameroun¹²⁶. En procédant par une interprétation littérale, l'attribution de la première tranche au financement de la campagne électorale se fait indifféremment de l'élection en cause après la publication des listes de candidature. Autrement dit, le premier virement en vue de l'effectivité de la campagne aux élections présidentielle, législative et sénatoriale se fait après la diffusion de la liste de candidature. En ce sens, tout virement avant et après ces formalités s'expose à la violation de la loi et partant fonde le

¹²¹ A.-D. OLINGA, *La Constitution de la République du Cameroun*, 1^{ère} éd., *op.cit.*, p. 247.

¹²² ABDOULKARIMOU, *La pratique des élections au Cameroun 1992-2007. Regards sur un système électoral en mutation*, *op.cit.*, p. 168.

¹²³ *Idem*, p. 168.

¹²⁴ ISSA ABIABAG., *Le renouveau budgétaire au Cameroun*, *op.cit.*, p. 26.

¹²⁵ Article 285 de la loi n°2012/001 du 19 avril 2012 *op.cit.*

¹²⁶ Article 286 de la loi n°2012/001 *op.cit.*

recours pour excès de pouvoir. Les cas d'ouverture du recours d'excès ont été construits de manière échelonnée par le juge administratif et systématisés par la doctrine. Sous cette bannière, « *il s'agit essentiellement d'une action visant un acte administratif et non d'un procès entre partie comme c'est le cas en droit privé* »¹²⁷. Posant « *le contentieux de l'excès de pouvoir* »¹²⁸, les cas d'ouverture du recours pour excès de pouvoir supposent la constatation des illégalités susceptibles de vicier l'acte administratif unilatéral. Au regard de l'effort de catégorisation de la doctrine camerounaise¹²⁹, laquelle renvoie à « *les classifications théoriques* »¹³⁰, le recours pour excès de pouvoir intègre respectivement la légalité externe et la légalité interne de l'acte administratif unilatéral. Techniquement, « *on regroupe sous cette rubrique : l'incompétence, le vice de forme et de procédure* »¹³¹. Or, « *la seconde catégorie est relative à la légalité interne de l'acte ; il s'agit du défaut de base légale, de la violation d'une disposition et du détournement de pouvoir* »¹³². Le vice de forme¹³³, l'incompétence¹³⁴, la violation d'une disposition légale ou réglementaire¹³⁵, le détournement de pouvoir¹³⁶ ont des assises prétoriennes en droit camerounais. Ainsi l'acte administratif de virement de la première tranche au financement de la campagne électorale est susceptible de recours pour excès de pouvoir s'il viole l'un des cas de la légalité de l'acte.

Cependant, le contentieux du financement de la campagne électorale a plutôt fait la part belle au juge constitutionnel. La juridiction constitutionnelle camerounaise s'est prononcée lors du contentieux post électoral du 07 octobre 2018 touchant au financement de la campagne à l'élection présidentielle. L'occasion a été donnée au juge constitutionnel de clarifier des dispositions demeurées lacunaires jusqu'ici. En se prononçant sur la prétendue violation de l'article 286 alinéa 1 du Code électoral, le juge constitutionnel dénie l'attribution inégalitaire des fonds publics entre les candidats en campagne à l'élection présidentielle. Car selon le requérant, le candidat BIYA Paul du Rassemblement Démocratique du Peuple

¹²⁷ Ph. NGOLE NGWESE, J. BINYOUN, *Eléments de contentieux administratif camerounais*, Yaoundé, L'Harmattan, 2010, p. 159.

¹²⁸ J.-L. AUSTIN, C. RIBOT, *Droit administratif général*, Paris, Litec, 2007, 5^{ème} éd., p. 309.

¹²⁹ Ph. NGOLE NGWESE, J. BINYOUN, *Eléments de contentieux administratif camerounais*, *op.cit.*, p. 163.

¹³⁰ G. DUPUIS, M.-J. GUEDON, P. CHRESTIEN, *Droit administratif*, Paris, Armand Colin, 2002, 8^{ème} éd., p.592.

¹³¹ Ph. NGOLE NGWESE, J. BINYOUN, *Eléments de contentieux administratif camerounais*, *op.cit.*, p. 163.

¹³² *Idem*.

¹³³ V. arrêt n°121/CFJ/CAY du 08 décembre 1970, *Sitamzé Urbain c/État du Cameroun oriental* ; jugement n°71/CS/CA du 13 mai 1976, *Bene Bella Lambert c/État du Cameroun*.

¹³⁴ V. arrêt n°7678/CCA du 27 décembre 1957 ; *Sieur Ndjock Paul c/ État du Cameroun*.

¹³⁵ V. jugement n°55/CS/CA du 22 avril 1976, *Mbarga Emile c/État du Cameroun* ; jugement n°17/CS/CA du 3 février 1977, *Mineli Elomo Bernard Marie c/ État du Cameroun* ; jugement n°33/CS/CA du 31 mars 1977, *Koneba Samuel c/ État du Cameroun* ; arrêt n°336/TE du 22 décembre 1964 ; *Sieur Biba Théophile c/ État du Cameroun*.

¹³⁶ Arrêt n°120/CFJ/CAY du 8 décembre 1970, *Bilae Jean c/ État du Cameroun* ; arrêt n°160/CFJ/CAY du 8 juin 1971, *Fouada Mballa Maurice c/ État du Cameroun*.

Camerounais aurait bénéficié en sus des fonds concernés des moyens exorbitants pour mener sa campagne électorale. S'inscrivant en faux contre ces conclusions, le juge constitutionnel affirme que : « *Attendu que le Professeur Maurice KAMTO soutient que les fonds publics mis à la disposition des candidats pour le financement de leur campagne électorale n'ont pas été répartis de façon égalitaire entre ces derniers : (...) que cependant, il n'apporte aucun élément de preuve à ces allégations qui, en réalité, est sans fondement* »¹³⁷. Ainsi, l'irrecevabilité des conclusions du requérant résulte de la vacuité de ses moyens de preuves. La preuve demeure alors quelque chose d'extrêmement important dans la vie juridique. Dans ce sens devant le juge, ce que l'on prouve c'est le fait et non la règle de droit censée s'appliquer. Par le fait du juge constitutionnel, il est apporté une précision sur la preuve utile de celle inutile dans un procès. « *La preuve n'est pas utile si le fait à prouver est sans importance pour la conviction du juge ; le juge pourra donc refuser une offre de preuve s'il est convaincu que celle-ci est inutile* »¹³⁸. Par ailleurs, « *la preuve est aussi inutile si elle vise à détruire une présomption irréfragable* »¹³⁹. Enfin, le juge se montre libéral dans la recevabilité des moyens de preuve. Le système de la preuve s'est progressivement enrichi et adapté à l'évolution des mœurs et des nouvelles technologies de l'information et de la communication. La modernisation du droit « *a rationalisé les preuves et les a adaptées à l'évolution technologique* »¹⁴⁰. Les éléments de preuve fournis par le requérant n'ont pas emporté la conviction du juge constitutionnel camerounais. Le juge apprécie selon son intime conviction la recevabilité de la preuve.

Le juge constitutionnel procède par une clarification substantielle du financement de la campagne à l'élection présidentielle. En procédant par une réécriture du Code électoral, il dénoue les lacunes de la disposition législative querellée. Le juge constitutionnel camerounais clarifie spécifiquement l'échéance du virement des fonds de financement de la campagne électorale. Il indique qu'il convient de préciser que l'article 286 (1) évoqué n'indique pas le nombre de jours minimal ou maximum qui devrait séparer la publication de la liste des candidats à la remise des fonds de campagne. La disposition en cause se borne d'indiquer que ces fonds doivent être reversés après la publication de la liste des candidats. Le juge affirme « *Que s'agissant des fonds de campagne, ils doivent nécessairement être remis aux candidats avant le début de la campagne ; (...) Que la remise des fonds destinés au financement de la campagne électorale a donc été faite dans les délais prévus par l'article 286 du Code électoral ; -Que le moyen n'est donc pas fondé ;* »¹⁴¹.

¹³⁷ Décision n°029/G/SRCER/CC/2018 du 17 octobre 2018, affaire *sieur Maurice KAMTO c/ ELECAM, RDPC, UDC, FPD, ADD, MCNC, PURS*.

¹³⁸ J.-M. TCHAKOUA, *Introduction générale au droit camerounais*, *op.cit.*, pp. 195-196.

¹³⁹ *Idem*, p. 196.

¹⁴⁰ *Ibidem*, p. 195.

¹⁴¹ Décision n°029/G/SRCER/CC/2018 du 17 octobre 2018, affaire *sieur Maurice KAMTO c/ ELECAM, RDPC, UDC, FPD, ADD, MCNC, PURS* *op.cit.*

Enfin, les modalités de répartition des fonds publics destinés au financement de la campagne électorale présentent certains points de spécificité. Les règles relatives au premier versement ne s'étendent à toutes les élections politiques nationales au Cameroun. En ce qui concerne les élections législatives et sénatoriales, la première tranche est servie après la publication des listes de candidats, à tous les partis politiques au prorata des listes présentées et acceptées dans les différentes circonscriptions électorales. Or, en ce qui concerne l'élection présidentielle, la première tranche est après la publication de la liste des candidats allouée sur une base égalitaire aux différents candidats.

2. L'attribution de la seconde tranche de financement pour la campagne électorale

L'État procède également à l'attribution de la seconde tranche de financement pour la campagne électorale au Cameroun. La répartition des fonds publics en vue de la propagande électorale s'effectue après la proclamation des résultats électoraux et ce, de manière proportionnelle aux résultats obtenus. De plus, « *Il faut relever ici que les fonds destinés au financement public de la campagne électorale sont différents de ceux destinés au fonctionnement des partis politiques* »¹⁴². Il devient un leurre d'admettre que « *l'État n'avait en effet jamais financé la campagne électorale* »¹⁴³.

L'attribution de la seconde tranche du financement de la campagne électorale aux élections politiques nationales tient compte de deux règles précises. La masse budgétaire affectée à la propagande électorale intègre respectivement l'idée de proportionnalité et s'attache à la proclamation des résultats électoraux au Cameroun. Le second décaissement hisse les résultats électoraux en référence. Car il est subséquent à la proclamation des résultats électoraux par la juridiction constitutionnelle au Cameroun. Il s'agit là, de l'un des pouvoirs du juge électoral. Il va sans dire que « *les pouvoirs conférés au Conseil constitutionnel sont certainement caractéristiques d'un contentieux de pleine juridiction* »¹⁴⁴. En droite ligne, « *le juge électoral applique une jurisprudence constante en la matière, en vérifiant si les voix contestées ne modifient pas le résultat d'ensemble* »¹⁴⁵. Mieux, « *Elles recourent, dans bien des espèces, à une technique spécifique, le principe de l'influence déterminante : une irrégularité n'entraîne l'annulation de l'élection qu'à la double condition* »¹⁴⁶. La théorie de l'influence significative sur les résultats électoraux a été approfondie par la doctrine

¹⁴² ABDOULKARIMOU, *La pratique des élections au Cameroun 1992-2007. Regards sur un système électoral en mutation*, op.cit., p. 168.

¹⁴³ *Idem*, p.169.

¹⁴⁴ B. MALIGNER, « Le Conseil constitutionnel, juge des opérations et des finances électorales », op.cit., p. 56.

¹⁴⁵ F. MELEDJE DJEDJRO, « Le contentieux électoral en Afrique » *Pouvoirs*, n°129, La démocratie en Afrique, 2009, p. 148.

¹⁴⁶ S. BOLLE., « Les juridictions constitutionnelles africaines et les crises électorales », in *Les Cours constitutionnelles et les crises*, Association des Cours Constitutionnelles ayant en Partage l'Usage du Français 5ème Congrès, Cotonou, 22-28 juin 2009, p. 13.

africaine en l'occurrence Tchouwa Jean-Claude¹⁴⁷, Badet Gilles¹⁴⁸ et Guéssélé Isseme¹⁴⁹. Dans l'affaire PDS, UFDC, SDF, UNDP de 2002¹⁵⁰, le juge affirme en substance : « *Attendu que ce nouveau décompte, donne au RDPC une majorité relative, entraînant le partage des sièges à raison de deux (02) pour ledit parti et un (01) siège pour le SDF* ». Dans ce sens, « *En cas d'erreur dans le calcul des résultats, le Conseil constitutionnel peut rectifier les chiffres* »¹⁵¹. Lorsqu'il est impossible de quantifier les irrégularités électorales, le juge constitutionnel ne se contente pas d'une simple rectification. Il procède énergiquement à l'annulation de l'élection en cause¹⁵². En outre, la répartition proportionnelle fait irruption dans l'attribution de la seconde tranche du financement de la campagne des élections politiques nationales.

La répartition proportionnelle fait irruption dans l'attribution de la seconde tranche du financement de la campagne des élections politiques nationales au Cameroun. La répartition proportionnelle dudit financement aux élections législatives et sénatoriales se fait en fonction du nombre de siège obtenus. La disposition législative en cause n'indique pas les modalités de cette répartition. Un mutisme plane sur la règle de la forte moyenne ou la règle du fort reste. Or, l'attribution de la seconde tranche de financement de la campagne à l'élection présidentielle concerne exclusivement les candidats ayant obtenus au moins 5% des suffrages exprimés. Ainsi une spécificité importante liée au financement de la propagande électorale subsiste au sein des élections politiques nationales.

B. La restitution des fonds publics non utilisés au Trésor public

L'État se charge de récupérer les fonds publics non utilisés à la campagne électorale au Cameroun. Le parti politique en cause est tenu de reverser en totalité la somme reçue au titre du premier versement en cas de désistement ou de la non-participation effective à la campagne électorale. Cette *manière de procéder incite « quant à l'utilisation réelle de ces fonds »*¹⁵³.

¹⁴⁷ J.-C. TCHEUWA, « Les principes directeurs du contentieux électoral camerounais : à propos de l'influence significative sur le résultat du scrutin dans sa mise en œuvre à l'occasion des élections législatives et municipales du 22 juillet 2007 », *RFDC* 2011/2, n°86, pp. 1-29.

¹⁴⁸ G. BADET, « Le contentieux des élections nationales en Afrique noire francophone », in F.-J. AÏVO (dir.), *La Constitution béninoise du 11 décembre 1990 : un modèle pour l'Afrique ? Mélanges en l'honneur de Maurice Ahanhanzo Glèlè*, Paris, L'Harmattan, 2014, p. 391.

¹⁴⁹ L.-P. GUESSELE ISSEME, « La protection du droit de vote par les juges constitutionnels béninois et camerounais : Réflexion sur la garantie des droits fondamentaux dans les États d'Afrique noire francophone » *op.cit.*, p. 83.

¹⁵⁰ Arrêt n°96/CE du 17 juillet 2002, *affaire PDS, UFDC, SDF, UNDP c/ MINAT*.

¹⁵¹ D. TURPIN, *Droit constitutionnel*, Paris, PUF, 1986, 1^{re} éd., p. 428.

¹⁵² Arrêt n°27/CE/01-02 du 17 juillet 2002, *affaire Social Democratic Front (SDF), Union Nationale pour la Démocratie et le Progrès (UNDP) c/ Etat du Cameroun (Circonscription de la Mjifi)*. (6^{me} rôle) : « *Attendu que la falsification ainsi opérée a faussé les résultats du scrutin et en a violé de ce fait le principe de la sincérité ; ---Qu'il s'ensuit que l'élection concernée encourt l'annulation, loin d'une simple rectification de ses résultats ;* ».

¹⁵³ ABDOULKARIMOU, *La pratique des élections au Cameroun 1992-2007. Regards sur un système électoral en mutation*, *op.cit.*, p. 175.

Davantage, « *cette participation est (...) financière, par le remboursement des dépenses engagées par les candidats ou listes* »¹⁵⁴.

Formellement, il est admis que « *est tenu de reverser au trésor public la totalité de la somme reçue au titre de la première tranche visée à l'alinéa 1 ci-dessus : - tout candidat qui se désiste avant le scrutin ; - tout candidat qui ne participe pas effectivement à la campagne électorale* »¹⁵⁵. Ainsi, l'État prescrit le remboursement de la totalité des sommes reçues par les partis politiques au Trésor public (1) et ce, au titre exclusif du versement de la première tranche à l'élection présidentielle (2).

1. La prescription de la restitution des sommes reçues au Trésor public

L'État prescrit le remboursement de la totalité de somme reçue au titre de la première tranche exclusive au Trésor public au parti politique au Cameroun. Celle-ci s'insère dans les prérogatives de puissance publique. L'idée du privilège du préalable et de l'exécution d'office se déploie sur l'indu du parti politique ou du candidat. L'abus de la mise en œuvre de cette prérogative est susceptible de constituer des voies de fait administratives au Cameroun.

La prescription du remboursement des sommes reçues au trésor public s'insère dans les prérogatives de puissance publique de l'État. La récupération de l'indue, l'utilisation dévoyée des fonds publics attribués à la campagne électorale restaure le privilège du préalable de la puissance publique souveraine. L'avantage exclusif de l'État est de sommer le parti politique en cause de reverser en intégralité la somme perçue après la publication des listes à l'élection présidentielle au Cameroun. Ainsi, la prescription du remboursement des sommes reçues au trésor public « *s'impose au particulier du seul fait que l'administration est présumée investie d'une mission d'intérêt général* »¹⁵⁶. La prescription du remboursement des sommes reçues au trésor public implique l'exécution d'office de la part du parti politique ou du candidat en cause. En l'espèce, l'État par le truchement de l'administration active dispose des moyens pour faire exécuter ses décisions par les administrés. La restitution de l'indue aux candidats ne doit reposer sur une négociation ou une faculté pour ceux-ci de s'exécuter au Cameroun. En ce sens, l'administration active dispose d'une diversité de moyens juridiques pour faire face à un refus d'exécution de la décision administrative. L'exception reconnue à l'exécution forcée n'est pas extrêmement rare, car « *l'exécution forcée est interdite à l'administration avant l'intervention du juge, explique Romieu* »¹⁵⁷.

¹⁵⁴ F. PHILIZOT, « Campagne électorale. Quel rôle pour l'État ? », *op. cit.*, p. 30.

¹⁵⁵ Article 286 alinéa 2 de la loi n°2012/001 du 19 avril 2012 *op.cit.*

¹⁵⁶ R. CABRILLAC (dir.), *Dictionnaire du vocabulaire juridique*, 1^{ère} éd., *op.cit.*, p. 217.

¹⁵⁷ G. DUPUIS, M.-J. GUEDON, P. CHRESTIEN, *Droit administratif*, 8^{ème} éd., *op.cit.*, p. 467.

En France, le principe de l'exécution forcée s'est pendant longtemps abreuvée à l'affaire « Société immobilière de Saint-juste »¹⁵⁸. Les idées développées par le commissaire du gouvernement ROMIEU que l'idée essentielle est que l'administration ne doit pas en principe exécuter de force ses propres décisions. C'est l'emploi des sanctions pénales, prononcées par le juge répressif, qui doit assurer normalement l'exécution des actes administratifs. Mais les sanctions pénales sont impossibles lorsqu'aucun texte législatif ne les a prévues. C'est davantage la substance de l'adage latin « *nullum crimen nula poena sine lege* ».

Par ailleurs, « *le principe de l'illicéité de l'exécution forcée administrative doit être assorti d'exceptions* »¹⁵⁹. Certaines sources formelles du droit peuvent habiliter l'administration à utiliser la force sans recourir à l'autorisation de l'autorité judiciaire. L'urgence de faire face à la nécessité publique, de prévenir un péril imminent peut fonder l'utilisation de la force par l'administration. S'il n'y a pas de sanctions pénales pour les infractions à la décision et si, par suite, l'exécution administrative est seule possible¹⁶⁰. Cela étant, l'exécution forcée en l'absence de sanction pénale n'est pas une hypothèse très fréquente. Le développement conséquent des sanctions administratives a pour effet direct la réduction de la portée de l'exécution forcée.

Le juge administratif camerounais n'hésite pas à dénoncer l'irrégularité à l'exécution d'office d'une décision. Il l'a fait en matière domaniale et foncière pour dénoncer l'inobservation de l'échéance de la mise en demeure. Il s'est explicitement prononcé dans des affaires en 1971¹⁶¹, 1981¹⁶², 1982¹⁶³ et 2010¹⁶⁴. Il s'agit de manière illustrative des affaires constitutives de voie de fait. L'initiation de la définition de la voie de fait remonte à 1968¹⁶⁵. La voie se décompose en la méconnaissance flagrante des pouvoirs de l'Administration et ce en, l'absence de circonstances exceptionnelles ou d'urgence laquelle porte atteinte à la propriété privée mobilière. L'évolution prétorienne de la notion de voie de fait a abouti à l'adjonction de la protection du particulier victime de voie de fait au Cameroun. L'extension de cette conception fut initialement

¹⁵⁸ TC 2 décembre 1902, *Société Immobilière de Saint-juste*, R. 713, concl., J. ROMIEU.

¹⁵⁹ G. DUPUIS, M.-J. GUEDON, P. CHRESTIEN, *Droit administratif*, 8^{ème} éd., *op.cit.*, p. 467.

¹⁶⁰ V. TC 12 mai 1949, Dumont, R. 596, *RDP*, 1949.371, note M. Waline.

¹⁶¹ CFJ/CAY, Jugement n°15/71 du 31 mars 1971, *Commune de plein exercice de Yaoundé c/ Nkwenkam Moblie Luc*.

¹⁶² CS/CA, Jugement n°63/81 du 11 juin 1981, *Simo Njienou Jean-Jacques c/ Commune urbaine de Bafoussam*.

¹⁶³ CS/CA, Jugement n°73/82 du 30 septembre 1982, *Fambou c/ Commune de Mbalmayo*.

¹⁶⁴ CS/CA, Jugement n°183/2010 du 23 juin 2010, *Waffo Wokam Lucie c/ Etat du Cameroun*.

¹⁶⁵ CFJ/AP, Arrêt n°8 du 16 octobre 1968, *Etat fédéré du Cameroun oriental c/ Max Keller Ndongo* ; CFJ/AP, Arrêt n°10 du 17 octobre 1968, 1°) *Mve Ndongo*, 2°) *Procureur Général près la Cour Fédérale de Justice c/ NGABA Victor*

posée dans l'affaire *Atangana Ntonga de 1978*¹⁶⁶. La voie de fait est aussi constituée en droit positif camerounais, lorsque l'Administration porte atteinte à une liberté individuelle¹⁶⁷.

Au regard de ce qui précède, l'Administration publique se réfère à ses prérogatives de puissance publique pour assurer la destination effective des fonds débloqués pour la campagne électorale. L'allocation des fonds publics vise exclusivement la couverture de certaines charges liées à la propagande électorale. Toutefois, la restitution des sommes indues ne concerne ni toutes les élections politiques nationales ni l'ensemble des tranches de décaissement. L'idée établit que la restitution des fonds publics au trésor public concerne exclusivement la première tranche décaissée en vue de la campagne électorale au Cameroun.

2. La prescription de la restitution exclusive de la première tranche à l'élection présidentielle

L'État prescrit la restitution exclusive de la première tranche décaissée en vue de l'élection présidentielle au trésor public au Cameroun. L'application de cette prescription concerne les cas de désistement du candidat avant le scrutin et la non-participation effective du candidat à la campagne électorale. Par ce fait, il est précisé le cadre de restitution du premier versement au titre de la campagne électorale au Cameroun.

C'est par le fait d'une décision décisive et exécutoire que l'État formule l'obligation de restituer les sommes indues de la campagne électorale. Aucunement l'administration publique de manière inconnue ou méconnue car l'action administrative se fait toujours ressentir sur la situation juridique des administrés au Cameroun. Jamais l'Administration publique ne s'est présentée physiquement aux administrés. L'administration imprime l'action à travers l'acte administratif unilatéral au Cameroun. Ce dernier est « *la caractéristique essentielle de l'institution publique* »¹⁶⁸. Et au sein de l'État, la souveraineté interne incarne cette autorité en tant que « *puissance de commandement qui se manifeste par des actes unilatéraux (...)* » traduisant « *un rapport de subordination entre l'auteur et l'adressataire de la norme* »¹⁶⁹. En droit du contentieux administratif, la diversité des formes de l'acte administratif unilatéral est admise. Elle est davantage l'œuvre des constructions prétoriennes camerounaises. C'est dans l'affaire Tchungi Charles contre État du Cameroun de 1979 que le juge administratif consacre la diversité des formes de l'acte administratif

¹⁶⁶ CS/CA, jugement n°22 du 30 novembre 1978, *Atangana Ntonga Sylvestre c/ État du Cameroun*.

¹⁶⁷ CS/CA, jugement n°12/CS/CA/81-82 du 26 janvier 1982, *Dame Binam née Ngo Njom Fidèle c/ État du Cameroun*.

¹⁶⁸ G. DUPUIS, « La définition de l'acte unilatéral », *Recueil d'études en hommage à Charles Eisenmann*, Paris, Cujas, 1975, p. 205.

¹⁶⁹ O. BEAUD, *La puissance de l'État*, Paris, PUF, coll. Léviathan, 1994, p. 16.

unilatéral au Cameroun¹⁷⁰. Dans ce sens, « *attendu qu'il est vrai que l'acte administratif n'est en principe soumis à aucun formalisme ; que bien qu'il soit le plus souvent écrit, il peut être oral ou résulter de simple agissement* »¹⁷¹. L'action administrative se réalise par un procès-verbal¹⁷², la forme écrite¹⁷³, le silence de l'administration¹⁷⁴, la forme verbale¹⁷⁵, la forme gestuelle¹⁷⁶. Au regard de ces décisions de justice, l'action administrative se réalise au Cameroun sous les formes écrite, verbale, et par abstention de l'autorité administrative compétente. En France, « *le droit administratif, nul ne l'ignore, est un droit fondamentalement jurisprudentiel* »¹⁷⁷. C'est un droit qui est allé plus loin dans sa constitution en adoptant « *de nouvelles règles encore inédites dans la matière* »¹⁷⁸. C'est dans l'une des formes que l'Administration active est en droit de pourvoir à la répétition de l'indue des fonds attribués à la campagne électorale auprès du parti politique. Car les fonds publics attribués à la propagande électorale n'ont été pas utilisés selon les termes de leur allocation par l'État. La décision exécutoire pris en l'espèce se pose alors comme « *un acte de répétition de l'indue au profit de l'administration* »¹⁷⁹. Par

¹⁷⁰ Jugement n°5/CS/CA du 29 novembre 1979, *Tchungi Charles c/ État du Cameroun* : « *Attendu que le contentieux administratif, qu'il s'agisse du recours en annulation ou de pleine juridiction, des litiges portant sur des contrats administratifs ou des recours en appréciation de la légalité, porte sur des actes administratifs qui peuvent être écrits ou verbaux ou constitués en de simples abstentions ou retards pourvu qu'ils portent préjudice* ».

¹⁷¹ Arrêt n°26/CS/AP/A du 27 juin 1996, *Onana Adolphe c/ Communauté urbaine de Yaoundé*.

¹⁷² Jugement n°60/CS/CA du 27 avril 1976, affaire n°152 *Biakolo Max c/ Etat du Cameroun*, jugement n°29/82-83 du 24 février 1983, *Mballa Akoa Adolphe c/ État du Cameroun*.

¹⁷³ Jugement n°7/CS/CA du 26 février 1998, affaire *Dame Takote Megne Madeleine épouse Tignokpa c/Etat du Cameroun* ; jugement n°15/97-98 du 26 mars 1998, *Noucketchokwaga c/Etat du Cameroun* : arrêt n°02/CS/AP/A du 26 décembre 1996, *Atangana Adalbert c/ Etat du Cameroun* ; jugement n°15/CS/CA du 26 janvier 2001, *Succession Mbarga Raphaël c/Etat du Cameroun* ; arrêt n°3/A/AP du 16 décembre 1982, *Essimi Fabien c/Etat du Cameroun*.

¹⁷⁴ Jugement n°5/CS/CA du 29 décembre 1979, *Tchungi Charles c/État du Cameroun* ; jugement n°71/85/86 du 29 mai 1986, *Nsangou Noel c/État du Cameroun*.

¹⁷⁵ Ordonnance n°12/OSE/PCA/78-79 du 07 août 1979, *Dendié Joseph c/Etat du Cameroun* ; recours n°424/88-89 du 20 octobre 1988, jugement n°03/05-06 du 02 novembre 2005 *Sakatu Amveme c/État du Cameroun* ; jugement n°8/CS/CA du 19 décembre 1975, *Tokam Pierre c/État du Cameroun* ; Jugement n°5/CS/CA du 29 décembre 1979, *Tchungi Charles c/État du Cameroun op.cit.*

¹⁷⁶ CS/CA affaire n°343/85-86 du 26 mai 1986, *Le Messenger c/État du Cameroun (Minat)* ; arrêt n°1/A du 16 octobre 1968, *Meka Charles c/ État du Cameroun* ; jugement n°19/CS/CA du 29 janvier 1976, *Koulou Maurice c/État du Cameroun* ; jugement n°131/CS/CA du 26 septembre 1991, *Société Simplex Cameroun c/État du Cameroun*

¹⁷⁷ G. TEBOUL, « Quelques brèves remarques sur la création du droit par le juge administratif dans l'ordre juridique français », in *Le nouveau constitutionnalisme. Mélanges en l'honneur de Gérard CONAC*, Paris, Economica, 2001, p.210.

¹⁷⁸ L.-P GUESSELE ISSEME., « Les fondements jurisprudentiels du droit administrative dans les États de l'Afrique noire francophone : Le cas du Cameroun », in M. ONDOA, P.-E ABANE ENGOLO (dir.), *Les fondements du droit administratif camerounais*, Paris, L'Harmattan, 2016, p.96.

¹⁷⁹ U.-N. EBANG MVE, « L'ordre de recette en droit public camerounais », *RADSP*, Vol. V, n°IX- jan.- juin 2017 p. 172.

ailleurs, le Code électoral énumère les cas de restitution des fonds publics attribués à la campagne de l'élection présidentielle au Cameroun.

Le Code électoral a délimité les cas d'ouverture de la restitution des fonds publics attribués à la campagne à l'élection présidentielle au Cameroun. L'attribution desdits fonds par le Trésor public suppose le désistement du candidat avant le scrutin et la non-participation effective. Cette source formelle du droit demeure lacunaire sur la signification du désistement du candidat et de la détermination de la non-participation effective du parti politique à la campagne électorale. Elle ne renvoie davantage pas à un texte spécifique le soin d'aménager les règles juridiques en la matière. La lacune interne y afférente à cette disposition du code électoral n'est davantage pas dénouée par un texte visé ou par une norme dérivée de celui-ci au Cameroun. En ce sens, le Code électoral s'est arrangé à conserver de manière ésotérique et technique la signification du désistement du candidat avant le scrutin et la non-participation effective du parti politique à la campagne de l'élection présidentielle au Cameroun. Il est donc urgent d'attribuer des significations à ces concepts pour prémunir leur compréhension des interprétations non authentiques.

Le Trésor public demeure l'unique cadre de restitution de la première tranche à l'élection présidentielle au Cameroun. Il est assigné aux partis politiques ou aux candidats de restituer intégralement les sommes non utilisées ou dévoyées de l'utilisation du trésor public. En droit financier et fiscal, le trésor public désigne « *un ensemble de services de l'État rattachés, au ministère des Finances, à la direction générale du Trésor et de la prévision économique* »¹⁸⁰. Quant au vocabulaire juridique, il s'agit de l'ensemble de services dépendant du ministère des Finances et dépourvu de personnalité juridique distincte de celle de l'État. Lesdites structures ont pour missions principales d'effectuer les opérations de recettes et de dépenses des organismes publics et d'assurer la Trésorerie de l'État¹⁸¹. La définition du trésor public du dictionnaire du vocabulaire juridique apparaît moins intelligible que les précédentes¹⁸². Cependant l'écriture de cette disposition apparaît inachevée et partant incomplète. Nulle part il n'est indiqué les modalités de restitution des fonds publics en cas de désistement du candidat et de non-participation effective du parti politique à la campagne de l'élection présidentielle. Il n'est non plus indiqué les sanctions susceptibles de frapper les concernés en la matière. La remise en cause de l'incompétence négative du législateur impose que ces points soient corrigés et partant le réajustement du Code électoral camerounais. Les dispositions querellées doivent être réajustées par le législateur camerounais.

¹⁸⁰ S. GUINCHAR., Th. DEBARD (dir.), *Lexique des termes juridiques*, 25^{ème} éd., *op.cit.*, p. 1862.

¹⁸¹ G. CORNU., *Vocabulaire juridique*, 18^{ème} éd., *op.cit.*, p. 2194.

¹⁸² R. CABRILLAC (dir.), *Dictionnaire du vocabulaire juridique*, 1^{ère} éd., *op.cit.*, p. 268.

Conclusion

Au sortir de cette réflexion, le droit électoral donne l'occasion de déterminer l'une des matières d'éviction de la neutralité de l'État au Cameroun. L'animation du processus électoral, l'affirmation de l'élection comme une opération administrative viennent davantage renchérir cette idée. A côté de la participation matérielle au processus électoral, l'État apporte un soutien conséquent à la ventilation financière de la campagne aux élections politiques nationales. Ces explications convergent vers l'inscription sélective des dépenses de la campagne électorale dans la loi de finances et la restitution mitigée des fonds publics attribués à la réalisation de ladite campagne. Sur ces points, deux constats majeurs se dégagent.

Premièrement, l'État adosse la grande partie des charges financières de la campagne aux élections politiques nationales au Cameroun. La répartition des dépenses financières de la propagande électorale s'avère inégalitaire entre les candidats ou les partis politiques et l'État. Les candidats ou les partis politiques se contentent de charges financières minimales lesquelles n'affectent pas considérablement leur budget de fonctionnement ainsi que leur patrimoine. Sous une échelle, les charges financières de l'État se situent à un niveau plus élevé que celles réservées aux partis politiques au Cameroun.

Deuxièmement, toutes les élections politiques nationales n'admettent la restitution intégrale des sommes reçues au titre du premier versement de la campagne électorale. Cette exigence s'applique formellement et exclusivement à la campagne de l'élection présidentielle au Cameroun. Nonobstant la constatation des lacunes à la disposition législative en cause¹⁸³, les concernés doivent restituer lesdites sommes au trésor public exclusivement. Ainsi en dépit des règles communes à ces élections subsistent corrélativement des règles spécifiques. Dans ce sens, il est observé la place centrale qu'offre le trésor public dans la restitution des fonds publics de campagne à l'élection présidentielle. Il n'est donc pas non pertinent d'y mener une réflexion approfondie dans le contexte camerounais.

¹⁸³ V. article 286 alinéa 2 de la loi n°2012/001 du 19 avril 2012 *op.cit.*

LA FAUTE DE GESTION DEVANT LE CONSEIL DE DISCIPLINE BUDGETAIRE ET FINANCIERE AU CAMEROUN

Par

Dr. ABDOULAYE MAL BOUBA

Ph.D en Droit public

Université de Yaoundé II (Cameroun)

RESUME :

Ne disposant pas d'un code de juridiction financière comme en France, le législateur Cameroun introduit dans la loi n°74/18 du 5 décembre 1974, une infraction financière sous l'appellation de « faute de gestion ». Cette dernière en fait un élément d'irrégularités préjudiciables aux intérêts de la puissance publique. Elle sanctionne d'une amende, toute personne chargée d'une responsabilité financière au sein d'un organisme de l'Etat, qui, dans l'exercice de ses fonctions, aura causé un préjudice grave par des agissements manifestement incompatibles avec les intérêts de celui-ci, et par des carences graves dans les contrôles qui lui incombaient ou par des omissions ou négligences répétées dans sa fonction d'administrateur. Ainsi, la compétence de la qualification et de la sanction de la faute de gestion est attribuée au Conseil de Discipline Budgétaire et Financière. A la lecture des dispositions de la loi n°74/18 susmentionnée et des articles 105 à 107 du Code des Marchés publics de 2004, il ressort que la faute de gestion est une transgression des règles juridiques régissant l'activité administrative, contractuelle et financière des personnes publiques. C'est donc au regard de ces clarifications textuelles que le CDBF fonde son appréciation duale de la faute de gestion : une faute de nature accessoirement administrative et principalement financière. Au plan administratif, la faute de gestion résulte de la violation ou de l'inexécution des obligations contractuelles par les personnes publiques et du manquement aux obligations statutaires. Au plan financier, elle résulte de l'exécution anormale des recettes et des dépenses publiques, ainsi que de la mauvaise gestion des biens publics. Il y a faute de gestion devant le CDBF, lorsqu'un gestionnaire de crédits publics, dans son activité administrative contractuelle ou dans sa gestion financière, aboutit à un appauvrissement de la puissance publique sans que l'agent lui-même ne soit nécessairement enrichi.

Mots clés : *Ordonnateur, politiques publiques, formalités substantielles.*

ABSTRACT:

Competence of the qualification and the sanction of the management fault is attributed to the Budgetary and Financial Disciplinary Council. On reading the provisions of the aforementioned law n°74/18 and sections 105, 106 and 107 of the Public Procurement Code of 2004, it appears that the mismanagement is a violation of the legal rules governing the administrative, contractual and financial activity. Public figures. It is therefore in the light of these textual clarifications that the CDBF based its dual assessment of the management fault: a fault of an incidentally administrative and mainly financial nature. Administratively, management misconduct results from the violation or non-fulfillment of contractual obligations by public bodies and the breach of statutory obligations. Financially, it results from the abnormal execution of public revenue and expenditure, as well as the mismanagement of public goods. There is a lack of management before the CDBF, when a public credit manager, in his contractual administrative activity or in his financial management, results in an impoverishment of public power without the agent himself necessarily enriched.

Keywords: *Authorizing officer, public policies, substantial formalities.*

Introduction

Contrôler la gestion des finances publiques est une nécessité, en raison des masses financières en jeu et de la nature particulière des recettes des administrations, essentiellement constituées des prélèvements obligatoires¹. Ainsi, la médiatisation croissante des cas de mauvaise gestion publique suscite des réactions parfois contradictoires. A cet effet, l'organisation du contrôle des finances publiques expose un double schéma des dispositifs de contrôle et d'audit qui visent à détecter les insuffisances de la gestion publique et les éventuelles irrégularités². Ce contrôle expose aussi des mécanismes de sanction, autrement dit le régime de responsabilité de dirigeants, élus et agents publics en matière de faute de gestion³. Ainsi, l'étude de la faute de gestion devant le Conseil de Discipline Budgétaire et Financière au Cameroun soulève d'importants points d'analyse.

Parler de la faute de gestion, c'est viser les infractions « *aux règles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses de l'Etat, des collectivités et des établissements et organismes* » ; ou « *violation des règles relatives à la gestion des biens ou des règles fiscales* »⁴. En cas de conflit, il revient au Conseil de Discipline Budgétaire et Financière⁵ d'en apprécier librement les faits afin de les qualifier, et aujourd'hui, cette compétence est aussi attribuée à la Chambre des Comptes de la Cour Suprême depuis la réforme du régime financier de l'Etat et des autres entités publiques en 2018⁶. A l'analyse de ces textes, il ressort que la portée novatrice de la loi de 74 a été très sensiblement atténuée en raison des exceptions considérables apportées à la liste des personnes justiciables devant le CDBF. Cette situation a été réglée par l'adoption récente de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant Régime Financier de l'Etat et des autres entités publiques. Avec cette loi, et dans l'attente d'un texte d'application ainsi que d'un code des juridictions financières, tous les ordonnateurs devraient être justiciables devant une juridiction financière unique, en l'occurrence la juridiction des comptes. A la vérité, avec l'érection de la chambre des comptes comme instance compétente pour connaître de la faute de gestion des ordonnateurs, le CDBF est appelé, soit à disparaître, soit à faire partie intégrante de la Chambre des comptes et non du Contrôle Supérieur de l'Etat.

La faute de gestion n'est pas une notion aisée à cerner. Généralement elle recouvre toute action ou omission de l'ordonnateur ou

¹ François ADAM, Olivier FERRAND, Rémy RIOUX, *Finances Publiques*, Paris, Dalloz, 2010, 3^e éd., p. 291.

² *Ibid.*

³ *Ibid.*

⁴ Raymond MUZELEC, *Finances publiques*, Paris, Sirey, 2009, 15^e éd., p. 46.

⁵ Art. 2 de la loi n°2008/028 du 17 janvier 2008 portant organisation et fonctionnement du Conseil de Discipline Budgétaire et Financière (ci-après le CDBF ou le Conseil).

⁶ Art. 89 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques (ci-après loi n°2018/012).

du comptable public, contraire à l'intérêt général ou aux intérêts d'un organisme ou même des particuliers. A cet effet, la loi n°74/18 du 05 décembre relative au contrôle des ordonnateurs, gestionnaires et gérants des crédits publics en fait un élément d'irrégularité. Aux termes de cette loi, le législateur camerounais de 1974 opère une distinction entre les fautes commises au sein de l'administration publique et celles commises au sein de ses entreprises. Toutefois, qu'elle soit au sein de l'Etat ou de ses démembrements⁷, la faute de gestion est perçue sur une double dimension, administrative et financière. A la lecture de la loi susmentionnée, il ressort que la faute de gestion est toute action ou une omission, volontaire ou non, qui porte atteinte au droit quelconque. Tout récemment, le législateur de 2018 l'a conçu comme « *tout acte, omission ou négligence, commis par tout agent de l'Etat, d'une collectivité territoriale décentralisée ou d'une entité publique, par tout représentant, administrateur ou agent d'organismes, manifestement contraire à l'intérêt général* »⁸.

La faute par omission découle d'une atteinte passive du responsable qui se désintéresse de la gestion du service soumis à sa responsabilité, tout en laissant un subordonné commettre un acte irrégulier, ou à un comptable de fait de s'immiscer dans la gestion des deniers publics, ou encore refusant de dénoncer une situation déficitaire⁹. La faute par action pour sa part découle d'une réalisation d'actes délibérés contraires à l'intérêt général. La faute de gestion n'est pas une infraction au sens où l'entend l'article 74 du code pénal¹⁰. Au-delà des éléments matériels et intentionnels qu'elle peut parfois contenir, le législateur ne l'a pas envisagée comme un fait pénalement réprimé.

En général, elle ne concerne pas que des biens directement (biens meubles et immeubles), puisqu'elle s'applique aux faits comme le recrutement des personnes ou encore à un engagement de dépenses sans crédits. On peut alors retenir que la faute de gestion est une transgression des prescriptions juridiques régissant l'activité administrative, contractuelle, ainsi que la gestion saine des opérations financières des personnes publiques¹¹.

Au regard de ces précisions, il apparaît dès lors une préoccupation centrale de savoir : **comment appréhende-t-on la faute de gestion devant le Conseil de Discipline Budgétaire et Financière ?** Par hypothèse à cette question, la faute de gestion est appréciée de façon duale devant le CDBF, tant elle s'applique aux actes aussi bien administratifs que financiers des ordonnateurs.

⁷ Collectivités Territoriales décentralisées, Etablissements publics ou Entreprises publiques.

⁸ Art.88 (1) de la loi n°2018/012.

⁹ Gérard CORNU, Association Henri CAPITANT (dir.), *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 2018, 12^e éd., p. 975.

¹⁰ « *Est pénalement responsable, celui qui, volontairement, commet les faits caractérisant les éléments constitutifs d'une infraction avec l'intention que ces faits aient pour conséquence la réalisation de l'infraction* ».

¹¹ *Ibid.*

La certitude de cette affirmation se justifie par l'utilisation d'une méthode juridique dans ses deux variantes telle que esquissées par Charles EISENMANN, notamment la dogmatique et la casuistique. Ainsi, l'analyse du dispositif normatif et de la pratique jurisprudentielle, la lecture des contributions doctrinales, nous conforte de la définition de la faute de gestion devant le CDBF. Dès lors, la faute de gestion sera analysée comme un manquement principalement financier **(II)** et accessoirement administratif **(I)**.

I. La faute de gestion, un manquement de nature accessoirement administrative

Aux termes des dispositions des articles 3 et 6 de la loi n°74/18 du 5 décembre 1974 relative aux contrôle des ordonnateurs, gestionnaires et gérants des crédits publics et des entreprises d'Etat et celles de l'article 88 (2) de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant Régime Financier de l'Etat et des autres entités publiques, le législateur camerounais opère une énumération limitative des irrégularités constitutives de faute de gestion. Il ressort du rapprochement de ces normes que la faute de gestion est une transgressions des dispositions juridiques régissant l'activité administrative et contractuelles¹².

En effet, la gestion des organismes administratifs est assise sur des normes dérogatoires au droit commun. Celles-ci sont regroupées par Maurice Hauriou autour du concept de régime administratif¹³. A cet effet, et à la lumière des dispositions de la loi de 1974 sus-évoquées, il ressort que la faute de gestion résulte de l'inexécution de leurs obligations contractuelles par les personnes publiques. D'autres fautes de gestion consistent dans le manquement à leurs obligations statutaires par les administrateurs des entreprises publiques¹⁴.

Il sera question ici d'étudier les manquements aux règles formelles de l'ordonnateur d'une part **(A)** et aux obligations contractuelles d'autre part **(B)**.

A. Les manquements aux règles formelles de gestion

La faute de gestion constitue une transgression des prescriptions juridiques régissant l'activité administrative, contractuelle ainsi que la gestion saine des opérations financières des personnes publiques¹⁵. Pour ne tenir qu'au cas précis de la gestion administrative, il ressort des articles susmentionnés, que la faute de gestion résulte de l'inexécution des

¹² AKONO ONGBA SEDENA, «La distinction entre la faute de gestion et le détournement des deniers publics en droit camerounais», *Revue Africaine des Sciences Juridiques*, n°1, 2014, p. 262.

¹³ Maurice HAURIOU, *Précis de droit administratif et de droit public*, Paris, Dalloz, 1993, 12^e éd., p. 369.

¹⁴ AKONO ONGBA SEDENA, «La distinction entre la faute de gestion et le détournement des deniers publics en droit camerounais», *op.cit.*, p. 263.

¹⁵ *Idem*, p. 262.

obligations textuelles, qui peuvent être légales, réglementaire, ou alors statutaires.

En somme, la faute de gestion, dans son volet administratif, est une transgression de bonne gouvernance administrative. Elle est commise lorsqu'un agent public en vient à outrepasser les règles substantielles et processuelles régissant l'activité contractuelle de l'administration ou d'un organisme soumis à la réglementation des marchés publics, de même que la violation des dispositions statutaires d'organismes publics¹⁶.

1. Le manquement aux règles formelles de gestion administrative

Le législateur camerounais a élaboré de manière précise, quoi que limitative, le dispositif normatif en matière d'irrégularités de gestion. Le manquement aux règles formelles de gestion administrative se manifeste le plus souvent lors de la phase d'exécution des dépenses. Il sera alors question d'analyser la violation des règles formelles d'exécution des dépenses et des obligations réglementaires et statutaires.

En effet, le manquement aux règles formelles de gestion de biens publics se caractérise par un certain nombre d'irrégularités, surtout en matière d'exécution des dépenses. Il peut s'agir par exemple des manquements liés aux règles de l'engagement, la modification irrégulière de l'affectation des crédits ou même encore de l'absence des documents constituant une base légale de la dépense.

Le manquement à l'acte d'engagement est une infraction budgétaire spéciale qui rend responsable toute personne ou tout ordonnateur l'ayant pris en infraction à la réglementation en vigueur. Il faut préciser que l'engagement, dans ce cas précis est effectué par un ordonnateur régulièrement nommé et se limite dans le cadre de la comptabilité publique. L'on retient un certain nombre d'irrégularités en matière d'engagement notamment : le défaut d'engagement, le cas de l'engagement sans y être habilité, même s'il n'a pas été exécuté¹⁷ ; et l'observation des irrégularités dans l'engagement.

Par définition, le défaut d'engagement est un refus ou une omission, volontaire ou non, de l'émission de titre susceptible d'enrichir l'Etat, mais qui porte plutôt atteinte aux intérêts de la puissance publique. Le fait de ne pas engager peut, dans une certaine mesure, entraîner des pertes de recettes à une personne morale de droit public¹⁸, même s'il ne consiste pas en lui-même une aliénation de la chose publique. Le défaut d'engagement peut aussi prendre d'autres significations comme dans le cas où il y a eu engagement, mais dans un cadre dépourvu de tout marché régulièrement approuvé et en l'absence de crédits disponibles. Il en est de même de

¹⁶ *Idem.* p. 265.

¹⁷ *Idem.* p. 234.

¹⁸ AKONO ONGBA, « La distinction entre la faute de gestion et le détournement des deniers publics en droit camerounais », *op.cit.*, p. 268.

l'engagement des dépenses au-delà de crédits ouverts aboutissant à des impayés importants, violant le principe du caractère limitatif de crédits¹⁹.

Par ailleurs, les irrégularités formelles de l'engagement peuvent porter soit sur la violation des obligations légales et réglementaires, soit des obligations statutaires. Dans tous les cas de figure, elles violent une règle quelconque. C'est le cas de l'engagement des dépenses non visées par un organisme, ou alors de l'engagement de l'entreprise dans des opérations manifestement ruineuses, et de l'engagement des dépenses ou certification des pièces sans justification de l'exécution des travaux, de prestation des biens ou de services...²⁰.

L'engagement est juridiquement de la compétence de l'ordonnateur, mais il peut arriver parfois que la décision de l'engagement soit prise par un comptable : le cas de la violation du principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables. Cette violation se caractérise par la prise des décisions d'engager les dépenses, en lieu et place de l'ordonnateur, par le comptable. On parle non pas de comptable de fait, mais plutôt de l'ordonnateur de fait²¹. En passant des commandes hors de tout contrôle et en payant sans mandatement préalable, le comptable s'est immiscé irrégulièrement dans les fonctions de l'ordonnateur²². Toutefois, il peut arriver que l'acte pris par le comptable engage une double responsabilité du comptable et de celle de l'ordonnateur, si ce dernier, dans son obligation de contrôle, n'intervient pas pour réparer les agissements du comptable. Ce qui ne laisse pas sans étude, les irrégularités administratives en matière d'exécution des dépenses.

Les irrégularités administratives d'exécution de dépenses se caractérisent par des éléments fautifs tels que la modification irrégulière de l'affectation des crédits ainsi que l'absence des documents justificatifs. En ce qui concerne la modification irrégulière de l'affectation de crédits, c'est une altération de la destination initiale de leur affectation, le changement de l'objet de ces derniers. Le cas pour un proviseur qui engage la construction d'une salle de classe, alors même que le crédit était initialement à l'achat de tables bancs. Le juge financier n'étant pas juge de l'opportunité, mais plutôt juge de la régularité, sanctionne les violations des règles relatives à l'exécution des dépenses, de recettes et de gestion des biens. C'est justement l'objet de l'alinéa h de l'article 3 de la loi de 1974

¹⁹ Toute chose qui est contraire à l'article 11 de l'ordonnance organique de 1959 relative aux lois de finances qui prévoit le caractère limitatif des crédits, et violation de l'art. 97 du Règlement Général de la Comptabilité Publique (limitativité des crédits de l'Etat, sauf exception). Lire Cour de Discipline Budgétaire et Financière, 23 avril 2003, TGI de Marseille, *Revue du Trésor*, janvier 2004, n°1, p. 54, note L'ASCOMBE et VANDENDRIESSCHE ; Nicolas GROPER, *La responsabilité des gestionnaires publics devant le juge financier*, Paris Dalloz, 2009, p. 195.

²⁰ Articles 3 et 6 de la loi de 1974, *op.cit.*

²¹ Nicolas GROPER, *La responsabilité des gestionnaires publics devant le juge financier*, *op. cit.*, p. 234.

²² *Idem*, p. 191.

« *modification irrégulière de l'affectation des crédits* ». C'est d'ailleurs ce que retient le conseil dans son jugement n°00017 du 4 mars 2009²³.

Quant à l'absence des documents, il faut établir la différence entre l'absence des documents nécessaires et l'absence des pièces justificatives. La première est une violation statutaire fondée sur le défaut de mise en place d'un acte d'instruction ou d'enseignement nécessaire, un écrit contenant un élément de preuve ou d'information (archives, instruments, écritures, registre, journal...) ²⁴. La seconde par contre est une violation des obligations légales, et qui désigne dans ce cas spécifique, le défaut de preuves de justification de la prise d'une décision ²⁵.

Dans la pratique et s'agissant donc de l'absence de certains documents nécessaires, le CDBF l'a relevé et précisé dans l'affaire de l'ex-délégué du gouvernement auprès de la communauté urbaine de Limbe et de ses trois collaborateurs, du 13 juin 2012 en ces termes : « *non-institution d'un registre de délibération du conseil de la communauté en violation des prescriptions légales et une autre réglementaires* » ²⁶. Dans une autre décision concernant l'Ex-Directeur des infrastructures, de la planification et du développement de l'Université de Yaoundé 2, MAYAGI Paul Marcel, le conseil retient : « *la violation de l'exécution de marchés, nonobstant l'absence de cahier de charge* » ²⁷. On comprend alors que les irrégularités manifestes aux règles formelles de la gestion administrative sont aussi importantes que les manquements aux obligations règlementaires et statutaires.

2. Le manquement aux obligations règlementaires et statutaires

En effet, l'une de violation des dispositions légales est le manquement aux obligations du contrôle financier. C'est une irrégularité qui incrimine toute personne qui aura engagé une dépense sans respecter les règles applicables en matière de contrôle financier. Il existe plusieurs cas de violation en ce sens.

²³ Décision n°00021/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 11 mars 2009, portant sanction des responsabilités de Monsieur NGUINI EFFA Jean Baptiste de la Salle, faute de gestion n°6, « *Modification irrégulière de l'affectation des crédits dans le cadre de la gestion du projet NSAM* ».

²⁴ CORNU Gérard, *op.cit.*, p. 324.

²⁵ *Ibid.*

²⁶ Décisions n°00016/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 13 juin 2013, portant sanction des responsabilités de Monsieur LIFANDA SAMUEL EBIAMA, Ex-Délégué auprès de la Communauté Urbaine de Limbe, n°00017 D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 13 juin 2013 portant sanction des responsabilités de Monsieur le Directeur des services techniques de la Communauté Urbaine de Limbe et n°00018 D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 13 juin 2013, portant sanction des responsabilités de Monsieur PRISO MOKOSSA Simon, chef de service de la planification de la communauté urbaine de Limbe.

²⁷ Décision n°00007 D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 14 mars 2013, portant sanction des responsabilités de Monsieur MAYAGI Paul Marcel, Ex-Directeur des infrastructures, de la planification et du développement de l'Université de Yaoundé 2, faute de gestion n°3(c).

Il s'agit notamment, pour le CDBF, de la faiblesse du système de contrôle interne caractérisée par le défaut de mise en place d'une procédure fiable pour un préjudice de 21.749.895.452 FCFA²⁸. Dans une autre affaire, il relève le défaut de dénonciation, dans les rapports généraux de la période sous revue, de la faiblesse du système de contrôle interne dans le domaine de la production²⁹.

Il en est aussi de la performance, résultat obtenu au cours d'une compétition ou dans une épreuve, une réussite remarquable. En tant qu'objectif à atteindre, la performance inclut sans doute d'autres critères, à savoir l'efficacité et l'efficacités, des principes fondamentaux de la gestion. Ainsi, le défaut de performance peut être considéré comme une atteinte aux règles de gestion³⁰. C'est ce qui ressort des décisions du conseil en date du 11 juin 2012 prononcées en termes identiques contre deux doyens, respectivement de la faculté des sciences juridiques et politiques, et de celle des sciences économiques et de gestion de l'Université de Yaoundé 2. Les griefs sont fondés en partie sur le défaut de performance. Le CDBF relève le défi ici en allant au-delà du simple contrôle de régularité pour appréhender le contrôle de performance dont la réalisation des économies fait partie, et à son tour inclut l'efficacité et l'efficacités. C'est donc pour défaut d'efficacité qu'il mentionne dans une décision, la non-atteinte de l'objectif visé³¹.

Outre les violations des dispositions légales, la faute de gestion peut par ailleurs consister en une violation des obligations réglementaires et statutaires. Tel est l'hypothèse visée par les alinéas *a*, *b* et *b* de l'article 6 de la loi n°74/18. Il s'agit de la violation des statuts et règlements intérieurs de l'établissement. La pratique administrative offre plusieurs cas de non-respect des dispositions statutaires et réglementaires.

C'est ce qui ressort d'ailleurs des décisions du CDBF en ces termes : la fixation par le Directeur Général de sa propre rémunération en lieu et place du Conseil d'Administration à travers une augmentation de 50% de son salaire, du bénéfice d'avantages non fixés par le Conseil d'Administration au profit du Directeur Général en termes de prime d'ancienneté et de sursalaire...³². Dans une autre affaire, cette violation se caractérise par le dépassement sans autorisation des crédits votés par le

²⁸ Décision n°00001/ D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS/BSAS du 22 mars 2013, portant sanction des responsabilités de Monsieur METOUCK Charles, Ex-Directeur Général de la société de raffinage (SONARA), faute de gestion n°30.

²⁹ Décision n°00030/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS/SGSAS du 25 AVRIL 2013, portant sanction des responsabilités de l'Ex-Commissaire aux comptes de la SONARA, faute de gestion n°2.

³⁰ Lire l'art.2 al 3 du décret n°2013/287 du 04 septembre 2013 portant organisation des Services du Contrôle Supérieur de l'Etat.

³¹ Décision n°00016/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS/SGSAS du 13 juin 2012, LIFANDA Samuel EBIAMA du 13 juin 2012, *op.cit.*, faute de gestion n°2.

³² Décision n°00001/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS/BSAS du 22 mars 2013, portant sanction des responsabilités de Monsieur METOUCK Charles, *op.cit.*, fautes de gestion n°25 et 26.

Conseil d'Administration³³. Dans l'affaire IYA Mohamed encore plus récente, le conseil sanctionne l'engagement des fonds de l'entreprise au profit d'une association sportive, pendant la période de référence sans autorisation du Conseil d'Administration, aliénation du patrimoine de l'entreprise sans autorisation de l'organe compétent (Conseil d'Administration), fixation en lieu et place des organes statutaires du montant de la rémunération du Directeur Général, des allocations mensuelles et des avantages en nature du Président du Conseil d'Administration, modification en lieu et place des organes statutairement compétents (Conseil d'Administration et l'Assemblée Générale) des montants des indemnités des membres du Conseil d'Administration³⁴.
Quid des obligations contractuelles ?

B. Le manquement aux obligations contractuelles de gestion administrative

L'activité contractuelle des personnes publiques oscille entre règles de droit commun et régime spécial de droit public³⁵. En effet, même s'il est incontestable que les marchés publics sont un procédé principal de contractualisation de l'administration au Cameroun³⁶, il existe des hypothèses où des personnes publiques peuvent être liées à des personnes privées par les règles de droit commun.

1. La violation de la réglementation des marchés publics

L'article 5 alinéa1(a) du Code des Marchés Publics conçoit le Marché Public comme tout contrat écrit, passé conformément à ses dispositions, par lequel un entrepreneur, un fournisseur, ou un prestataire de service s'engage envers l'Etat, une collectivité territoriale décentralisée, un établissement public ou une entreprise du secteur public ou para public, soit à réaliser des travaux, soit à fournir des biens ou des services moyennant un prix³⁷. Ainsi, tout marché conclut en violation des dispositions dudit code peut être qualifié d'irrégulier ou de faute de gestion. Cette violation peut porter soit sur les obligations formelles, soit sur les obligations matérielles.

³³ Décision n°00021/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 11 mars 2009, portant sanction des responsabilités de Monsieur NGUINI EFFA Jean Batiste de la Salle, *op.cit.*, faute de gestion n°2.

³⁴ Décision n°00022/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS/BSAS du 27 mars 2013 portant sanction des responsabilités de Monsieur IYA Mohamed, Ex-Directeur Général de la SODECOTON, fautes de gestion n°4, 5, et 6.

³⁵ HAURIOU Maurice, *Précis de droit administratif et de droit public*, *op.cit.*, p 1,

³⁶ NLEP Roger Gabriel, *L'administration publique camerounaise : contribution à l'étude des systèmes africains d'administration publique*, Paris, LGDJ, Bibliothèque africaine et malgache, 1986, pp. 328-342.

³⁷ Décret n°2004/275 du 24 septembre 2004, portant Code des marchés publics. Lequel décret a été abrogé par celui n°2018/366 du 20 juin 2018 portant Code des Marchés Publics.

Il n'est pas surprenant que la procédure d'achat public donne lieu fréquemment à des irrégularités. Car le nombre d'opérations effectuées est considérable. Les violations portent généralement soit sur les procédures de clause du contrat, soit sur les obligations du contrôle. Ainsi, l'article 105 du code des marchés publics dispose que les violations des dispositions du présent code sont considérées comme constitutives d'atteintes à la fortune publique et sont sanctionnées conformément aux lois en vigueur³⁸. Et l'article 106 d'énumérer les infractions susceptibles d'atteinte à la fortune publique. C'est d'ailleurs sur la base de cette énumération que le conseil fonde ses décisions.

Avant toute conclusion ou toute réalisation d'un contrat de marché public, il est indiqué une conduite formelle à observer, ce sans quoi le contrat peut être entaché de vice de forme. L'irrégularité formelle peut être constituée pour défaut de visa du contrôleur, ou d'autorisation d'un organe compétent ; elle peut aussi être constituée pour défaut de qualité ou absence de délégation à cet effet, défaut de fixation des modalités. Plusieurs décisions du conseil concernent le vice de forme. C'est le cas précisément de la violation de la réglementation des marchés publics et conduite de l'entreprise dans des opérations manifestement ruineuses, caractérisées par un contrat sans fixation de prix ayant induit un préjudice financier d'un montant de 313.512.157 FCFA³⁹.

Quant aux obligations matérielles de marchés publics, ce sont celles qui touchent le fond de la matière. Dans les faits, elles se caractérisent par les règles d'exécution et de contrôle de marchés publics. C'est donc à la suite de transgressions de ces obligations qu'une irrégularité constitutive de faute de gestion peut être retenue. Parfois aussi, certains cas se présentent, non pas dans l'exécution des marchés, ni dans leur contrôle, mais se caractérisant par une absence des marchés. De loin, les violations des règles d'exécution des marchés publics sont les plus importantes à cause de leur caractère substantiel. Parmi les cas les plus pratiques, on observe : le fractionnement de marchés, passation d'un marché sans crédits disponibles, certification et liquidation des dépenses sans exécution des marchés, dépassement du montant des marchés, passation des marchés avec des entreprises en déconfiture, détournement de l'objet des marchés...⁴⁰.

C'est dans ce sens que le CDBF observe dans ses décisions : la passation d'un marché de forage sans études préalables⁴¹ ; l'attribution de certains marchés et la signature de certains contrats sans appel à

³⁸ *Idem*, art. 105.

³⁹ Décision n°00001/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 22 mars 2013, portant sanction des responsabilités de Monsieur METOUCK Charles, *op.cit.*, faute de gestion n°10.

⁴⁰ Art.106 du décret n°2004/275 du 24 septembre 2004, *op.cit.*

⁴¹ Décision n°00016/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 13 juin 2013, portant sanction des responsabilités de Monsieur LIFANDA Samuel EBIAMA, *op.cit.*

concurrence⁴² ; entorses à la réglementation relative à la passation des marchés publics à travers la validation d'un marché nonobstant l'absence d'étude préalable, ... nonobstant l'absence de maître d'ouvrage et de cahier de charge⁴³. Il retient également la certification irrégulière des marchés accordés à une société⁴⁴ et la violation de la réglementation des marchés publics matérialisée par la surfacturation de certaines rubriques du devis estimatif et quantitatif...⁴⁵. Le conseil sanctionne aussi le fait de valider les travaux partiellement exécutés ou insuffisamment compensés et des travaux non exécutés ou non livrés en violation du code des marchés publics⁴⁶ et la violation de la réglementation des marchés publics à travers la certification des dépenses sans exécution intégrale des prestations, objet des lettres de commande⁴⁷.

Dans le cas de la réalisation des marchés, seule l'existence matérielle des marchés justifie la concrétisation du contrat des marchés publics. Ainsi l'absence du marché est une irrégularité sanctionnée par les textes en vigueur. Dans la pratique, ce phénomène se caractérise par le fractionnement de la commande publique pour éviter d'atteindre le seuil au-delà duquel un marché est nécessaire pour désigner le marché public inférieur à cinq millions qui n'est pas soumis au système de la concurrence et donc peut suivre la procédure de gré à gré. Dans d'autres cas encore, il y a eu contrat mais sans marché concret. Il s'agit notamment du fractionnement des marchés pour désigner le non-respect de la réglementation sur l'exécution des marchés⁴⁸ ; ou du fractionnement des marchés d'acquisition de fournitures ou de matériels à l'effet de les

⁴² Décision n°00016/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 04 mars 2009 portant sanction des responsabilités de Monsieur LIFANDA Samuel EBIAMA, *op.cit.*, faute de gestion n°3.

⁴³ Décision n°0007/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 14 mars 2009, MAYAGI Paul Marcel, Ex-Directeur des Infrastructures, de la Planification et du Développement de l'Université de Yaoundé 2, faute de gestion n°3.

⁴⁴ Décision n°00021/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 11 mars 2009, portant sanction des responsabilités de Monsieur NGUINI EFFA Jean Batiste de la Salle, *op.cit.*, faute de gestion n°1.

⁴⁵ Décision n°00001/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 22 mars 2013, portant sanction des responsabilités de Monsieur METOUCK Charles, *op.cit.*, faute de gestion n°20.

⁴⁶ Décision n° 0007/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 14 mars 2009, MAYAGI Paul Marcel, *op.cit.*, fautes de gestion n° 1 et 2.

⁴⁷ Décisions n°00061/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 16 septembre 2013, portant sanction des responsabilités de Monsieur GOURKO FERON Robert, Ex-comptable matière auprès de la délégation départementale de l'éducation de base de Mayo-Kani, et n°00064/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 9 octobre 2013, ZIKI TCHANG, Ex-comptable matière assignataire et membre des commissions de réception de la province de l'Extrême-Nord.

⁴⁸ Décision n°00016/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 13 juin 2012, LIFANDA Samuel EBIMA, *op.cit.*, faute de gestion n°4.

soustraire à la compétence de la commission de passation des marchés publics correspondantes⁴⁹.

2. La violation de la réglementation du travail

L'incontestabilité des marchés publics comme procédés privilégié de contractualisation de l'administration au Cameroun⁵⁰, n'exclut pas les hypothèses où des personnes publiques peuvent être liées à des personnes privées par des règles de droit commun⁵¹. C'est le cas en matière de classification des agents publics où le droit camerounais opère une distinction entre le personnel fonctionnaire et le personnel contractuel qui est régi par le code du travail. C'est dans le cadre de ce dernier que se justifie cette étude ici. Il peut s'agir par exemple de la violation des règles administratives du recrutement ou même de l'emploi effectif des agents.

Conformément aux dispositions des alinéas 3 g et 6 d de l'article 6 de la loi n°74/18 du 5 décembre 1974, il y aurait faute de gestion en cas de recrutement d'un agent en infraction à la réglementation du travail en vigueur. Il peut s'agir du recrutement d'un agent en violations des procédures établies. C'est le cas du recrutement de personnels en violation des procédures ou du recrutement et nomination d'un consultant individuel en violation des textes organiques et des dispositions réglementaires en vigueur⁵².

Dans le cadre de la rupture du contrat du personnel, la loi n°92/007 du 14 août 1992 portant code du travail pose avant tout les procédés de résiliation du contrat du personnel. C'est justement le cas de la section 3 du chapitre 1 dudit code qui traite de la suspension du contrat du travail et qu'il faut préciser que la rupture abusive du contrat est considérée par la loi n°74/18 comme une faute de gestion. Car elle peut, dans la mesure du possible, préjudicier aux intérêts de la structure publique. C'est d'ailleurs ce qui ressort de l'affaire IYA MOHAMED : licenciement du personnel pour faute lourde en violation de la procédure disciplinaire, ayant débouché sur des décisions administratives ou judiciaires génératrices d'un préjudice financier.

⁴⁹ Décision n°00029/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 11 juin 2012, Infligeant des sanctions disciplinaires à Monsieur le Professeur KOBOU Georges, Doyen de la Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de l'Université de Yaoundé II, faute de gestion n°2, et n°00028/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 11 juin 2012, Infligeant des sanctions disciplinaires à Monsieur le Professeur BOKALI Victor Emmanuel, Doyen de la Faculté des Sciences Juridiques Et Politiques de l'Université de Yaoundé II, faute de gestion n°2.

⁵⁰ NLEP Roger Gabriel, *L'administration publique camerounaise*, *op.cit.*,

⁵¹ AKONO ONGBA SEDENA, *op.cit.*, p. 263.

⁵² Décision n°00030/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 11 juin 2012, Infligeant des sanctions disciplinaires à Monsieur Jean Jacques NDOUNDOUMOU, Ex-Directeur Général de l'ARMP, fautes de gestion n°1 et 3.

II. La faute de gestion, un manquement de nature principalement financière

La protection de biens publics est l'une des priorités de l'Etat en matière de gouvernance. Elle se caractérise par la recherche des irrégularités constitutives des fautes dans la gestion publique par les institutions compétentes à l'instar de la Chambre des comptes, de la Commission Nationale Anti-Corruption (CONAC), du CDBF. A cet effet, ces irrégularités sont regroupées autour de deux grandes catégories, et dont la nature purement financière nous intéresse dans cette partie. Il sera donc question d'analyser les manquements aux règles d'exécution des recettes et fiscales (A) et à ceux liés aux règles d'exécution des dépenses (B).

A. Les irrégularités relatives aux règles fiscales et des recettes

La nature de recettes est très variée, dans laquelle on note les créances, les impositions de toute nature, les redevances...⁵³. Parmi les règles dont le non-respect est réprimé par les textes des juridictions financières, figurent celles qui se rapportent à l'exécution des recettes en général. La typologie des cas de figure qui sera proposée ici ne découle pas des textes, mais d'une exploitation méthodique de la jurisprudence. Parmi tant d'autres, l'on retient les cas de la violation des règles fiscales et celles relatives aux recettes.

1. Le manquement lié aux règles fiscales

Les irrégularités commises dans le domaine de la prise en charge des recettes « *notamment en matière fiscale* » se trouvent au cœur du champ de la comptabilité publique. Car en principe faisant partie du monopole du comptable public, chargé de certaines tâches financières importantes. Il s'agira ici de relever quelques une de ces taches comme les manquements aux règles de déclaration, de recouvrement et de gestion de caisse.

La sanction de la violation aux règles fiscales par le CDBF est une forme de nouveauté en droit budgétaire camerounais. Elle cherche à étendre la compétence de celui-ci, afin de pouvoir déférer à cette haute instance les agents responsables de services publics qui ne se conforment pas aux obligations qui leur incombent en matière de déclarations à fournir aux administrations fiscales⁵⁴. La violation des règles fiscales se distingue par l'omission de déclaration ou l'absence de déclaration fiscale et les manipulations de la déclaration telles que les fausses déclarations ou les déclarations tardives.

En ce qui concerne la sanction de l'omission de déclaration ou d'absence de déclaration fiscale, il ne s'agit pas d'établir la responsabilité des personnes en question en tant que contribuables individuels, mais de la responsabilité qu'elles peuvent encourir du fait de la non-déclaration

⁵³ GROPER Nicolas, *La responsabilité des gestionnaires publics devant le juge financier*, op.cit. p. 179.

⁵⁴ *Idem*, p.238.

systématique et volontaire dans l'exercice de leurs attributions de certains éléments qui doivent être déclarés⁵⁵. On peut avoir pour exemple le cas d'un directeur qui ne déclare pas les indemnités de fonction de son président du conseil d'administration, d'un ministre qui ne déclare pas les frais d'enregistrement de tous les droits de son service, l'absence de paiement des impôts et taxes par une collectivité publique...Même si une omission de déclaration a fait l'objet d'une régularisation plus tard, elle n'efface pas l'irrégularité. Comme on peut le voir dans une jurisprudence française, de l'omission de déclaration, ayant pour effet la non application de plafonnement de déduction forfaitaire et des frais professionnels prévue par le code général des impôts ait fait l'objet de régularisations ultérieures, est sans effet à l'existence d'une infraction⁵⁶.

La responsabilité pour omission de déclaration fiscale qu'encourent ces organismes est identique à celle découlant d'une mauvaise gestion des deniers publics. Car l'absence de déclaration fiscale est une soustraction des sommes d'imposition au trésor public que ces organismes ont connaissance : d'où l'intervention du CDBF qui est une instance financière et non fiscale.

C'est pourquoi il n'est pas surprenant de voir les décisions du conseil en la matière : non soumission de 100 (cent) marchés d'une valeur globale de 67.583.924.145 FCFA au régime fiscal en vigueur, d'où un préjudice de 13.009.905.393 FCFA en terme de TVA et de TSR (Taxe spéciale sur le revenu) non reversées au trésor public, ayant induit un préjudice financier à la SONARA d'un montant de 15.342.191.729 FCFA⁵⁷ ; paiement de prestation toutes taxes comprises (TTC) et sans retenue à la source des impôts et taxes y afférents pour un préjudice financier de 135.321.638 FCFA⁵⁸.

Par ailleurs, l'insuffisance de déclaration fiscale est caractérisée des manipulations sur la déclaration et la sous information sur la matière déclarative ; fausse déclaration ou déclaration erronée de la part d'un agent public ; des déclarations inexactes ; de déclarations incomplètes ;⁵⁹ ou même alors la déclaration tardive.

Par ailleurs, les créances de l'Etat sont des recettes dont le non-respect des règles de recouvrement et de gestion peut être qualifié d'irrégularité de gestion au sens de la loi n°74/18. On peut souvent

⁵⁵ *Idem*, pp. 238 et 239.

⁵⁶ Cour de Discipline Budgétaire et Financière, 28 juin 1995, Direction générale et Direction d'Ile-de-France de la poste. Cf. GROPER Nicolas, *La responsabilité des gestionnaires publics devant le juge financier op.cit.*, p. 242.

⁵⁷ Décision n°00001/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS/SGSAS du 22 mars 2013, METOUCK Charles, *op.cit.*, faute de gestion n°2.

⁵⁸ Décision n°00011/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 12 mars 2013, décision portant sanctions des responsabilités de Monsieur Célestin NDONGA, Ex-Directeur Général de la Société EDC.

⁵⁹ GROPER Nicolas, *La responsabilité des gestionnaires publics devant le juge financier, op.cit.*, p. 239.

observer dans ce sens les cas de non-recouvrement ou de recouvrement tardif ou partiel et même parfois du non-reversement de recettes dans la caisse de l'Etat.

En effet, la violation des règles de non-recouvrement d'une créance découle souvent d'une disposition contractuelle ayant ouvert un droit en faveur de la structure concernée, voire d'un principe de gestion. Car ne pas recouvrer une créance due est contraire aux intérêts matériels de l'organisme. L'irrégularité en matière de recouvrement d'une créance constitue par ce fait une faute de gestion au regard de cette violation du principe d'intérêt public. Il existe de nombreux cas de non-recouvrement de recettes : le cas de l'absence de mise en recouvrement de majorations, de retards dus à une caisse de sécurité sociale. Le conseil relève dans sa décision n°00017/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 9 mars 2009, la négligence dans le recouvrement de certaines recettes locatives pour un montant de 15.000.000 FCFA⁶⁰.

A côté du non-recouvrement de recettes, apparaît le non-reversement ou le reversement tardif de recettes dans la caisse de l'Etat. Ici, les créances sont recouvrées mais elles ne sont pas acheminées dans la caisse de l'Etat, ou du moins pas à temps. C'est ce qui se lit dans la décision n°00015/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 9 mars 2009 du CDBF, en ces termes : le défaut de reversement à la caisse du siège de la SCDP de la somme de 43.000.000 FCFA⁶¹. Dans une autre affaire, le conseil fait le rapport entre les cas et trouve une dissimulation de recettes provenant de la vente d'huile et de tourteaux ayant induit chacune respectivement un préjudice financier de 1.500.195.782 FCFA pour la première et de 1.360.902.379 FCFA pour la société⁶². De même que dans l'affaire TABI Manga, le conseil a retenu le non reversement des impôts, ayant généré un préjudice financier pour l'Université, d'un montant de 39.470.687 FCFA⁶³.

2. Le manquement aux règles de gestion des recettes

La méconnaissance de règles de gestion de recettes est d'un caractère général au même titre que le non-respect de règles de protection des finances publiques. Elle englobe un certain nombre de faits contraires à la réglementation financière. Il s'agit notamment des cas de non-respect de règles de la prise en charge des recettes, des emprunts irrégulièrement

⁶⁰ Décision n°00021/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS/SGSAS du 11 mars 2009, NGUINU EFFA Jean Batiste de la Salle, *op.cit.*, faute de gestion n°12.

⁶¹ Décision n°00015 D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 9 mars 2009, MACKONGO Jean Gueye, *op.cit.*, faute de gestion n°6.

⁶² Décision n°00022/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 27 mars 2013, IYA Mohamed, *op.cit.*, faute de gestion n° 1 et 2.

⁶³ Décision n°00027/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 11 juin 2012 infligeant des sanctions disciplinaire et financières à Monsieur le Professeur Jean TABI MANGA, Ex-Recteur de l'Université de Yaoundé II, faute de gestion n°3.

souscrits, le détournement des recettes, de l'omission de l'émission ou de l'émission non autorisée et le cas d'avantages indus et injustifiés.

En effet, ces manquements se manifestent par l'omission. On entend par omission, un refus volontaire d'accomplir un devoir. Plusieurs hypothèses peuvent être retenues ici. Il peut s'agir de : manquement, inobservation, dissimulation, erreur matérielle, rectification, refus, silence, réticence⁶⁴. A cet effet, l'on parlera, dans le cadre de la faute de gestion, de l'omission de l'émission et du refus de paraître aux risques financiers.

L'omission de l'émission se caractérise le plus souvent par un refus explicite de mettre en circulation un document légalement prescrit, ou d'une masse monétaire en circulation, et dans le but du fonctionnement normal d'une structure. Le plus souvent, le refus de l'émission par un supérieur hiérarchique est la cause intentionnelle des malversations financières. Ce qui sans doute, est une irrégularité constitutive de faute de gestion, même en l'absence du préjudice. C'est en fait une cause de paralysie des institutions. Quant à l'émission non autorisée, c'est la mise en circulation de la masse monétaire, en violation des règles y afférentes. Elle est souvent liée à l'affectation de crédits contraire à leur objet d'affectation comme cela a été relevé par le conseil dans l'affaire NGUINI EFFA Jean Baptiste de la Salle⁶⁵.

Quant à l'emprunt, il doit se faire au non d'une structure publique et dans des conditions juridiques bien précises. Une mention doit être faite sur le recours à l'emprunt, qui doit répondre à des règles précises d'autorisation. La violation des règles d'emprunt sont considérées comme une irrégularité de gestion au même titre que les règles de gestion des biens publics. Ainsi, donnera lieu à sanction par exemple le fait, pour un directeur ou un ordonnateur, de faire un emprunt au nom de l'État sans autorisation préalable des instances compétentes.

C'est ainsi que le CDBF sanctionne dans l'une de ses décisions, notamment dans l'affaire METOUCK Charles, Ex-Directeur Général de la Société Nationale de Raffinage. Concernant spécifiquement ce cas, elle retient l'engagement des opérations à forte incidence financière sans l'avis du ministre en charge des finances, dans le cadre des emprunts relatifs au financement de l'extension de la SONARA d'une valeur globale de 350.000.000.000 FCFA⁶⁶.

En ce qui concerne la notion d'avantages, elle est large et présentée sous forme pécuniaire ou en nature. Ainsi, si l'avantage injustifié n'est pas prouvé, l'infraction ne peut être retenue, même s'il y a par ailleurs un préjudice. La notion du caractère injustifié d'un avantage n'est pas aisée à cerner, car en particulier elle ne doit pas être confondue avec la notion

⁶⁴ CORNU Gérard, *Vocabulaire juridique*, *op.cit.*, p. 708.

⁶⁵ Décision n°00021/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 11 mars 2009, NGUINI EFFA Jean Baptiste de la Salle, *op.cit.*, faute de gestion n°14.

⁶⁶ Décision n°0001/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 22 mars 2013, METOUCK Charles, *op.cit.*, faute de gestion n°29.

d'avantage irrégulier. L'octroi d'un avantage peut être entaché d'irrégularités sans pour autant qu'il soit injustifié pour le bénéficiaire. Précisons que pour être injustifié, l'avantage doit être indu, c'est-à-dire dépourvu de contrepartie effective ou adéquate⁶⁷. L'avantage doit avoir été accordé à autrui, ce qui exclut l'avantage accordé à soi-même. Le cas d'avantages à soi-même n'est pas interprété au même titre qu'à autrui. Car à soi-même peut être rattaché au détournement de recettes, et parfois une infraction pénale⁶⁸.

Le conseil retient quelques cas précis de cette catégorie de faute : octroi d'un avantage indu à certains personnel pour une valeur de 46.928.700 FCFA et de libéralités à des personnes n'appartenant pas à la société SCDP pour un montant de 7.381.400 FCFA⁶⁹ ; octroi de prestation parallèlement exécutée ayant causé un préjudice financier de 58.060.698 FCFA⁷⁰ ; octroi d'un montant indu d'indemnités de session au secrétaire de la passation des marchés de la société ayant causé un préjudice financier de 8.100.000 FCFA⁷¹ ; octroi discriminatoire d'indemnités de représentation ou de sujétion supérieur au montant réglementaire à 73 personnes pour un montant de 119.376.600 FCFA⁷². Le conseil n'entend pas limiter son champ de compétence en la matière et des possibilités encore nombreuses.

Qu'il s'agisse d'un détournement de recettes à titre privé (personnel), ou au bénéfice d'un tiers, le détournement de recettes est une infraction particulière directement liée au non-recouvrement d'une créance et de l'avantage indu. Il prend la forme d'avantages indus lorsqu'il va à un tiers, et peut par contre prendre la forme d'un détournement au sens du droit pénal si ce détournement se fait à son bénéfice personnel⁷³.

Il en est ainsi de l'octroi de ristournes sans l'aval de l'Assemblée Générale, ayant généré un préjudice financier de 1.509.871.966 FCFA.

La cour de discipline française avait condamné dans le même sens, un agent qui avait « *mis à profit les facilités que lui offrait la gestion occulte pour détourner une partie des recettes* » destinée à l'association qui encaissait irrégulièrement les recettes, qui elles-mêmes auraient dû revenir à la caisse

⁶⁷ GROPER Nicolas, *La responsabilité des gestionnaires publics devant le juge financier*, *op.cit.* p. 250.

⁶⁸ *Idem.*, pp. 244.

⁶⁹ Décision n°00021/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 11 mars 2009, affaire NGUINI EFFA, *op.cit.*, faute de gestion n°15 et 24.

⁷⁰ Décision n°00011/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 12 mars 2013, NDONGA Célestin, *op.cit.*, faute de gestion n°3.

⁷¹ Décision n°00022/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 27 mars 2013 portant sanction des responsabilités de Monsieur IYA Mohamed, *op.cit.*, faute de gestion n°11.

⁷² Décision n°00001/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 22 mars 2013, METOUCK Charles, *op.cit.*, faute de gestion n°27.

⁷³ GROPER Nicolas, *La responsabilité des gestionnaires publics devant le juge financier*, *op.cit.*, p. 181.

publique⁷⁴. Cette nature de faute peut faire l'objet d'un autre jugement par le juge répressif si le détournement est fondé à titre personnel comme dans le cas IYA Mohamed.

B. Les irrégularités relatives aux règles des dépenses

C'est à l'occasion des opérations d'exécution des dépenses publiques que la plupart des irrégularités sont commises dans la gestion, ou la plupart des irrégularités ont une conséquence en termes de dépense. L'on appréhende la faute de gestion comme un acte illicite supposant la réunion d'un triple critère, à savoir matériel, d'illicéité et moral. Il s'agira alors d'examiner les manquements relatifs aux règles d'exécution des dépenses, ainsi que ceux liés aux opérations financières.

1. Le manquement relatif aux règles d'exécution des dépenses

Dans cet ensemble, plusieurs sous-catégories peuvent être distinguées et cette catégorisation ne respecte pas les textes et connaît ses limites. Car une même action peut tomber sous le coup de plusieurs catégories, l'objectif étant simplement de structurer le foisonnement des cas de figure qui peuvent se présenter pour permettre aux praticiens de retrouver plus facilement la jurisprudence existante pour un cas déterminé.

On peut observer plusieurs cas de violation des règles d'exécution des dépenses telles le dépassement des crédits sans autorisation, du dépassement de crédits limitatifs (du budget de l'Etat)⁷⁵, de l'engagement juridique en l'absence de crédits budgétaires (le cas d'une décision par simple ordre de service, de poursuivre un marché alors que les aspects techniques et financiers avaient entièrement changé et que les crédits supplémentaires n'étaient pas disponibles)⁷⁶ et le fait de mener des opérations, se traduisant par de dépenses qui excédaient manifestement l'objet assigné à l'organisme en cause. La Cour de Discipline Budgétaire et Financière française est largement claire dans ses jugements en matière d'irrégularités budgétaires. Le non-respect d'équilibre budgétaire applicable à l'établissement ; engagement au-delà de crédits disponibles⁷⁷ ; dépenses effectuée en l'absence de crédits ouverts⁷⁸ ; et le cas également du

⁷⁴ Cour de Discipline Budgétaire et Financière, 17 mai 1977, Centre de recherches zootechniques et vétérinaire de Theix, req. n°32-81. Cf. GROPER Nicolas, *La responsabilité des gestionnaires publics devant le juge financier*, *op.cit.*, 181.

⁷⁵ Cour de Discipline Budgétaire et Financière, 24 juin 1958, Société d'exploitation et des forges et ateliers de Lyon, Recueil Lebon, p. 893.

⁷⁶ Cour de Discipline Budgétaire et Financière, 14 mai 1973, Service de la navigation de Strasbourg. Cf. FABRE Francis J., Anne FROMENT-MEURICE, BERTUCCI Jean-Yves, GROPER Nicolas, Paris, Dalloz, 2007, 5^e éd., pp. 449-450.

⁷⁷ Cour de Discipline Budgétaire et Financière, 1^{er} juillet 1987, Université Paris XII Val de Marne. Cf. GROPER Nicolas, *La responsabilité des gestionnaires publics devant le juge financier*, *op.cit.*, 192.

⁷⁸ Cour de Discipline Budgétaire et Financière, 20 avril 1988, Caisse Interprofessionnelle de retraite des commerçants détaillants de la région parisienne (CIRCD), *recueil Lebon*, p. 546.

dépassement de crédits sans autorisation votés par l'organe compétant⁷⁹. La sanction de la faute de dépassement de crédits fait partie des règles de protection des finances publiques. Le conseil se base surtout sur les irrégularités de dépenses en vue de dissimuler un dépassement de crédit, comme l'engagement de dépenses sans avoir le pouvoir ou sans avoir reçu délégation de signature à cet effet. Toute personne qui aura enfreint les règles relatives à l'exécution de recettes et de dépenses de l'Etat ou des collectivités, établissements et organismes public, ou à la gestion de biens leurs appartenant, aura donné son approbation aux décisions incriminées, sera passible d'une amende prévue par les textes⁸⁰.

Le conseil a par exemple retenu dans l'affaire NGUINI EFFA, le dépassement sans autorisation des crédits votés par le Conseil d'Administration⁸¹. A titre de comparaison, la cour de discipline française a retenu dans l'affaire « *service de la navigation de Strasbourg* » comme exemple des sanctions prononcées pour les irrégularités commises par les fonctionnaires de l'Etat dans l'engagement et l'exécution des dépenses publiques. Les dépenses engagées par l'ingénieur en chef après la délivrance de l'ordre de service en cause ont en effet excédé les autorisations budgétaires. La cour de conclure, « *le volume des travaux et par conséquent le coût, évoluant de façon telle qu'il demeurait très largement supérieur tant au montant des autorisations de programme affectées par l'administration centrale qu'au montant des marchés en cours* »⁸².

Par ailleurs, le manquement aux règles d'exécution des dépenses trouve sa concrétisation dans l'exécution des marchés publics. Dans ce cadre, on rencontre des cas des contournements des règles de marchés publics, ou même l'absence de marché ou la passation de marchés après la réalisation de la prestation. Il n'est pas surprenant que les procédures d'achats et de contrats publics donnent lieu fréquemment à des irrégularités. En effet, le nombre d'opérations effectuées est considérable d'une part, et d'autre part, la réglementation applicable à cette branche de la gestion publique est particulièrement foisonnante et instable⁸³. Ainsi, les règles des marchés publics, dans leur réalisation, se heurtent à des violations qui portent atteinte aux intérêts de la puissance publique.

Par ailleurs, le conseil retient dans une autre affaire, la violation de règles de marchés publics caractérisée par la signature d'un contrat sans

⁷⁹ Décision n°00021/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 11 mars 2009, NGUINI EFFA, *op.cit.*, faute de gestion n°2, *op.cit.*

⁸⁰ FABRE Francis J., Anne FROMENT-MEURICE, BERTUCCI Jean-Yves, GROPER Nicolas, *Les Grands Arrêts de la Jurisprudence Financière*, Paris, Dalloz, 5^e éd., 2007, p. 452.

⁸¹ Décision n°00021/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 11 mars 2009, affaire NGUINI EFFA, *op.cit.*, faute de gestion n°2.

⁸² Cour de Discipline Budgétaire et Financière, 14 mai 1973, Service de la navigation de Strasbourg, voir FABRE Francis, Anne FROMENT-MEURICE, BERTUCCI Jean-Yves, GROPER Nicolas, *Les Grands Arrêts de la Jurisprudence Financière*, *op.cit.*, p. 449.

⁸³ *Ibid.*

fixation de prix ayant induit un préjudice financier de 313.512.157 FCFA⁸⁴. Les décisions du conseil vont au-delà des cas susmentionnés.

En dehors d'irrégularités d'ordre procédural, les règles de marchés publics rencontrent d'autres difficultés dans leur réalisation, parfois inexistante. Nombreux cas d'espèce illustrent un tel manquement : des travaux commandés sans marché et absence de marché ; absence de contrat écrit et l'exécution de prestation avant notification de marché ; marché conclu après le début d'exécution ; commencement d'exécution avant notification, pour ne citer que ces exemples.

Le conseil, suivant les cas susmentionnés, a sanctionné, dans deux affaires similaires de la même année, la violation de la réglementation des marchés publics à travers la certification des dépenses sans exécution intégrale des prestations, objet de lettre de commande et de marchés publics pour des montants respectif de 2.065.081 FCFA⁸⁵ et de 491.885 FCFA⁸⁶ et la violation des règles de marchés matérialisée par la surfacturation de certaines rubriques du devis estimatif et quantitatif d'un contrat ayant induit un préjudice financier de 33.597.852 FCFA⁸⁷.

2. Le manquement relatif aux règles des opérations financières

Est constitutif d'une infraction aux règles financières, le fait de mener des opérations se traduisant par des dépenses qui excèdent manifestement l'objet assigné à l'organisme en cause⁸⁸. Ces opérations trouvent leur justification dans des multiples jurisprudences. C'est ce qui ressort d'ailleurs de l'affaire NGUINI EFFA Jean Baptiste de la Salle « octroi de sursalaire sans base légale et sur des considérations subjectives pour un montant de 10.3578.412 FCFA »⁸⁹.

Est également considérée comme irrégularité de liquidation, l'utilisation des crédits d'équipement via des subventions versées à un établissement sous tutelle, pour couvrir les frais de fonctionnement. Ce qui est contraire au principe de spécialité des crédits budgétaires⁹⁰. C'est le cas de l'engagement de certaines dépenses par simple bon de commande au

⁸⁴ Décision n°00001/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 22 mars 2013, METOUCK Charles, *op.cit.*, faute de gestion n°10.

⁸⁵ Décision n°00061/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 16 septembre 2013, GOURKO Feron Robert, *op.cit.*

⁸⁶ Décision n°00064/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS/SGSAS du 9 octobre 2013, ZIKI TCHANG, *op.cit.*

⁸⁷ Décision n°00001/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS/SGSAS du 22 mars 2013, METOUCK Charles, *op.cit.*, faute de gestion n°20.

⁸⁸ GROPER Nicolas, *La responsabilité des gestionnaires publics devant le juge financier, op.cit.*, p. 191.

⁸⁹ Décision n°00021/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 13 novembre 2009, NGUINI EFFA Jean Baptiste de la Salle, *op.cit.*

⁹⁰ Cour de Discipline Budgétaire et Financière, 26 mai 1987, Ministère de l'industrie, conventions signées avec le bureau de recherches géologiques et minières, req. n°66-150.

lieu de la procédure de lettre-commande⁹¹, et le cas du paiement accordé à une personne ou à une société sans exécution de prestation⁹².

Parler des engagements financiers excessifs suppose aussi, comme dans le cadre d'une jurisprudence du CDBF, du paiement en excès à une société dans le cadre de l'exercice d'un contrat, causant un préjudice. Le paiement en trop à une société dans le cadre de la livraison de pétrole brut pour un montant des préjudices de 649.424.191 FCFA imputé au mis en cause⁹³. Il en est de même de la faute de gestion n°13 de la même décision 00001/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS⁹⁴. Du dépassement des crédits sans autorisation du conseil d'administration⁹⁵.

La notion de faute de gestion pure⁹⁶ comme acte ou omission contraires aux intérêts de la puissance publique, ne peut être sanctionnée que si elle est matérialisée par la violation des règles ou le non-respect d'obligations. Cela provient de l'encrage légal du droit public financier. A défaut, le principe de légalité ne serait pas respecté. Le conseil intègre désormais les fautes qui ne sont pas directement liées à la violation d'une règle écrite. Plusieurs exemples sont significatifs.

En France, la Cour de Discipline Budgétaire et Financière va jusqu'à sanctionner des comportements actifs, des agissements positifs d'une personne sur la base du principe de gestion qui ne figure pas toujours dans les textes. Il ne s'agit pas de sanctionner une personne du fait de ses négligences ou des irrégularités activement commises, mais d'un agissement complètement détaché de toute irrégularité⁹⁷. Ainsi la Cour a constaté à propos d'une vente d'un immeuble d'une SA, que la procédure de vente n'a respecté aucun des principes généraux qui auraient permis une compétition équitable entre les différents concurrents et le recueil des offres les plus avantageuses pour l'établissement. Aucun texte n'avait été violé mais juste le non-respect du principe de gestion qui a conduit la cour a retenir l'infraction de l'art. L313-4 du code des juridictions financières.⁹⁸

Au Cameroun les irrégularités en matière de violation des principes de gestion s'articule autour du contrôle de performance qu'effectue le Conseil, comme l'indique l'article 2 de du décret n°2013/287⁹⁹.

⁹¹ Décision n°00021/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS/BSAS du 13 novembre 2009, NGUINI EFFA Jean Batiste de la Salle, *op.cit.*, faute de gestion n°4.

⁹² *Idem.*, faute de gestion n°19 : paiement accordé à la société WACO pour un montant de 45.000.000 FCFA.

⁹³ Décision n°00001/ D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 22 mars 2013, METOUCK Charles, *op.cit.*, faute de gestion n°6.

⁹⁴ *Idem.*, faute de gestion n°13, engagement et liquidation de dépenses... à travers un versement des frais hors taxes de 260.315.405 FCFA.

⁹⁵ *Idem.*, faute de gestion n°2.

⁹⁶ *Ibid.*

⁹⁷ Décision n°00001/ D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 22 mars 2013, METOUCK Charles, *op.cit.*, faute de gestion n°2.

⁹⁸ Cour de Discipline Budgétaire et Financière, 6 mai 1993, *Établissement public central Charbonnage de France*, req. n°98-275, Rev. Trésor, 1994, p. 758.

⁹⁹ Décret n°2013/287 du 04 septembre 2013, *op.cit.*

Globalement, elles concernent l'absence de diligence en vue de l'adoption par la société d'un statut du personnel et d'un manuel de procédures intégrant tous les aspects de gestion de la société ; la négligence dans le suivi de certains dossiers ...Faut-il comprendre encore que cette négligence conduise à la non-atteinte de l'objectif visé. C'est d'ailleurs l'objet de plusieurs décisions du Conseil en la matière comme on peut le constater dans la décision n° 00016/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS¹⁰⁰. Le plus important ici est la non-atteinte de l'objectif visé qui n'est pas prévue par les textes, mais dont le Conseil prend en considération. C'est une avancée indéniable dans la démarche du Conseil qui expose l'étendu de sa compétence qui va jusqu'à la vérification du niveau de résultat de la gestion d'un projet. C'est ce qui ressort d'ailleurs de la décision n° 00021/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS, fautes de gestion n°11 et 12¹⁰¹.

Conclusion

Au demeurant, le législateur camerounais envisage les actions susceptibles d'être qualifiées de faute de gestion. Tel est l'objet des articles 3¹⁰² et 6¹⁰³ de la loi n°74/18 du 5 décembre 1974, des articles 105, 106 et 107 du Décret n°2004/275 du 24 septembre 2004 portant Code des marchés publics, abrogé par le décret n°2018/366 du 20 juin 2018 portant code des marchés publics, ainsi que l'article 88 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques. A l'analyse de ces textes, deux éléments cumulatifs caractérisent la faute de gestion devant le CDBF. Il s'agit, d'une part, de l'existence d'une irrégularité, et d'autre part, que l'irrégularité porte atteinte aux intérêts de la puissance publique. La notion d'irrégularité évoque un comportement contraire à la règle de droit¹⁰⁴. La loi n°2018/012 susmentionnée en fait juste un acte volontaire ou non, d'agent public, contraire à l'intérêt général.

En substance, la faute de gestion apparaît comme une violation des règles de bonne gouvernance administrative et financière. Dans son volet administratif, une faute est commise lorsqu'un agent public arrive à

¹⁰⁰ Décision n°00016/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS du 13 juin 2012, LIFANDA Samuel EBIAMA, *op.it.*, faute de gestion n°2, défaut de production des études techniques ayant débouché sur la non-atteinte de l'objectif visé.

¹⁰¹ Décision n°00021/D/PR/SG/CONSUPE/CDBF/SP/SGSAS 11 mars 2009, NGUINI EFFA Jean Baptiste de la Salle, *op.cit.*, faute de gestion n°11 et 12.

¹⁰² « Est considéré comme irrégularité au sens de la présente loi toute faute de gestion préjudiciable aux intérêts de la puissance publique. »

¹⁰³ « Est considéré comme irrégularité au sens de la présente loi toute faute de gestion commise dans une entreprise d'Etat et préjudiciable à la puissance publique, ne ressortissant pas nécessairement des tribunaux administratifs ou de commerce ».

¹⁰⁴ AKONO OMGBA, « La distinction entre la faute de gestion et le détournement des deniers publics en droit camerounais » *op.cit.*, p. 261.

outrepasser les règles substantielles et processuelles régissant l'activité contractuelle de l'administration ou d'un organisme soumis à la réglementation des marchés publics. Il y'a faute de gestion encore en cas de violation des dispositions statutaires régissant l'administration ou la gestion de cette catégorie d'organisme public¹⁰⁵. Au plan financier, il y'a faute de gestion en cas d'exécution anormale ou irrégulière des dépenses et recettes publiques par les gestionnaires des crédits publics de nature à empêcher l'accroissement de la fortune publique.

¹⁰⁵ *Idem*, p. 266.

**DROIT ET PRATIQUE DE LA COMPTABILITE
PUBLIQUE**

Sous la coordination de :

Achille BASSAHAG

*Inspecteur principal des régies financières (Trésor), Directeur de la comptabilité publique
(MINFI)*

Patrick Gérard SOROK A BOL

*Ph.D en Droit Public/Université de Yaoundé II (Cameroun)
Inspecteur des Régies Financières (Trésor)
(patrick.sorok@gmail.com)*

CHAMBRE DES COMPTES ET COMPTABILITE PATRIMONIALE AU CAMEROUN

Par

Dr. Patrick Gérard SOROK A BOL

Ph.D en Droit Public/ Université de Yaoundé II (Cameroun)

Inspecteur des Régies financières (Trésor).

RESUME :

La présente réflexion se propose de déterminer la place de la Chambre des Comptes de la Cour Suprême dans le processus de mise en œuvre de la comptabilité patrimoniale. Elle s'inspire d'une observation empirique relative à l'aboutissement d'une comptabilité générale largement inspirée des pratiques en vigueur dans le système comptable OHADA et qui donne de nouvelles missions à la Chambre des Comptes. Celle-ci doit désormais s'appuyer sur un référentiel des normes comptables et de certification visant à décrire l'image fidèle du patrimoine des entités publiques. Seulement, le caractère non automatique des écritures en comptabilité patrimoniale, et surtout la part de subjectivité nécessairement présente dans toute évaluation du patrimoine, imposent que les comptes soient revus par des personnes externes, à la fois indépendantes et compétentes. Celles-ci doivent également disposer de larges pouvoirs d'investigations, un rôle que la Chambre des Comptes aurait pu jouer efficacement si elle bénéficiait d'une plus grande marque d'autonomie et de compétences suffisantes pour exercer ses nouvelles missions de la comptabilité patrimoniale. En attendant qu'une telle orientation soit adoptée, le constat actuel est celui d'un positionnement contestable de la Chambre des Comptes de la Cour Suprême qui, conduit à formuler le vœu d'un repositionnement institutionnel visant à garantir l'efficacité d'une comptabilité patrimoniale naissante et pour laquelle, la bascule est prévue au 1^{er} janvier 2022.

Mots clés : *Chambre des Comptes, comptabilité patrimoniale, finances publiques*

ABSTRACT:

The present reflection proposes to determine the place of the Audit Bench of the Supreme Court in the process of implementing asset accounting. It is inspired by the outcome of general accounting largely inspired by the practices in force in the OHADA accounting system which gives new missions to the Chamber of Accounts. This must now be based on a repository of accounting and certification standards aimed at describing the faithful image of the assets of public entities. However, the non-automatic nature of the entries in asset accounting, and above all the part of subjectivity necessarily present in any valuation of assets, requires that the accounts be reviewed by external persons who are both independent and competent. They must also have broad investigative powers, a role that the Audit Bench of the Supreme Court could have played effectively if it had enjoyed a greater degree of autonomy and sufficient skills to exercise its new missions of asset accounting. Until such an orientation is adopted, the current observation is that of a questionable positioning of the audit chamber of the Supreme Court which, leads to formulate the wish of an institutional repositioning aimed at guaranteeing the effectiveness of an nascent asset accounting and for which the new orientation is scheduled for January 1, 2022.

Keywords: *Chamber of Accounts, asset accounting, public finance.*

Introduction

« *A peine de laisser sans sanction le droit financier* »¹, la loi fondamentale camerounaise du 18 janvier 1996 crée la Chambre des Comptes et l'érige en juridiction compétente pour contrôler et statuer sur les Comptes publics et ceux des entreprises publiques et parapubliques². Fondée sur le maniement des fonds publics ou sur l'exercice des fonctions de comptable public, la compétence de cette Chambre, comme partout ailleurs, est d'ordre public. En effet, « *Même en excipant de sa bonne foi ou de son ignorance des juridictions établies par la loi* »³, nul n'est en droit de se soustraire à l'obligation de reddition des comptes⁴. C'est ainsi que le juge des comptes est appelé à se saisir d'office de toutes les irrégularités constatées dans le règlement du budget de l'Etat et des autres entités publiques⁵.

La mise en place d'une juridiction financière, qui n'est d'ailleurs pas un fait nouveau dans la législation financière camerounaise⁶, est, il faut le relever, indispensable à la performance des Finances publiques. On a pu ainsi observer au fil du temps, une volonté manifeste des pouvoirs publics de moderniser les institutions judiciaires et d'assainir les finances publiques. Volonté concrétisée et ce, en application des dispositions constitutionnelles⁷, par la promulgation des lois du 21 avril 2003 et du 29 décembre 2006, fixant respectivement les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des Comptes de la Cour Suprême et des

¹ MARQUES DI BRAGA (P) et LYON (C), *Traité des obligations et de la responsabilité des comptables publics. De la comptabilité de fait*, Paris, Société d'imprimerie et de librairie administrative Paul Dupont, 1890, tome 1, p. 214.

² V. Article 41 de la Constitution du 18 janvier 1996.

³ C.C., 28 Avril 1869, Commune de Boulogne-sur-Mer, *Rec.* 1878.

⁴ FROMENT-MEURICE (A), BERTUCCI (J.Y), GROPER (N), *Les grands arrêts de la jurisprudence financière*, Paris, Dalloz, 2007, 5^e édition, p. 17.

⁵ Même comme il faut souligner que le principe selon lequel le juge doit se saisir d'office de toutes les irrégularités constatées dans le règlement du budget, perd de sa portée. Le volume des recettes et dépenses est tel que, de nos jours, les magistrats ne parviennent à examiner qu'une faible partie des opérations décrites dans les comptes publics.

⁶ Sur le plan historique, l'ordonnance de 62/OP/4 7 Février 1962 portant régime financier de la république fédérale du Cameroun avait déjà créé une Cour fédérale des Comptes auprès de la Cour Suprême. Celle-ci a été fonctionnelle entre 1962 et 1969, la loi n°69/LF/ du 14 juin 1969 de l'exercice budgétaire 1969-1970 ayant transféré ses attributions dès le 1^{er} Juillet 1969 à l'Inspection Générale de l'Etat.

Il faut relever par la suite que cette Cour composée de 4 membres, était numériquement inapte à examiner avec efficacité les documents financiers dont le volume était sans cesse croissant. A cela on peut ajouter que le Directeur du Trésor, devenu comptable public principal après la réforme de la Comptabilité publique de mai 1967, n'a pas produit ses comptes de gestion en raison sans doute du volume trop élevé des comptabilités centralisées à son niveau, et du défaut d'informatisation des procédures comptables. Par ailleurs, il occupait le poste de substitut du Procureur Général auprès de ladite Cour devant laquelle il devait paradoxalement présenter son compte de gestion pour examen.

⁷ La révision constitutionnelle du 18 janvier 1996 va créer la Chambre des Comptes au sein de la Cour Suprême et les juridictions inférieures des Comptes. Lire article 42 de la Constitution.

Tribunaux régionaux des Comptes⁸. La loi portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques de 2018⁹, qui se substitue à celle du 26 décembre 2007¹⁰ consacre le contrôle juridictionnel des opérations budgétaires et comptables des administrations publiques¹¹. Ce contrôle est assuré par la juridiction des Comptes¹². Considérée aujourd'hui comme le totem normatif des finances publiques camerounaises, la loi portant régime financier du 11 juillet 2018 apporte d'importants changements dans le mode d'exécution des opérations financières. Le législateur a voulu témoigner l'importance prise par les comptes de l'Etat, tant en terme de transparence que de respect des engagements communautaires mesurés à partir des résultats Comptables¹³. Le chapitre II du titre V, intitulé « De la comptabilité », est révélateur de cette approche. On y trouve l'affirmation de la coexistence d'une comptabilité générale fortement développée, aux côtés d'une comptabilité budgétaire adaptée aux enjeux de la nouvelle gestion publique, ainsi que l'émergence d'une comptabilité d'analyse des coûts, venant s'articuler avec ces deux précédentes, afin d'en valoriser les données dans une optique de transparence et d'efficacité¹⁴.

⁸ Dans ce dernier cas, le législateur a cherché à concilier l'impératif de service public, et la nécessité d'un ancrage local des juridictions inférieures des Comptes et à établir ensuite, un difficile compromis entre la quête d'efficacité de celle-ci et le réalisme politique. Les Tribunaux régionaux des Comptes issus de ce compromis étant chargés dans leur ressort, du jugement des Comptes de gestion annuels des comptes publics auprès des collectivités territoriales décentralisées et de leurs établissements publics.

Il faut indiquer qu'en dépit de leur existence sur le plan purement formel, les Tribunaux régionaux des Comptes n'existent pas dans la pratique. La seule juridiction faisant office de droit en la matière étant bien évidemment la Chambre des Comptes de la Cour Suprême.

⁹ La loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

¹⁰ Loi n°2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat.

¹¹ Article 86 (1) de la loi du 11 juillet 2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

¹² Il faut dire ici que le législateur de 2018 utilise astucieusement la dénomination « *juridiction des Comptes* », pour éviter un vice d'inconstitutionnalité. La démarche prudente de ce dernier a consisté à concilier l'impératif communautaire qui exige la création de la Cour des Comptes comme juridiction chargée de statuer sur les comptes publics. Une transposition exacte de la directive CEMAC n°1/11-UEAC-190-CM-22 relative aux lois de finances aurait nécessité une modification de la loi fondamentale du pays.

Il faut le dire, la loi de 2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques dans cette disposition, ne cadre pas avec la lettre et l'esprit de la directive CEMAC de 2011. En parlant de « *Cour des Comptes* », la Directive Communautaire a voulu reconnaître une autorité et une autonomie à cet important organe chargé de juger les comptes publics ; surtout qu'aujourd'hui, on assiste à une grande tendance à l'uniformisation et à la standardisation des règles de gestion des finances publiques à travers le monde et que, les directives lient les Etats quant aux résultats à atteindre.

¹³ L'une des finalités de la réforme de la comptabilité publique en zone CEMAC est la transparence et la lisibilité des budgets et des comptes ; notamment par le passage d'une logique de moyen à une logique de résultats ; par la fiabilité de la situation financière de l'Etat et par l'adoption des choix stratégiques.

¹⁴ SOROK A BOL (P.G), « L'apport de la nouvelle Comptabilité à la gestion des Finances publiques au Cameroun », *RAFiP*, n°5, 1^{er} semestre 2019, pp. 11-37.

S'agissant de la comptabilité générale, les dispositions de l'article 73 (1) de la loi portant régime financier de 2018¹⁵ posent la règle de maîtrise de l'évolution du patrimoine de l'Etat. Il est désormais indispensable que les comptes de l'Etat qui comprennent les résultats de la comptabilité budgétaire et ceux de la comptabilité générale soient « réguliers, sincères et donner une image fidèle de l'exécution du budget et l'évolution du patrimoine de l'Etat et de la situation financière »¹⁶. Fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations¹⁷, la comptabilité générale se réfère à des normes aussi proches de celles des entreprises que le permettent le statut de l'Etat et les spécificités de son action¹⁸. L'Etat est donc désormais appelé à tenir une comptabilité patrimoniale qui devra permettre à terme, non seulement de recenser et d'évaluer son patrimoine¹⁹, mais aussi de favoriser la constitution d'un bilan d'ouverture²⁰. Ce dernier devra permettre de faire prendre conscience aux services gestionnaires de la dimension patrimoniale de la comptabilité, de faire émerger une dynamique d'ensemble des structures parlementaires pour fiabiliser les inventaires et évaluations à l'effet de permettre, dès le 1^{er} Janvier 2022, la disponibilité d'un bilan d'ouverture au périmètre significatif et aux données traçables. C'est bien d'ailleurs dans cette logique que doit être replacé le dispositif de certification des comptes²¹, qui attestera ainsi, à l'instar des entreprises, du respect des principes de régularité, de sincérité et de fidélité. C'est dire que l'avènement de la comptabilité patrimoniale donne des nouvelles missions à la Chambre des Comptes qui, pour garantir l'efficacité de l'action publique, doit désormais s'inspirer des pratiques en vigueur dans les entreprises.

¹⁵ L'Etat tient une comptabilité générale destinée à mesurer l'évolution du patrimoine de l'Etat.

¹⁶ Article 73 (3) de la loi de 2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

¹⁷ V. Article 75 (I) de loi de 2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

¹⁸ LAMIOT (D), « La nouvelle comptabilité de l'Etat », Avant-propos, *RFFP*, n°93, 2006, p. 8.

¹⁹ La comptabilité générale est commandée par la nécessité de décrire le patrimoine de l'Etat et son évolution. Le recensement est une opération de comptage physique et d'identification des avoirs ainsi que du passif de l'Etat. La loi distingue les actifs immobilisés tels que les immobilisations corporelles et incorporelles, et les actifs circulants à l'instar des stocks et des créances. Le passif de l'Etat, quant à lui, est constitué des dettes financières et non financières, de la trésorerie active et passive. L'évaluation qui consiste à donner une valeur à un actif ou un passif lors du recensement, repose sur le principe de l'évaluation au coût historique.

²⁰ La mise en œuvre de la comptabilité patrimoniale est soumise à la constitution d'un bilan d'ouverture dont les biens inscrits sont les biens contrôlés par l'Etat. Cf. Article 30 du décret n°2019/3199/PM du 11 septembre 2019 fixant le cadre général de présentation du Plan Comptable de l'Etat.

²¹ L'article 86 (1) de la loi de 2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques parle explicitement de juridiction des Comptes.

Toutefois, la littérature existante en matière de comptabilité patrimoniale, et surtout la part de subjectivité nécessairement présente dans toute évaluation du patrimoine, imposent que les comptes soient revus par des personnes extérieures et étrangères, disposant de larges pouvoirs d'investigations. C'est ce rôle qui est confié à la Chambre des Comptes de la Cour Suprême, pour statuer sur les comptes publics. La conception de l'objectif de contrôle de la Chambre des Comptes sera de plus en plus prégnante à la faveur justement de la réforme budgétaire et comptable décidée par la loi portant régime financier de 2018. Une mission d'assistance aux administrations qui dépassent la seule mise en œuvre de la réforme budgétaire et comptable, pour s'étendre plus généralement à l'ensemble de la gestion publique qui doit être pilotée et mesurée par la performance de l'action de ses gestionnaires. La nouvelle mission de certification des comptes²² devrait amplifier cette évolution plus ouverte et transparente de la mission d'assistance de la chambre des comptes.

Cependant, il est peu probable, sur la base des éléments apportés tout au long de la présente réflexion, que les accointances continues de l'Exécutif avec la Chambre des Comptes de la Cour Suprême soient difficilement conciliables avec la capacité effective de cette dernière, à exercer sa mission principale de juge de la régularité des comptes publics. Le problème du positionnement de la Chambre des Comptes dans ses fonctions d'audit et de contrôle à équidistance du gouvernement est ainsi posé. Elle doit pouvoir, pour l'essor de la comptabilité patrimoniale et par extension des finances publiques, être une juridiction indépendante²³. De ce qui précède, on peut valablement formuler l'interrogation suivante : **le positionnement institutionnel de la Chambre des Comptes est-il favorable à la mise en œuvre efficace de la comptabilité patrimoniale ?**

Une interrogation opportunément intéressante sous un angle théorico-pratique. En théorie, elle permet de s'appesantir sur les missions de la Chambre des Comptes dans le cadre de la nouvelle comptabilité publique. Sur le plan pratique, l'étude est une source précieuse d'information pour les décideurs politiques dans la mesure où elle permet de comprendre que la réussite d'une réforme d'envergure n'est rendue possible que si celle-ci est accompagnée par des institutions fortes, capables de remettre en cause les décisions de l'administration. C'est dire en d'autres termes que, la mise en œuvre efficace de la comptabilité patrimoniale est tributaire du positionnement institutionnel de la Chambre des Comptes. Un positionnement qui, à l'analyse, est précaire et par

²² V. Article 86 (3) de la loi de 2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

²³ Conseil Constitutionnel, Décision n°2001-448 DC du 25 juillet 2001, Loi organique relative aux lois de finances, JO du 2 août 2001, p. 12490 ; FAVOREU (L) et PHILIP (L), *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, Paris, Dalloz, 2007, n°48.

conséquent préjudiciable à la comptabilité patrimoniale. Une telle démonstration n'est possible qu'avec une méthode clairement définie. L'option a été faite en faveur du positivisme analysé sous l'angle pragmatique ou factueliste, avec un recours non moins important à la jurisprudence financière. Une esquisse de réponse sur le rôle avenir de la Chambre des Comptes dans le processus de maturation de la comptabilité patrimoniale, conduit à mettre en exergue le constat d'un positionnement institutionnel contestable (I), qui conduit à émettre le vœu d'un repositionnement favorable à la comptabilité patrimoniale (II).

I. Un positionnement institutionnel contestable

L'initiative de reformer la comptabilité publique au Cameroun et par extension dans l'espace communautaire CEMAC²⁴, doit être saluée dans la mesure où elle procède d'un souci de bonne gestion des finances publiques. La Chambre des Comptes de la Cour Suprême occupe, par la diversité de ses missions, une place qui est aujourd'hui essentielle dans le contrôle des comptes publics. La consécration de la comptabilité générale qui vise à restituer l'ensemble des mouvements affectant le patrimoine de l'Etat²⁵, implique que le résultat patrimonial²⁶ soit évalué par des auditeurs indépendants et compétents, disposant de véritables moyens de contrôle.

Si dans certains Etats, la juridiction des Comptes est souveraine et indépendante²⁷, au Cameroun, « *la liberté d'esprit* »²⁸ de la Chambre des Comptes est contestable. Le constat de son positionnement institutionnel limité (A), permet de prévoir des conséquences défavorables à la mise en œuvre pérenne de la comptabilité patrimoniale (B).

A. Le constat : une place limitée de la Chambre

Le positionnement institutionnel de la Chambre des Comptes de la Cour Suprême tel que voulu par le constituant²⁹, est défavorable à la mise en œuvre efficace de la Comptabilité patrimoniale. Pour effectuer sa mission d'assistance à l'exécutif et de contrôle des comptes publics, la Chambre des Comptes doit désormais s'appuyer sur un référentiel des

²⁴ Lire à ce sujet les nombreuses directives du cadre harmonisé de gestion des finances publiques dans la zone CEMAC édictées en 2011.

²⁵ Article 73 (1) de la loi de 2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

²⁶ Le résultat patrimonial est dégagé par les états financiers, notamment : le bilan, le compte de résultat, le tableau de flux de trésorerie, l'état annexé.

²⁷ En France par exemple, la Cour des Comptes est un modèle d'indépendance, car elle est composée des Magistrats inamovibles. Le Conseil constitutionnel a d'ailleurs solennellement garanti le principe de l'indépendance de la juridiction financière dans sa décision relative à la loi organique relative aux lois de finances du 25 juillet 2001.

²⁸ DOUAT (E), « La liberté d'esprit de la Cour des Comptes », in *La liberté dans tous ses États. Regards croisés sur la conception occidentale de la liberté. Liber amicorum en l'honneur de Jacques GEORGEL*, Rennes, éditions Apogée, 1998, pp. 231-252.

²⁹ V. article 28 Constitution camerounaise de 18 janvier 1996.

normes comptables proche de celui des entreprises³⁰. Une exigence à laquelle la chambre tarde à s'adapter (2), encore que même dans l'exercice de sa mission originelle de juge des Comptes publics, ses possibilités d'action sont fortement limitées (1).

1. Un statut institutionnel dépendant

Même si la Constitution du 18 janvier 1996 dispose que « *la Chambre des Comptes statue souverainement* »³¹, il reste que son statut de juridiction indépendante est discuté. A l'analyse, il s'agit d'une institution qui n'est pas à égale distance de l'Exécutif. L'imbrication de la Chambre des Comptes dans l'édifice juridictionnel de la Cour Suprême, s'interprète comme instaurant une position d'infériorité mal conciliable avec l'indépendance énoncée. Les magistrats du siège et du parquet étant nommés par décret présidentiel³².

L'indépendance questionnée est celle conférée par la Constitution³³. Elle résulte du pouvoir judiciaire exercé par la Cour Suprême, laquelle comprend, en tant que haute juridiction en matière de Comptes, une Chambre des Comptes³⁴. On peut donc lire que, le pouvoir judiciaire qui est exercé par la Cour Suprême est indépendant du pouvoir exécutif et législatif³⁵. On peut paradoxalement lire ainsi que le précise l'article 37 (3) de la constitution, que « *le Président de la République est garant de l'indépendance du pouvoir judiciaire* ». La garantie de l'indépendance du pouvoir judiciaire par le Président de la République se concilie mal avec le principe de la séparation des pouvoirs. En disposant ainsi, le constituant a explicitement fragilisé le pouvoir judiciaire et donc la Cour Suprême et les Chambres qui la composent. Ce constitutionnalisme, que le Professeur Joseph OWONA qualifie de « *rédhibitoire* »³⁶, entame considérablement l'indépendance de la Cour Suprême et fragilise par conséquent la Chambre des Comptes dans sa posture de contrôleur et juge des Comptes publics. Difficile avec les attributs du statut de magistrat à garantir l'impartialité des prises de

³⁰ La comptabilité générale de l'Etat est régie par un ensemble de 14 normes inspirées des normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standard), IFRS (International Financial Reporting Standard) et communautaires.

³¹ V. article 41 Constitution camerounaise de 18 janvier 1996.

³² Article 18 loi du 21 août 2003, fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des Comptes de la Cour Suprême. Pour aller loin, lire HOURQUEBIE (F), « L'indépendance de la justice dans les pays francophones », *Les Cahiers de la justice*, 2012/2, n°2, pp. 41-61 ; FALL (A. B.), « Les menaces internes à l'indépendance de la justice », in *L'indépendance de la justice*, Actes du deuxième congrès de l'Association des hautes juridictions de cassation des pays ayant en partage l'usage du français, Dakar, 7-8 novembre 2007, Cour de cassation du Sénégal–OIF, 2008, Dakar, Sénégal, pp. 47-75.

³³ Article 37 (2), Constitution camerounaise du 18 janvier 1996.

³⁴ V. article 38, Constitution camerounaise du 18 janvier 1996.

³⁵ Article 37 (2), Constitution camerounaise du 18 janvier 1996

³⁶ OWONA (J.) « L'essor du constitutionnalisme rédhibitoire en Afrique noire. Étude de quelques "constitutions Janus" », in *Mélanges en l'honneur de Pierre-François GONIDEC. État moderne : horizon 2000. Aspects internes et externes*, Paris, LGDJ, 1985, pp. 235-243.

position de la Chambre des Comptes dans l'exercice de ses missions. Il faut en outre ajouter que, cette chambre ne dispose pas d'une autonomie financière.

2. Un exercice de compétences déficient

Le juge des comptes a une compétence matérielle³⁷ pour juger les comptes des comptables publics. De ce fait, il occupe une place essentielle dans le contrôle financier public³⁸. La Chambre des Comptes est donc dotée d'une diversité de contrôle³⁹. Toutefois, on a fait le constat d'une mise en œuvre relative des missions originelles (a) et d'une prise en compte difficile des nouvelles missions issues de la réforme comptable (b).

a. La mise en œuvre relative des compétences traditionnelles

La Chambre des Comptes occupe par la diversité de ses missions une place qui est aujourd'hui essentielle dans le contrôle financier public. En plus des missions de Contrôle juridictionnel des Comptes tenus par les comptables publics qui sont au rang de ses missions traditionnelles, elle exerce aussi des missions non juridictionnelles qui tendent à occuper une part prépondérante de ses activités⁴⁰.

L'article 41 de la constitution dispose que « *la Chambre des Comptes est compétente pour contrôler et statuer sur les comptes publics et ceux des entreprises publiques et parapubliques* ». Elle statue souverainement sur les décisions rendues en dernier ressort par les juridictions inférieures des comptes.⁴¹ La loi portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques est plus explicite dans ses dispositions qui traitent du contrôle juridictionnel des opérations budgétaires et comptables des administrations publiques. Ce contrôle est assuré par la juridiction des comptes⁴², qui juge les comptes ou les documents en tenant compte des comptables publics patents ou de fait⁴³. Elle est souveraine sur les décisions rendues⁴⁴, et

³⁷ C.C. 30 septembre 1992, NUCCI et autres comptables de fait de l'Etat, in FROMENT-MEURICE (A), BERTUCCI (J.Y), GROPER (N), *Les grands arrêts de la jurisprudence financière*, op .cit., p. 13.

³⁸ BOUVIER (M), ESCLASSAN (M.C), LASSALE (J-P), *Finances Publiques*, Paris, LGDJ, 2010, 10^{ème} édition, p. 545.

³⁹ On peut citer :

- le contrôle juridictionnel des comptes des comptables publics ;
- le contrôle non juridictionnel de la gestion des organismes publics et parapublics ;
- et l'assistance aux Pouvoirs publics.

⁴⁰ C'est ainsi par exemple qu'elle assure un contrôle non juridictionnel sur la gestion de services publics et organismes publics, ainsi que les organismes qui bénéficient de concours financiers publics.

⁴¹ Article 41 Constitution du 18 janvier 1996. Allusion est faite ici aux Tribunaux régionaux des Comptes.

⁴² Article 86 (1) de la loi du 11 juillet 2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

⁴³ Article 2(1) loi n°2003-005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des Comptes de la Cour suprême.

indépendante par rapport au gouvernement et au parlement, ainsi qu'autonome dans l'exercice de ses attributions. Elle décide seule de la publication de ses avis, décisions et rapports⁴⁵. Il y a lieu d'indiquer que les missions traditionnelles de la Chambre des Comptes sont explicitement contenues dans les dispositions de la loi de 2003 fixant ses attributions, son organisation et son fonctionnement. Comme il a été relevé plus haut, ces missions portent sur le contrôle des jugements des comptes publics et documents⁴⁶.

Au-delà des développements sur les missions pertinentes de la Chambre des Comptes, la question de fond qui soulève un intérêt certain est celle relative au statut de juridiction indépendante. Ce que l'on peut dire a priori est que, l'équilibre énoncé par le constituant dans le positionnement institutionnel de la Chambre des Comptes en tant que contrôleur et juge des comptes public est faussé au détriment de l'exécutif. Pour plusieurs raisons, la Chambre des Comptes de la Cour Suprême, n'est pas une institution à égale distance de l'exécutif. Sa posture est ambiguë⁴⁷, en ce sens que cette chambre est inféodée à la Cour suprême et, c'est le procureur général près de ladite Cour qui assure les fonctions de ministère public⁴⁸. Les magistrats du siège, du ministère public et même le greffier en chef de la Chambre des Comptes sont nommés par décret présidentiel⁴⁹. Elle est tenue de « *produire annuellement au Président de la République, au Président de l'Assemblée Nationale et du Sénat, un rapport exposant le résultat général de ses travaux et les observations qu'elle estime devoir formuler en vue de la réforme et de l'amélioration de la tenue des comptes et de la discipline des comptables* »⁵⁰.

De ce qui précède, on peut constater que le rattachement à la Cour Suprême, le statut de ses membres, sa formation et même son fonctionnement, sont autant d'éléments qui entament l'autonomie de la Chambre des Comptes. Sa « liberté d'esprit » est dans ce contexte sujette à caution. De ce fait, le droit à être jugé par une juridiction des Comptes indépendante et impartiale n'est pas totalement intégré dans notre système de droit financier. Le mode de désignation et les prérogatives dont sont titulaires les magistrats de ladite Chambre, sont autant de signes forts de leur réelle dépendance à l'égard du pouvoir exécutif. Il est donc difficile d'imaginer que la Chambre des Comptes ne reçoive des instructions

⁴⁴ Article 2 (2) loi n°2003-005 du 21 avril 2003 précitée.

⁴⁵ Article 86 (2) loi du 11 juillet 2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

⁴⁶ Lire à ce propos l'article 7 et les titres II de la loi n°2003-005 du 21 avril 2003 précitée.

⁴⁷ En France par exemple le Conseil constitutionnel a clarifié la place de la Cour des Comptes dans les institutions de l'Etat. Cette décision consacre le statut de juridiction indépendante : Cons. Const. n°2001-448 DC, 25 Juillet 2001, Décision sur la loi organique relative aux lois de finances, *op. cit.*

⁴⁸ Article 17 de la loi du 23 août 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des Comptes de la Cour suprême.

⁴⁹ Article 18 loi n°2003-005 du 21 avril 2003 précitée.

⁵⁰ Article 3 loi n°2003-005 du 21 avril 2003 précitée.

émanant de l'exécutif. Encore que « *l'indépendance ne caractérise pas seulement le statut de la juridiction ; elle inspire d'abord l'esprit dans lequel travaillent ses membres* »⁵¹. Il en ressort que la compétence de la Chambre des Comptes en tant que contrôleur et juge des Comptes publics est fortement limitée. Toute chose ne permettant pas de vérifier la régularité des comptes qui retracent le maniement des deniers publics. Une lacune qui devrait davantage se complexifier avec l'émergence des nouvelles missions, fruit de la réforme de la Comptabilité publique.

b. Une difficile prise en compte des compétences nouvelles

Avec la mise en œuvre de la loi portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques, la Chambre des Comptes devrait en principe exercer ses missions d'assistance, de contrôle et de Juge des Comptes sous un jour nouveau, et ce, à l'aune de deux principes : la recherche de la performance de l'action publique d'une part, et le souci de la qualité de l'information financière, d'autre part. Dans ce contexte nouveau d'évolution sensible des missions de Chambre des Comptes, son positionnement institutionnel reste inchangé. Un positionnement plus dépendant de l'exécutif qui pourrait être un facteur d'évanescence de la Comptabilité patrimoniale.

Il convient de souligner que la loi portant Régime financier de 2018 a modifié la nature de la contribution de la Chambre des Comptes au Contrôle juridictionnel des opérations budgétaires et Comptables des administrations publiques. Sans la nommer explicitement⁵², le régime financier consacre entre autres, les missions d'assistance du parlement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances⁵³ ; de certification de la régularité ; la sincérité et la fidélité du Compte général de l'Etat⁵⁴ ; du jugement des ordonnateurs ; des contrôleurs financiers et des comptables publics⁵⁵ ; du contrôle de la légalité financière et la conformité budgétaire

⁵² La loi du 11 juillet 2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques parle de juridiction des Comptes : cf. article 88 (1).

⁵³ Concrètement cette mission consiste à l'obligation de répondre aux demandes d'assistance formulées par le Président et le rapporteur général de la Commission chargée des finances, à la réalisation de toute enquête demandée par les Commissions à l'Assemblée Nationale et du Sénat chargées des finances sur la gestion des services ou organismes qu'elle contrôle.

⁵⁴ Le compte général de l'Etat est produit chaque année par le réseau comptable de l'Etat sous la responsabilité du MINFI. Il comprend la balance générale des Comptes de l'Etat et les états financiers suivant :

- Le tableau de la situation nette ou bilan ;
- Le Compte de résultat ;
- Le tableau des flux de trésorerie ;
- L'état annexé.

⁵⁵ Il s'agit pour ce cas d'une innovation majeure. Les ordonnateurs et les contrôleurs financiers tout comme l'a initialement été les Comptables publics sont justiciables de la Chambre des Comptes. La nouvelle comptabilité fait naître une fonction comptable

de toutes les opérations de dépenses et de recettes de l'Etat ; de l'évaluation de l'économie ; l'effectivité et l'efficacité de l'emploi des fonds publics au regard des objectifs fixés ; des moyens utilisés et des résultats obtenus ainsi que la pertinence et la fiabilité des méthodes, indicateurs et données permettant de mesurer la performance des politiques et administrations publiques⁵⁶.

En vue de la connaissance du patrimoine public et partant, de la capacité de l'Etat à faire face à ses engagements, la comptabilité patrimoniale prévoit l'inscription au bilan de l'Etat, de tous les flux de gestion portant sur les actifs non financiers, les dettes et créances⁵⁷. La Chambre des Comptes devra certifier, comme il a été indiqué⁵⁸, la régularité, la sincérité et la fidélité des Comptes de l'Etat. La certification n'est que la conséquence naturelle du passage à une Comptabilité générale⁵⁹. Il faut dire qu'établir les états financiers répondant aux normes de la Comptabilité d'exercice suppose de compléter les enregistrements comptables des opérations de recettes et de dépenses par des recensements et des évaluations.

Ainsi, la part de subjectivité présente dans les opérations de recensement et d'évaluation du patrimoine de l'Etat, le caractère non-automatique des écritures comptables⁶⁰, imposent que les comptes soient revus par des magistrats non seulement indépendants, mais aussi compétents et disposant d'importants moyens d'action. La Chambre des Comptes, dans le cadre de cette nouvelle comptabilité, doit être capable d'apprécier la qualité du dispositif comptable et traduire le plus fidèlement possible des événements parfois complexes et ne pouvant être appréhendés objectivement par la nature contradictoire d'une transaction constatée entre des entités indépendantes.

Pour effectuer cette mission, la Chambre des Comptes devra s'appuyer sur un référentiel des normes comptables et un référentiel de

partagée entre l'ordonnateur et le comptable. Dans le cadre de la comptabilité budgétaire, l'ordonnateur est tenu à la production d'un compte administratif.

⁵⁶ Lire article 86 (3) de la loi du 11 juillet 2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

⁵⁷ V. article 104 du décret du 07 juillet 2020 portant règlement général de la Comptabilité publique.

⁵⁸ Article 86 (3) de la loi du 11 juillet 2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

⁵⁹ MORDACQ (F), *La LOLF : un nouveau cadre budgétaire pour réformer l'Etat*, Paris, LGDJ, 2006, p. 362.

⁶⁰ Dans le cadre de la comptabilité patrimoniale, certains mouvements affectant la situation financière de l'Etat, résultent d'événements qui ne donnent pas lieu au cours de l'exercice à des enregistrements comptables. C'est ainsi soit parce que le dispositif comptable n'est pas suffisamment près des événements, soit parce que ces événements ne sont pas eux-mêmes des opérations. La survenance desdits événements peut avoir un impact sur la situation financière comme par exemple l'apparition d'un risque, la dégradation des actifs physiques ou la perte de valeur d'un actif financier. Il est alors nécessaire de comptabiliser les conséquences de la manière la plus juste possible dès lors que le fait générateur est intervenu avant la date de clôture.

certification. Il semble peu évident que cette compétence *rationae materiae* dévolue à ladite Chambre s'exerce efficacement, les magistrats des comptes ne s'étant pas encore suffisamment appropriés les règles de la comptabilité patrimoniale lesquelles, il faut le dire, sont empreintes de technicité. L'absence d'initiation, de formation à ces règles comptables nouvelles, peut constituer un obstacle au jugement efficace des comptes publics. La lecture et la traduction des états financiers que constituent avec la balance des comptes, le Compte général de l'Etat, nécessitant des connaissances pointues. Connaissances dont les membres de la Chambre des Comptes tardent à se doter effectivement. Une situation qui aura forcément des conséquences néfastes sur les finances publiques.

B. L'incidence : une portée mitigée de la comptabilité patrimoniale

L'avènement de la comptabilité patrimoniale va faire naître de nouvelles missions à la Chambre des Comptes. D'abord limitée à la régularité des recettes et des dépenses décrites dans les comptabilités publiques, ce contrôle va devenir aussi celui du bon emploi des crédits, fonds et valeurs fixés par les administrations publiques. Toutefois, la mise en œuvre efficace de la comptabilité patrimoniale, fruit de la réforme comptable, nécessite que la Chambre des Comptes de la Cour Suprême soit dotée des garanties d'indépendance suffisantes, et surtout que ses membres s'approprient effectivement les règles de cette nouvelle Comptabilité. La posture actuelle de la Chambre est donc défavorable à la mise en œuvre efficace de la Comptabilité générale⁶¹, et pourrait par conséquent avoir un impact négatif sur la performance de l'action publique (1) et sur la qualité de l'information financière (2).

1. Une performance de l'action publique hypothéquée

La comptabilité de l'Etat est organisée en vue de vulgariser la connaissance et le contrôle des opérations budgétaires des opérations de trésorerie et de financement ; la connaissance de la situation du patrimoine et des opérations de régularisation ; l'analyse des coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes ; la détermination des résultats annuels⁶², l'intégration des opérations dans la comptabilité nationale⁶³. L'objectif visé est la performance de l'action publique, une performance qui doit ainsi être garantie par la Chambre des Comptes.

En effet, c'est elle qui devrait s'assurer de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures. C'est encore elle qui devrait assurer le respect des principes et règles de la profession

⁶¹ Comme il a été indiqué plus haut, la comptabilité générale de l'Etat a pour objet de décrire le patrimoine de l'Etat de son évolution. V. article 105 (1) du décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 précité.

⁶² Résultat à soumettre en fin d'année à la certification de la Chambre des Comptes. Ces résultats sont contenus dans le Compte Général de l'Etat.

⁶³ Article 96 du décret n°2020/375 du 07 juillet 2020 précité.

comptable⁶⁴. La Chambre des Comptes dans le cadre de l'exercice de certification doit pouvoir faire des observations au gouvernement notamment le Ministre chargé des Finances sur le Compte général de l'Etat. Ce que l'on peut dire des développements qui précèdent est que, il sera difficile pour la Chambre des Comptes du fait des tares qu'on lui connaît, de garantir la performance de l'action publique. La sanction du respect des engagements mesurés à partir des résultats comptables ne sera pas toujours appliquée ou du moins proportionnelle à la gravité de l'irrégularité, du fait de la dépendance à l'égard de l'exécutif et aussi, de l'inconfort des magistrats des Comptes à la maîtrise des règles éminemment techniques de la comptabilité patrimoniale. L'évaluation n'étant pas de nature objective, la marge d'erreur du comptable public peut être volontairement ou involontairement inconsiderée. Toute chose pouvant remettre en cause la performance de l'action publique.

2. Une qualité de l'information financière biaisée

La situation financière est la traduction financière et comptable de la notion de patrimoine.⁶⁵ Pour donner une image fidèle du patrimoine et de la situation de l'Etat⁶⁶, la Chambre des Comptes doit s'assurer lors de l'exploitation du compte général de l'Etat, que le périmètre des droits et obligations a été défini, que ces droits et obligations ont été identifiés, évalués et comptabilisés selon la nomenclature des actifs et des passifs. Les informations financières produites par cette comptabilité sont destinées en premier lieu aux citoyens et à leurs représentants⁶⁷, qui exigent plus d'efficacité de l'action publique. La Chambre des Comptes, dans le cadre de la comptabilité générale, doit s'assurer que l'information comptable répond aux besoins des responsables et des gestionnaires, des missions et des activités de l'Etat.

De toute évidence, l'information doit être générale, exhaustive, et doit prendre en compte tous les éléments ayant un impact sur la situation financière. Encore que, la souveraineté de l'Etat emporte souvent des conséquences importantes au regard de la notion du passif, et requiert parfois des solutions originales pour l'Etat, par-delà l'enregistrement classique des passifs identiques à ceux de l'entreprise. Cet état de chose nécessite que la juridiction des Comptes prenne de la distance et de la hauteur pour apprécier objectivement les opérations ou les mouvements liés à cet attribut de souveraineté qui auraient un impact sur la situation financière de l'Etat. Elle doit pouvoir disposer d'une marge d'autonomie assez suffisante pour confirmer ou infirmer les engagements de l'Etat ayant affecté son patrimoine et sa situation financière. Il s'agit là d'un rôle que la Chambre ne pourra efficacement assurer du fait de la dépendance à

⁶⁴ Article 105 (5) du décret n°2020/375 du 07 juillet 2020 précité.

⁶⁵ MORDACQ (F), *La LOLF : un nouveau cadre budgétaire pour réformer l'Etat*, op cit. p. 293.

⁶⁶ V. article 108 (6) du décret n°2020/375 du 07 juillet 2020 précité.

⁶⁷ MORDACQ (F), *La LOLF : un nouveau cadre budgétaire pour réformer l'Etat*, op. cit., p. 292.

l'égard du pouvoir exécutif. Encore que, le juge des comptes n'a de juridiction ni sur l'administration en générale, ni sur les ordonnateurs en particulier. Sa compétence originelle est toujours d'actualité dans notre contexte, à l'égard des actes administratifs et est limitée aux besoins de sa juridiction sur les Comptes des comptables publics⁶⁸.

Il est donc indispensable au regard de ces éléments, de revoir la posture institutionnelle de la Chambre des Comptes pour qu'elle soit un maillon essentiel de la mise en œuvre efficace de la Comptabilité patrimoniale.

II. Un repositionnement institutionnel souhaitable

Au regard des enjeux de la réforme comptable et de la place que devrait désormais occuper la comptabilité patrimoniale dans le système comptable camerounais, le repositionnement institutionnel de la Chambre des Comptes en tant que contrôleur et juge des comptes publics est souhaitable. Comme il a été démontré, les missions de la Chambre dans le cadre de la nouvelle comptabilité sont précaires et s'interprètent habituellement comme instaurant une position d'infériorité mal conciliable avec l'indépendance de l'institution.

De ce fait, la Chambre des Comptes ne saurait être une institution à égale distance de l'exécutif et même du législatif ; or, l'enjeu de ce principe est essentiel à la mise en œuvre effective de la Comptabilité générale et les nouvelles exigences qu'elle commande. Il est donc nécessaire que la juridiction des Comptes connaisse une profonde transformation qui aurait dû s'opérer dans le cadre de la réforme des finances publiques. Du fait de l'élargissement de ses missions, fruit de la nouvelle Comptabilité, le repositionnement institutionnel de la Chambre est justifié (A) et peut emprunter plusieurs voies (B).

A. La justification des mesures de repositionnement

La Chambre des Comptes occupe par la diversité de ses missions, une place qui est aujourd'hui essentielle dans le contrôle des Finances publiques. Comme il a été indiqué, en sus des missions de contrôle juridictionnel des comptes tenus par les comptables publics qui sont aux rangs de leurs missions traditionnelles, elle exerce aussi des missions non juridictionnelles, notamment, le contrôle des organismes publics et parapublics. La Chambre assure aussi une mission d'assistance à l'exécutif et au législatif. En outre, elle certifie les comptes de l'Etat.

Les limites enregistrées dans l'exercice de ses missions et surtout les conséquences qui s'y attachent, conduisent à formuler le vœu d'un

⁶⁸ C.C. 3^{ème} chambre, 18 février 1985, Chopin, directeur de l'association syndicale de la rue Lily à Clamart, *rec.* p. 5. En France, cette situation a évolué. Au Cameroun à la faveur des textes comptables, les ordonnateurs, contrôleurs financiers sont désormais justiciables devant la Chambre des Comptes. Même comme dans la pratique, cette exigence n'est pas encore prise en compte.

repositionnement favorable à l'essor de la comptabilité patrimoniale, qui nécessite une meilleure appropriation (1) en vue d'améliorer la bonne gouvernance financière (2).

1. Une meilleure appropriation de la comptabilité patrimoniale

Pour effectuer efficacement ses missions, la Chambre des Comptes doit s'approprier les règles et exigences de la comptabilité patrimoniale. Les activités de jugement, d'audit, de certification et d'évaluation des politiques publiques doivent être conçues de manière complémentaire à l'effet d'enrichir ses compétences. C'est à partir des comptes qu'elle doit décliner le jugement de leur régularité, la certification de leur sincérité et de leur fidélité à la réalité financière de l'Etat.

Il est constant que les juridictions financières se trouvent confrontées à une évolution générale de leurs missions en liaison avec le mouvement de rationalisation de la gestion financière publique⁶⁹, dans lequel la comptabilité patrimoniale tend à occuper une place de premier plan. La Chambre des Comptes est appelée désormais à se prononcer, non plus seulement sur la régularité de la gestion de l'Etat, mais aussi sur les résultats ainsi que la démarche de performance et dont les compétences incluent dorénavant celles de la certification des comptes de l'Etat⁷⁰. Le compte général de l'Etat soumis à l'opinion du certificateur comprend, la balance générale des comptes de l'Etat et états financiers, comprenant : le tableau de la situation nette ou bilan, le compte de résultats, le tableau de flux de trésorerie et l'état annexé⁷¹. L'exercice de certification de la Chambre se traduit par une opinion écrite et motivée sur la qualité des comptes publics⁷².

Pour effectuer cette mission, la Chambre des Comptes doit s'appuyer sur un référentiel de normes comptables et un référentiel de certification. Il est présumé que le respect des prescriptions (régularité) et leur application de bonne foi (sincérité) permettent de fournir l'image fidèle du patrimoine de l'Etat et de sa situation financière. Cette juridiction a également besoin d'un référentiel d'audit. Il n'est pas possible en effet de vérifier toutes les écritures une par une, ni de refaire tous les inventaires, encore moins de faire ceux qui ne l'ont pas été. Il faut donc définir une méthodologie permettant à la foi de motiver l'opinion et d'obtenir un maximum d'efficacité⁷³. Cette démarche se base sur une approche fondée

⁶⁹ BOUVIER (M.), ESCLASSAN (M-C), LASSALE (J-P), *Finances Publiques*, op. cit, p. 571.

⁷⁰ Le compte des collectivités territoriales décentralisées et de leurs établissements sont certifiés par les tribunaux régionaux des comptes.

⁷¹ V. article 108 du décret n°2020/375 du 07 juillet 2020 précité.

⁷² Cette opinion peut a priori revêtir quatre formes :

- une certification assortie de réserves ;
- une certification sans réserves ;
- une opinion défavorable ;
- et une impossibilité d'exprimer une opinion.

⁷³ MORDACQ (F.), *La LOLF : un nouveau cadre budgétaire pour réformer l'Etat*, o.p.cit., p. 364.

sur les différents risques touchant celui de l'audit lui-même⁷⁴. Une démarche que devra adopter la Chambre des Comptes en vue de garantir de par ses activités, la bonne gouvernance financière.

2. Une amélioration potentielle de la bonne gouvernance financière

En donnant plus de liberté et d'autonomie à la Chambre des Comptes, l'on espère une gestion publique nouvelle privilégiant l'efficacité et l'efficience des services publics pour assurer une meilleure allocation des deniers publics. L'orientation du processus comptable vers les résultats attendus est un levier de la bonne gouvernance qui conduit cette juridiction financière à mieux s'approprier des règles de la comptabilité patrimoniale.

Le juge des comptes est garant de la qualité et de la fiabilité du compte général de l'Etat. Il peut dans un souci de transparence faire des observations à l'exécutif, afin d'améliorer la performance de l'action publique. La Chambre des Comptes peut ainsi faire des recommandations consensuelles et très opérationnelles pour renforcer la gouvernance financière. L'évaluation de la performance vient compléter désormais le contrôle de la régularité traditionnellement opéré par la juridiction financière. Cette juridiction assure ainsi à travers l'appréciation du résultat, un rôle de garant de la bonne gouvernance. Le rapport qu'elle produit sur la performance de l'Etat, devrait permettre d'apprécier la pertinence du rôle des responsables dans le nouveau contexte de gestion.

Dans sa mission d'assistance à l'exécutif, la Chambre des Comptes adresse un rapport public annuel au Président de la République. Ce rapport donne la possibilité à la Chambre, de mettre l'accent sur les performances de gestion de certaines politiques de l'Etat et de ses opérateurs et d'assurer le suivi de la mise en œuvre des recommandations formulées. Il est à noter que la quête de bonne gouvernance financière est un élément qui justifie d'un repositionnement de la Chambre plus favorable à la comptabilité patrimoniale. La diversification des mesures visant à autonomiser l'institution, semble être la parade utile pour offrir une chance à la comptabilité patrimoniale.

B. La diversification des mesures de repositionnement

Pour que la Chambre des Comptes assume efficacement ses nouvelles missions, fruit de la réforme comptable matérialisée par le passage à une comptabilité patrimoniale, plusieurs mesures visant à repositionner de manière plus indépendante la Chambre sont envisageables. Celles-ci passent d'une part, par la valorisation de son statut

⁷⁴ Idem.

institutionnel (1), et d'autre part, par la revalorisation de ses garanties fonctionnelles (2).

1. La valorisation projetée du statut institutionnel

Le positionnement institutionnel de la Chambre des Comptes au Cameroun nécessite d'être clarifié. La consolidation de la comptabilité patrimoniale par le renforcement des garanties statutaires d'indépendance, va permettre d'enrichir les missions d'expertise sur la sincérité des comptes, et l'efficacité de gestion publique. Le principe de l'indépendance de la Chambre⁷⁵ devrait s'étendre à l'ensemble des missions et non seulement à ses activités juridictionnelles. Et pour cause, la fonction d'assistance au parlement⁷⁶ n'est pas de nature juridictionnelle, mais s'exerce dans le cadre du contrôle de l'exécution des lois de finances et de la certification des Comptes. Il est donc question de faire en sorte que l'équilibre voulu par le constituant ne soit pas faussé au détriment de l'un de ses deux pouvoirs.

L'indépendance de la Chambre devrait également être garantie par les droits et devoirs des magistrats qui composent l'institution : l'immovibilité des membres du siège, la prestation de serment devant un organe autonome qui pourrait être un Conseil Supérieur de la Cour des Comptes, qui découlera de la création effective d'une Cour des Comptes ainsi que le prévoit la directive n°01/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative aux lois de finances⁷⁷, qui lie l'Etat Camerounais quant aux résultats à atteindre. Encore que l'article 86 (5) de la loi portant Régime financier de 2018 dispose que « *dans l'exercice de ses missions, la juridiction des comptes peut aux besoins solliciter l'assistance de la Cour de la Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale conformément aux traités et Conventions communautaires* ». De ce qui précède, il serait souhaitable que l'Etat camerounais s'arrime au cadre communautaire par la création d'une Cour des Comptes indépendante. Ce qui aura pour conséquence, la création d'un Conseil Supérieur de la Cour des Comptes qui donnera son avis en vue de la désignation, par le Président de la République, des Membres de ladite Cour.

Au-delà de ce passage de la Chambre en Cour, elle devra bénéficier d'une plus grande autonomie en termes de crédits et d'emplois. Afin de donner toute crédibilité aux nouvelles missions de contrôle, d'assistance et de certification des Comptes de l'Etat, il n'est pas concevable que la Chambre des Comptes de la Cour Suprême demeure régie administrativement par le ministère chargé de l'établissement du compte

⁷⁵ Article 37 (2), de la Constitution du 18 janvier 1996.

⁷⁶ V. article 86 (3) de la loi du 11 juillet 2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

⁷⁷ V. article 72 de la Directive CEMAC du 19 Décembre 2011 relative aux lois de finances.

général de l'Etat⁷⁸. Il est donc souhaitable que soit modifié le positionnement budgétaire de la Chambre des Comptes, de la Cour Suprême, en assurant son autonomie vis-à-vis du ministère des Finances qui, jusqu'à présent assume sa gestion en termes de crédits et d'emplois. Il est possible dans le cadre du budget général de charger la Chambre des Comptes pour mettre en œuvre les programmes.

En plus de la valorisation du statut institutionnel de la Chambre, il est souhaitable dans cette dynamique de repositionnement, de revaloriser ses garanties fonctionnelles.

2. La revalorisation souhaitée des garanties fonctionnelles

Il est souhaitable dans le cadre de la comptabilité patrimoniale, que la Chambre des Comptes exerce l'ensemble de ses missions, pas seulement ses fonctions de juge. Les activités de jugement, d'audit, de certification et d'évaluation des politiques publiques doivent se construire de façon complémentaire et isolée ; car, c'est à partir des comptes que les différentes compétences de la Chambre sont déclinées à savoir : le jugement de leur régularité, la certification de leur sincérité et de leur fidélité à la réalité financière de l'Etat et ensuite, à partir de ce que les comptes indiquent sur la gestion, le contrôle de l'efficacité, de l'efficience des administrations et plus largement des politiques publiques. C'est justement cette complémentarité entre les différentes missions de la Chambre qui pourraient sans doute être le meilleur rempart contre le risque de fausser l'équilibre au profit du pouvoir exécutif.

Les garanties fonctionnelles de la Chambre des Comptes gagneraient à être davantage basées sur les traits fondamentaux de la procédure que sont : le caractère collégial de ses décisions et le principe du contradictoire appliqués quelles que soient les missions exercées. Elles contribuent avec les attributs du statut de magistrat, à garantir l'impartialité des prises de position de la Chambre dans l'exercice de ses différentes missions et à leur conférer l'autorité à laquelle elles aspirent. Dans cette dynamique, les fonctionnaires n'ayant pas qualité de magistrat ne doivent pas faire l'objet d'affectation mais de recrutement par la Chambre. Ainsi, les prérogatives dont ils sont titulaires, pourraient être autant de signes forts de leur réelle indépendance.

Constituée également une garantie fonctionnelle, l'irresponsabilité des magistrats et sa sujétion exclusive à la loi. A ce corset, on pourrait ajouter la volonté d'une séparation claire entre les « *personnes du juge d'instruction* » qui sont ici des magistrats responsables des audits financiers et des autres actions de contrôle. Pour ne pas recevoir des instructions émanant d'organes extérieurs, la Chambre des Comptes doit pouvoir

⁷⁸ En guise de droit Comparé, l'indépendance de la Cour des Comptes française s'est concrétisée par son intégration dans la mission « *Conseil et Contrôle de l'Etat* », rattachée au premier Ministre qui rassemble les crédits des juridictions administratives et ceux du Conseil économique, social et environnemental.

planifier et programmer ses activités de contrôle selon des objectifs stratégiques qu'elle aura elle-même définie. La combinaison de toutes les solutions apportées pourrait être un levier utile pour la mise en œuvre efficace de la Comptabilité patrimoniale.

Conclusion

Le passage de l'Etat à la comptabilité patrimoniale, fruit de la réforme comptable, donne de nouvelles missions à la Chambre des Comptes qui, en tant que garant de la performance de l'action publique et de la fiabilité de l'information financière, doit désormais s'appuyer sur un référentiel de normes comptables plus proche de celui de l'entreprise.

Toutefois, la réforme comptable en cours de consolidation, ne va pas s'accompagner avec une transformation profonde de la juridiction des comptes à tel point qu'on s'est logiquement posé la question de savoir si la posture institutionnelle de la Chambre des Comptes est favorable à l'essor de la comptabilité patrimoniale. Une posture défavorable du fait du statut institutionnel dépendant et du déficit de prise en compte de nouvelles exigences comptables. Un positionnement institutionnel dépendant qui conduit à formuler le vœu d'un repositionnement qui pourrait se traduire par la valorisation du statut institutionnel et le renforcement des garanties fonctionnelles. La constitution d'une formation juridictionnelle bien identifiée, dotée d'une autonomie véritable paraît être l'astuce nécessaire pour la mise en œuvre effective et efficace de la comptabilité patrimoniale. Le passage à une Cour des Comptes serait en perspective une garantie d'efficacité de la comptabilité patrimoniale dont la bascule est prévue au 1^{er} janvier 2022./-

LA DISTINCTION ENTRE COMPTABLE PATENT ET COMPTABLE DE FAIT EN DROIT DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE CAMEROUNAISE

Par

Dr Frank Patrick AWONO ABODOGO

Ph.D en Droit Public

*Assistant à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques
Université de Douala (Cameroun).*

RESUME :

La réforme financière intervenue depuis 2018 a visiblement été sous-tendue par la volonté des pouvoirs publics, d'enrayer les pratiques immorales en matière de gestion des fonds publics. Ce faisant, elle a introduit parmi les éléments de modernisation de la gouvernance financière, une distinction entre le comptable patent et le comptable de fait. Cependant l'étude sur la distinction entre ces deux agents publics, n'autorise pas de restreindre l'analyse sous le prisme des aspects de convergence et de divergence, mais d'avantage et d'où l'intérêt, de présenter la question en termes d'impact sur le droit et la pratique de la comptabilité publique. Celui-ci s'articule autour de plusieurs points au rang desquels on peut inférer que cette distinction est à la fois justifiée même si elle reste modérée. Ainsi par la justification, il faut se remémorer son incidence tirée de la bonne gouvernance, et des obligations comptables qui débouchent de cette distinction. En ce qui concerne la mesure, elle est consécutive à la concordance du régime de la responsabilité et de répression reconnue à chacun.

Mots-clés : *distinction- comptable patent- comptable de fait.*

ABSTRACT:

The financial reform that has taken place since 2018 has clearly been underpinned by the government's desire to curb immoral practices in the management of public funds. In doing so, it introduced among the elements of modernization of financial governance, a distinction between the patent accountant and the de facto accountant. The study on the distinction between these two public officials does not allow restricting the analysis through the prism of aspects of convergence and divergence. But more, and hence the interest, to present the question in terms of its impact on the law and practice of public accountancy. This allows us to infer that this distinction is both justified, even if it remains moderate. Through the justification, we must remember its impact drawn from good governance, and the accounting obligations that result from this distinction. With regard to the measure, it is consecutive to the consistency of the regime of responsibility and repression recognized to each.

Keywords: *distinction - certified accountant - de facto accountant.*

Introduction

Les finances publiques camerounaises ont connu une évolution juridique remarquable inhérente au toilettage des règles et, aux opérations relatives à la manipulation des deniers publics¹. En effet, les aspects liés aux rapports financiers existants entre les différentes institutions qui constituent le sommet de l'Etat d'une part², et le redéploiement des acteurs de gestion et d'exécution du budget d'autre part, ont été pris en compte. Amorcée depuis un temps, la modernisation de la gestion des fonds publics connaît son point d'orgue avec la renaissance du droit de la comptabilité publique. Mettant au cœur des règles y afférentes, une acuité incontestable sur le rôle des comptables publics dans l'assainissement du système financier.

En souscrivant à la thèse selon laquelle, le droit public financier dans la quasi-totalité des Etats d'Afrique francophone subit progressivement des mutations en profondeur³, le cas particulier du Cameroun s'arrime à cette nouvelle exigence par l'orientation de sa gestion financière sur le postulat de la performance. La juridicisation de l'activité financière étant l'indicateur de perfectibilité a véritablement concouru à sa modernisation. Etant devenu depuis quelques années, le principe qui est sensé guider la gestion publique et conditionner sa légitimité⁴, le principe de la performance, qui s'ajoute à la sincérité et à la régularité lève ainsi un pan de voile sur la célérité des politiques publiques. La pérennisation de cette orientation managériale, dans l'exécution du budget découle en réalité du « *nouveau management public* »⁵, véhiculé par le libéralisme politico-économique⁶. Etant devenue, une sujétion extranationale⁷ par la ratification dans l'ordre juridique national des directives communautaires, la gouvernance financière intégrant les comptables publics, ayant été longtemps mise sous l'éteignoir, renaît aujourd'hui de ses cendres.

Parmi les acteurs de premier plan qui interviennent dans le processus financier, le comptable public occupe une place primordiale. En

¹ Biakan (J), « La constitution et les finances publiques au Cameroun », *RAFiP*, n°2, 2017, p. 13.

² Dussart (V), *L'autonomie financière des pouvoirs publics constitutionnels*, Paris, CNRS, 2000, p 7.

³ Mede (N), « L'Afrique francophone saisie par la fièvre de la performance financière », *RFFP*, n 135, 2016, p. 349.

⁴ Chevalier (J), « Performance et gestion publique », in *Réformes des finances publiques et modernisation de l'Administration*. *Mélanges en l'honneur de Robert HERTZOG*, Paris, Economica, 2010, p. 81.

⁵ Dureau (G), Guillame (H), et Silvent (F), *Gestion publique : l'Etat et la performance*, Paris, Presses de Sciences po et Dalloz, 2002, p. 23. Voir également BOURGAULT (J) « Les réformes budgétaires de type managérial : observations chez quelques précurseurs », *RFAP*, 2006, n°117, pp. 69-83.

⁶ Chevalier (J) et Loschak (D), « Rationalité juridique et rationalité managériale dans l'administration française », *RFAP*, 1982, n°24, pp. 679-720.

⁷ Directive n°06/11-UEAC-190-22 relative au code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques ; Directive n°04/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative à la nomenclature budgétaire des Etats.

effet, la première loi financière dès l'accession du pays à la souveraineté⁸, instituait auprès de l'ordonnateur, un comptable public. Entre 1967 et 2018, les législations subséquentes, en matière de finances publiques ont perpétué cette tradition. Le prolongement de cette logique comptable dans le maniement de l'assiette publique, n'a certainement pas été continu dans son évolution. La discontinuité pouvant ainsi se décliner sur le contenu et la substance des prérogatives que lui reconnaît les textes juridiques l'évoquant en référence. L'efficacité de la gestion financière, fut donc le résultat entre le droit et le temps d'une part, mais aussi d'autre part entre le droit et la perception que les pouvoirs publics se faisaient du comptable public. C'est au regard de ces constatations, que l'existence entre le droit et le temps est toujours à établir pour mieux renseigner⁹, sur la pertinence à intégrer une dualité organique, consistant à installer un ordonnateur et un comptable. Vue sous cet angle, la responsabilité du comptable public devient en réalité non seulement un indice de performance et d'efficacité, mais également un instrument de parachèvement de la construction de cet idéal.

S'inspirant du système comptable OHADA (Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires), la mise en place d'une comptabilité de l'Etat la plus proche possible des entreprises, constitue une opportunité de développer un système comptable performant qui se rapproche de celui du secteur marchand¹⁰. Rendant ainsi plus cohérent la gestion financière, elle épouse les principes de la comptabilité privée. Lesquels, apporteront progressivement des changements visibles dans l'exécution des opérations financières de l'Etat et des entités publiques. En n'y intégrant tous ces aspects dans la pratique comptable, la réforme juridique induit plus de transparence, en l'absence de laquelle, les opérations financières demeurent obscures et impénétrables¹¹. Le lien étroit qui les lie est si indissoluble et mince, que le rapprochement entre la comptabilité privée et la comptabilité publique, a été favorisé par des éléments fédérateurs non négligeables¹².

D'emblée, selon la législation financière, « *est comptable public tout agent public régulièrement habilité à effectuer à titre exclusif et au nom de l'Etat ou des autres entités publiques, des opérations de recettes, de dépenses ou de maniement des titres, soit*

⁸ Ordonnance n°62/OF/4 du 7 février 1962 réglant le mode de présentation, les conditions d'exécution du budget de la République fédérale du Cameroun, de ses recettes, de ses dépenses et de toutes les opérations s'y rapportant.

⁹ ROMANA (P), « Le temps comme facteur de qualité de droit », *Juridocritica*, n°3, octobre 2009, « Le temps », p. 43. Voir aussi dans ce sens CRESP (M), *Le temps juridique en droit privé : essai d'une théorie générale*. Thèse de doctorat en droit privé, Université de Bordeaux, 2010, p. 547.

¹⁰ MORIN (N), « La nouvelle comptabilité de l'Etat, une dynamique partagée au service de la gestion publique », *RFFP*, n°93, 2006, La nouvelle comptabilité de l'Etat, p. 23.

¹¹ MARCHAL (A), « Finances publiques et transformations économiques », *Revue économique*, vol, n°5, 1950, p. 130.

¹² SOROK A BOL (P.G), « La privatisation de la comptabilité publique au Cameroun », *RAFiP*, n°8, 2^e sem. 2020, p. 391.

au moyen de fonds et de valeurs dont il a la garde, soit par virement interne d'écritures, soit par l'intermédiaire d'autres comptables »¹³. Cette conception globale et généralisée, ne permet cependant pas de saisir la nuance et la complexité des acteurs publics qui interviennent dans la fonction comptable. C'est alors, à partir de la loi n°2003/005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des Comptes, qu'il faudrait retrouver les éléments de compréhension d'une définition mieux affinée. Au regard de l'article 5, « est comptable public patent au sens de la présente loi, toute personne régulièrement préposée aux comptes et chargée du maniement des deniers ou valeurs ou de la comptabilité matières ». Dans la même veine, l'article 6 fait la précision suivante : « Est comptable de fait toute personne qui, n'ayant pas la qualité de comptable ou n'agissant pas en cette qualité, s'ingère dans les opérations de recettes et de dépenses, de maniement des valeurs, de deniers publics, ceux réglementés ou non réglementés, ainsi que ceux des établissements publics et des entreprises du secteur public et parapublic ». Dans le même sillage, il est important de rappeler que, est considéré aussi comme comptable de fait, toute personne qui, ne pouvant se prévaloir d'une telle qualité, s'immisce dans les opérations de recettes, de garde et d'affectation, reconnues au comptable matière.

L'analyse de ces articles sus-évoqués, semble a priori mettre en lumière, la distinction qui se dégage entre le comptable patent et le comptable de fait en matière de finances de publiques, et dans la foulée, permet de mettre en exergue la pertinence de cette étude. Or une telle posture hâtive, ne saurait tenir à l'épreuve de l'exégèse des « règles encadrant l'emploi des fonds publics »¹⁴. Corroborant à ce postulat, engagé une réflexion sur la distinction entre le comptable patent et le comptable de fait, revêt à ce jour une importance théorique et pratique irréfragable. Dans la mesure selon laquelle, sous l'angle de la pratique, les finances publiques des Etats restent en proie à des manipulations immorales. Entraînant des déviations répétitives, l'usage de celles-ci n'est pas toujours orienté dans l'esprit de l'intérêt général et pour la destination dont elles ont été prévues. Dans une autre perspective, elle met en relief l'obligation à laquelle ne peuvent se soustraire les gestionnaires de crédits publics. En ce sens que cette division établie, une frontière évidente entre les agents préposés à l'engagement des dépenses, et ceux confinés à l'exécution, et au recouvrement. Suivant ce cadre prédéterminé, la résurrection de cette dichotomie, apparaissant désormais comme une exigence, permet à l'Etat suivant l'article 73 de la loi de 2018 portant régime financier¹⁵ de tenir une comptabilité budgétaire

¹³ Décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 portant règlement général de la comptabilité publique.

¹⁴ DAMAREY (S), *Droit public financier*, Paris, Dalloz 2018, p. 5.

¹⁵ Article 73 loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques (ci-après loi n°2018/012 du 11 juillet 2018). Voir également Décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 portant règlement général de la comptabilité publique ; Décret n°2019/3199/PM du 11 septembre 2019 fixant le cadre général de la présentation du plan

destinée à vérifier le respect par le gouvernement de l'autorisation parlementaire. Une comptabilité générale, visant à mesurer l'évolution de son patrimoine, et une comptabilité analytique destinée, à analyser les coûts des différentes actions engagées ou des services rendus dans le cadre des programmes. Pas très souvent perçue encore moins répandue, les ressorts de cette analyse de la comptable publique demeurent faiblement exposés et difficilement exprimés.

C'est fort de ce qui précède que le terme « *distinction* », arbore tout le sens qu'on veuille bien lui donner dans cette étude. A partir de son étymologie latine « *distinctio* », le vocable désigne, l'action de séparer nettement une chose d'une autre. Il irradie dans sa perception primaire, l'idée de séparation et de différence. Cette approche littérale, corrobore du moins avec l'orientation juridique. Se référant au vocabulaire juridique¹⁶, elle renvoie à l'action d'analyser et de spécifier, de différencier, séparer ou encore lever une équivoque, ou de dissiper une confusion. Ces énoncés juridico- littérales, ont en commun d'opérer un raisonnement qui conduit, à classer les éléments de ressemblance et les aspects de dissemblance lorsqu'il va s'agir de distinguer. Aussi, de relever les points de convergences et ceux de divergences. Cette façon classique d'interprétation, ne parait pas assez intéressante en droit de la comptabilité publique. Par contre en dépassant ce réduit, la nécessité de distinguer ces deux agents publics financiers, explore en fait un pan des leviers de la modernisation de la gestion financière. Faisant de la distinction non plus un facteur de séparation, mais plutôt un critère de performance et un instrument de lisibilité de gouvernance publique. Sous ce rapport, *quel regard pourrions-nous porter sur la distinction entre le comptable patent et le comptable de fait en droit de la comptabilité publique camerounaise ?* Cette formulation questionne, en filigrane l'importance de la catégorisation des acteurs rentrant dans la chaîne du maniement des deniers publics. L'hypothèse qui en ressort autorise un regard enthousiaste et plein d'optimisme. Celle-ci va d'ailleurs démontrée que la distinction est justifiée (I), même si elle demeure modérée (II).

I. Une distinction justifiée

C'est sous l'égide du principe selon lequel, « *tous les hommes ont le droit de constater par eux, ou par leur représentant la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* »¹⁷, que les balbutiements des bases pouvant justifier la distinction se vérifient. La protection de la fortune publique, corollaire de cette exigence, implique une véritable division entre le comptable patent et le comptable de fait, afin que les fonctions reconnues à

comptable de l'Etat ; Loi n°2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat.

¹⁶ CORNU (G), *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 10^e édition mise à jour, p. 357.

¹⁷ Article 4 de la Déclaration des droits de l'homme du 10 décembre 1948.

l'ordonnateur et au comptable ne puissent être travesties dans l'exécution des opérations financières. En l'érigant comme une norme, cette séparation augure une certaine volonté de changer les paradigmes devenus obsolètes. Elle s'appuie, sur les nécessités de bonne gouvernance financière (A), en sauvegardant la conformité des opérations comptables (B).

A. Une justification tirée de l'exigence de la bonne gouvernance financière

La réforme comptable déclenchée au Cameroun, entraîne directement un bouleversement dans l'exécution des recettes et des dépenses. S'inspirant des standards internationaux dont elle dérive, sa contribution à l'optimisation des fonds publics est perceptible à l'aune de l'érection de la culture de performance, de l'obligation de résultats, et de l'obligation de rendre compte de la gestion publique. La bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques est donc imbriquée, et étroitement liée à l'insertion des pratiques nouvelles dans le champ de la comptabilité publique. Sous cet attelage, la préservation de l'intangibilité de la séparation ordonnateur-comptable (1), et la vérification de la tenue des comptes constituent indéniablement les mobiles de cette distinction (2).

1. La préservation de l'intangibilité du principe de la séparation ordonnateur-comptable

L'exécution des opérations de dépenses et de recettes, relève de la responsabilité de l'ordonnateur et du comptable public. Pour éviter les prévarications financières et l'opacité managériale des biens publics¹⁸, l'exécution des opérations budgétaires implique la responsabilité de chaque acteur. Au rang desquels les ordonnateurs (a), les comptables publics (b), à travers la nouvelle réforme le comptable matière (c).

a. L'affiliation des ordonnateurs aux opérations d'engagement, de liquidation et d'ordonnement

Le constat relève d'un truisme que : « *Les compétences et responsabilités du gouvernement et du parlement en matière de la conduite de la politique budgétaire, de choix de dépenses et de recettes publiques, ainsi qu'en matière d'exécution et de contrôle budgétaire doivent être clairement définies en application de la constitution* »¹⁹. Faisant provision de cette prescription législative, on peut inférer qu'elle est transposable à tous les niveaux de la chaîne de manipulation des deniers publics. La détermination et la définition des tâches dans la gestion financière, implique une responsabilité importante des ordonnateurs. Dans cet ordre, la clarification des attributions et la fixation des missions qui

¹⁸ SAMA SAMJE (P), « Le compte unique du Trésor au Cameroun », *RAFiP*, n°8, 2^e semestre 2020, p. 377.

¹⁹ Article 12 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.

leurs sont dévolues s'inscrivent dans ce sillage. Parmi les principes fondamentaux qui encadrent la gouvernance financière, le confinement des ordonnateurs aux opérations d'engagement et d'ordonnancement résulte des multiples déviations antérieurement observées et décriées. La nouvelle nomenclature budgétaire, implique donc une frontière intangible. La rationalisation des manœuvres y relatives, est tributaire du resserrement du rôle des ordonnateurs et de la prohibition de ceux-ci à transgresser le cadre légal de leurs actions.

En matière financière, l'ordonnateur renvoie à « *toute personne ayant qualité au nom de l'Etat, de prescrire l'exécution des recettes et des dépenses inscrites au budget de l'Etat* »²⁰. Dans une perspective plus élargie, selon Stéphanie Damarey, peut se prévaloir d'une telle habilitation, « *toute personne ayant la qualité au nom de l'Etat, d'une collectivité ou un établissement public, pour contracter, constater, liquider une créance ou une dette, ou encore pour ordonner, soit le recouvrement d'une créance, soit le paiement d'une dette* »²¹. Œuvrant dans la réalisation des politiques publiques, la délimitation des tâches inhérentes à cette fonction recèle deux grands mouvements. Le premier s'illustre dans l'exécution des opérations de dépenses, tandis que le second se manifeste dans l'exécution des opérations de recettes. En ce qui concerne les dépenses, la phase administrative qui lui incombe autorise trois actes : l'engagement²², la liquidation²³ et l'ordonnancement²⁴. Demeurant séparées de celles comptables, les opérations de l'ordonnateur contribuent à rétablir, le cadre d'action de chaque acteur agissant dans la manipulation des fonds publics. C'est de ce point de vue qu'elles induisent une division rationnelle du travail, qui découle du principe et qui voudrait que chacun de ces deux acteurs, assurent en ce qui le concerne toutes les tâches et seulement les tâches qui lui seront dévolues dans le cadre de l'exécution du budget²⁵.

S'inscrivant dans la logique de la légalité financière, les actes pris dans le cadre de la phase administrative n'acquièrent la légalité que, lorsqu'ils ont été autorisés et référencés dans un document cadre appelé le budget. Au regard de l'article 64 de la loi portant régime financier des collectivités territoriales décentralisées, « *l'ordonnateur du budget ne peut exécuter une dépense qu'après s'être rassuré qu'elle correspond à l'imputation budgétaire correcte* »²⁶. Au soutien de celui-ci, l'article 4 de la loi de 2018 portant régime

²⁰ Article 65 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

²¹ DAMAREY (S), *Finances publiques*, Paris, Gualino, 2015-2016, 3^e édition, p. 139.

²² L'engagement est l'acte par lequel l'Etat ou un autre organisme public créé ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge.

²³ La liquidation est l'opération qui consiste à constater et à arrêter les droits du créancier.

²⁴ L'ordonnancement est l'acte administratif par lequel, conformément à la liquidation, l'ordre est donné au comptable de payer la dette de l'Etat ou de celle des autres organismes publics.

²⁵ TRAORE (M), *Le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables*, mémoire maîtrise, Université Gaston Berger de Saint-Louis, 2008, p. 23.

²⁶ Article 64 de la loi n°2009/011 du 10 juillet 2009 portant régime financier des Collectivités territoriales décentralisées (ci-après loi n°2009/011 du 10 juillet 2009), repris

financier de l'Etat et des autres entités publiques rappelle en substance que, « aucun n'impôt ne peut être émis, recouvré ou exonéré et aucune dépense ne peut être engagée ou ordonnée pour le compte de l'Etat, sans avoir été autorisée par une loi de finance ». Cependant, dans l'exécution des opérations liées au budget, les ordonnateurs jouissent d'un pouvoir assez étendu par le truchement du principe de fongibilité. En effet bien que chaque programme, dotation et crédits soient inscrits dans la loi, leur représentation par titre n'est qu'indicative. La fongibilité des crédits permet alors, à l'ordonnateur gestionnaire de crédits de modifier, les affectations prévues initialement afin de les adapter à l'évolution des besoins²⁷. Constituant un allègement des procédures, elle offre plus de liberté à l'ordonnateur. En lui consacrant la faculté de définir, l'objet et la nature des dépenses dans le cadre du programme pour en optimiser la mise en œuvre²⁸. Cette prérogative d'initiative est exécutée par le comptable à travers les opérations d'encaissement ou de décaissement.

a. L'agrégation des comptables publics aux opérations d'encaissement et de décaissement

Concomitamment avec l'ordonnateur, le comptable public assure l'effectivité de l'exécution des opérations financières. Bien que du point de vue fonctionnel, les missions affectées à chacun demeurent séparées, il apparaît clairement qu'il existe un lien étroit entre les tâches inhérentes à l'ordonnancement, l'engagement, liquidation et celles relatives au recouvrement, à la garde et au maniement des fonds²⁹. Dans une perspective de modernisation financière, l'un ne peut alors faire obstacle à l'autre. Le nouveau mode d'exécution des mouvements financiers, dans lequel l'Etat et les autres collectivités publiques se sont inscrits, commande alors la coexistence de ces deux organes.

S'arrimant à ce modèle global, la comptabilité publique regroupe l'ensemble des règles relatives à la procédure d'exécution des recettes et des dépenses³⁰. Les actions comptables liées aux recettes publiques doivent être encaissées à fin d'y effectuer toutes les diligences nécessaires. En fonction de la nature de la recette à recouvrer, ils assurent la régularité de l'autonomisation à percevoir les recettes. Tout en contrôlant la mise en mouvement et la liquidation des créances. Dans le cadre des dépenses, ils

par l'article 444 de la loi n°2019/024 du 24 décembre 2019 portant Code général des collectivités territoriales décentralisées.

²⁷ NTSEGUE ANANGA (E-P), « La fongibilité des crédits en droit public financier camerounais », *RAFiP*, n°8, 2^e semestre 2020, p. 257.

²⁸ MUZELLEC (R), *Finances publiques*, Paris, Sirey, 2009, 15^e édition, p. 67.

²⁹ Article 71 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 : « les comptables publics sont des agents publics ayant la charge exclusive du recouvrement, de la garde et du maniement des fonds et valeurs, de la tenue des comptes ».

³⁰ MEBENGA (M), *Cours de contentieux des comptes publics*, année académique 2013-2014, Master II droit public interne. Voir aussi l'article 5 du décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 portant règlement général de la comptabilité publique.

jouissent de l'aptitude légale en la matière. Selon les dispositions de l'article 71 du nouveau régime financier de l'Etat, « *le paiement des dépenses relève de la responsabilité exclusive du comptable public* ». En effet, le paiement de ces dépenses entraîne une responsabilité avérée de l'agent comptable, dans la mesure où, il est tenu de respecter la légalité qui régit ce genre d'opération. Sous cette obligation, préalablement au paiement, le comptable public vérifie la validité de la créance et le caractère libératoire du paiement³¹.

De ce qui précède, il se dégage dans la pratique de la comptabilité publique, un contrôle de régularité et même d'opportunité des engagements émis par l'ordonnateur. En cas d'irrégularité constatée, il ne peut y procéder au paiement. Ce contrôle à priori, permet pour le comptable de vérifier la qualité de l'ordonnateur, et d'établir la corrélation exacte de l'imputation de la dépense aux règles relatives à la spécialité budgétaire. La comptabilité publique n'est alors aisément admise, que lorsque le patrimoine de l'Etat fait l'objet d'un recensement exhaustif, susceptible de décrire son actif et son passif.

b. L'inscription des comptes matières aux modalités d'inventaire et de recensement des valeurs mobilières et immobilières

La renaissance du comptable matière dans le système financier public augure en perspective, la réelle volonté des pouvoirs publics d'infléchir la courbe devenue ascendante des détournements des biens publics. Après une entrée remarquable en 1962 sous l'édiction d'une ordonnance en ces termes, « *la conservation et la sortie des matières en stock sont assurées par un comptable gestionnaire, restreint à la tenue d'une comptabilité en quantité et d'une comptabilité en valeur*³² », elle sera réaffirmée dans le décret de 1967 portant aménagement de la législation financière de la République Fédérale du Cameroun³³. Elle disparaîtrait en 2007, pour réapparaître finalement dans la législation financière en 2018.

La restauration du comptable matière à la faveur du nouveau régime financier, vient étoffer le régime de la comptabilité publique³⁴ auquel sont astreints désormais l'Etat et les autres entités publiques. Instituée auprès de l'ordonnateur, la comptabilité publique est d'abord perçue comme une « *comptabilité d'inventaire* ». Ayant pour objet la description des existants des

³¹ Loi n°2018/012 du 11 juillet 2018.

³² Ordonnance n°62/OF/4 du 7 février 1962 réglant le mode de présentation, les conditions d'exécution du budget de la République fédérale du Cameroun..., op. cit. Les origines de la comptabilité matières sont surabondamment commentées dans les divers supports de finances publiques.

³³ Décret n°07/DF/211 du 16 mai 1967 portant aménagement de la législation financière de la République fédérale du Cameroun.

³⁴ Au regard de l'article 73 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018, l'Etat tient une comptabilité budgétaire destinée à vérifier le respect par le gouvernement de l'autorisation parlementaire et une comptabilité générale destinée à mesurer l'évaluation du patrimoine de l'Etat.

biens mobiliers et immobiliers, des stocks et des valeurs inactives autres que les derniers et archives administratives. Elle retrace dans ses livres, l'ensemble du patrimoine des personnes morales de droit public. A travers son retour en grâce, les entités publiques vont désormais tenir une comptabilité patrimoniale³⁵. Laquelle permettra de saisir la valeur de ses actifs et de ses passifs. Auxiliaire de la comptabilité générale, elle contribue efficacement à la maîtrise du patrimoine public. En y présentant le bilan des immobilisations corporelles, incorporelles avec plus de sincérité et de fiabilité.

2. La consolidation de la tenue des comptes

Le contrôle des comptes publics, étant devenu incontestablement l'outil de protection de l'emploi des fonds publics, implique par la procédure de reddition, que les ordonnateurs et les comptables établissent séparément un rapport décrivant les mouvements effectués par chacun dans le cadre de leurs attributions. La production du compte administratif relève alors des ordonnateurs (a), tandis que la reproduction du compte de gestion résulte du comptable (b).

a. La production du compte administratif une prescription pour les ordonnateurs

L'érection de la division sus-évoquée entre les acteurs du processus financier, irradie en perspective la responsabilité qui échoit à ceux-ci. Pour ce qui est de l'ordonnateur, du fait que la loi lui reconnaisse l'opportunité des dépenses conformément au budget, l'exigence de retracer l'ensemble des opérations financières qu'il a effectué relève des prescriptions consignées dans le décret portant règlement général de la comptabilité publique d'une part, et d'autre part dans les dispositions de la loi portant sur le régime financier de l'Etat.

Alors, la clôture de l'exercice budgétaire induit nécessairement de rendre compte de l'utilisation des crédits alloués se rattachant à une année civile. Elle arrête les engagements et les ordonnancements sur le budget³⁶. La nouvelle nomenclature budgétaire et financière, en fait une perception assez élargie, du fait qu'elle autorise à toutes les collectivités publiques (Etat, établissement public et collectivité territoriale décentralisée) de produire par le truchement des ordonnateurs une comptabilité annuelle. L'ordonnateur étatique est ainsi astreint, aux dires de l'article 74 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018, à cette formalité au spectre comminatoire. En l'y exigeant de tenir une comptabilité budgétaire, le législateur a bien

³⁵ OMGBA ELONG (F-X), « Regards sur la renaissance de la comptabilité matière au Cameroun à la faveur de la réforme des finances publiques en cours », *RAFIP*, n°8, 2^e semestre 2020, p. 365.

³⁶ Au regard de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018, le Ministre chargé des finances est responsable de la centralisation des opérations budgétaires des ordonnateurs, en vue de la reddition des comptes relatifs à l'exécution des lois de finances.

voulu insérer dans les nouvelles mœurs de la pratique budgétaire, une orientation comptable, qui veuille que les mouvements effectués soient enregistrés. C'est sur cette base que le principe, de la reddition des comptes liée à l'exécution des programmes et des projets devient pertinent³⁷. Dans ce rapport, « *l'ordonnateur tient une comptabilité budgétaire auxiliaire des liquidations et des émissions des recettes d'une part, et d'autre part une comptabilité budgétaire auxiliaire des liquidations et des ordonnancements et des dépenses d'autre part* ».

Faiblement exprimé au niveau central, la production du compte administratif est ainsi mieux articulée à l'échelle locale. D'après le vocabulaire juridique, le « *compte administratif* », est un compte d'exécution du budget d'une collectivité locale, établi par l'ordonnateur et présenté par lui pour un contrôle à l'assemblée délibérante. Perçu comme un bilan financier de l'ordonnateur, il offre annuellement la sincérité des opérations budgétaires qu'il a exécutées. C'est à ce titre qu'il constitue l'arrêté des comptes de la collectivité à la clôture de l'exercice budgétaire. La loi n°2009/011 du 10 juillet 2009 portant régime financier des collectivités territoriales décentralisées s'arrime ainsi à cette obligation, en précisant que « *les ordonnateurs sont astreints à la production d'un compte administratif retraçant les actes de leur gestion (...)* »³⁸. Dans la même veine, le décret portant sur règlement général de la comptabilité publique poursuit : « *les opérations de la comptabilité budgétaire des collectivités territoriales décentralisées sont justifiées, à travers un compte administratif établi annuellement par l'ordonnateur* ». Cette formalité comptable n'échappe pas aux comptables publics.

b. La reproduction du compte de gestion une sujétion des comptables

A l'aune du paradigme de la performance dans lequel semble souscrire la gouvernance financière, la reproduction du compte de gestion devient au-delà d'une obligation comptable, davantage apparaît comme une formalité qui conditionne la régularité des opérations financières auxquelles elle se rapporte. D'ailleurs, il n'en serait être autrement, tant la compétence de la Chambre des Comptes de la Cour Suprême, est adossée sur l'analyse des comptes et documents annexes des comptables publics patents et de faits³⁹.

³⁷ Voir article 90 de la loi n°2009/011 du 10 juillet 2009, codifié à l'article 466 de la loi n°2019/024 du 24 décembre 2019 portant Code général des collectivités territoriales décentralisées.

³⁸ Article 91 de la loi n°2009/011 du 10 juillet 2009 codifié à l'article 467 de la loi n°2019/024 du 24 décembre 2019 portant Code général des collectivités territoriales décentralisées.

³⁹ Voir dans ce sens l'article 8 de la loi n°2003/005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des Comptes de la Cour Suprême. Selon cet article, le contrôle et le jugement de la chambre portent sur :

- les comptes des comptables publics patents des personnes morales dans lesquelles l'Etat et ou d'autres personnes morales de droit public détiennent

Etabli par les comptables publics à la fin de chaque exercice, le compte de gestion décrit les opérations effectuées par eux. Sous la recommandation des prescriptions juridiques, ils rendent compte des opérations rattachées à leur gestion. Les comptes de gestion des comptables principaux, sont alors produits à la Chambre des Comptes au plus tard le 31 mai de l'exercice suivant celui au titre duquel ils sont établis.

Par ailleurs, en cas de manquement constaté par le défaut de retard, ils s'exposent à des amendes infligées par ladite juridiction. L'assujettissement de la fonction comptable à la reproduction du compte de gestion chaque année, obéit à la logique d'apurement des écritures comptables référencées en mode de dépenses et de recettes. N'échappant guère à cette emprise, les comptables désignés des collectivités territoriales décentralisées, sont astreints à une pareille sujétion. En application de celle-ci, le juge des comptes par un arrêt n°74/AD/CSC/CDC/S2/CVA du 6 septembre 2002, compte de gestion de la Commune urbaine de Bertoua s'était vu interpellé sur certaines irrégularités. A ce propos, le professeur Sietchoua Djuitchoko Célestin fit deux observations. En effet, l'instruction du compte de gestion avait mis en relief la comptabilisation à nouveau par le receveur municipal dans les exercices contrôlés de 15 mandats, qu'il avait déjà payés au courant des exercices 2000 et 2001. Ces reprises venaient alors gonfler artificiellement les dépenses de l'exercice ultérieur, entraînant par conséquent une diminution de son solde. Constatant ces manœuvres, le receveur avait été mis en débet à concurrence du montant⁴⁰. Dès lors, ce contrôle effectué sur les comptes publics permet d'assurer la conformité de ceux-ci aux obligations légales.

séparément ou ensemble plus de la moitié du capital ou des voix dans les organes délibérants ;

- les comptes et documents annexes dans comptables publics patents des personnes morales, quel que soit leur statut juridique, dans lesquelles l'Etat et d'autres personnes morales de droit public détiennent ensemble le pouvoir de décision ou la minorité de blocage ;
- les comptes et documents annexes des comptables publics patents de toute personne morale, quel que soit son statut, qui bénéficie d'un concours financier direct ou indirect de l'Etat ou d'une autre personne morale de droit public ;
- les comptes des personnes physiques exerçant les fonctions officielles ou ceux des comptables publics patents des personnes morales investies d'une mission spécifique et recevant à ce titre les fruits de la générosité nationale ou internationale, dans les conditions fixées par l'acte accordant les concours financiers.

Selon l'article 26 alinéa 2, « les comptes des comptables publics patents, mis en forme et examinés conformément aux textes en vigueur, sont présentés en vue du jugement à la Chambre des Comptes dans les trois mois suivant la clôture de l'exercice budgétaire ».

⁴⁰ SIETCHOUA DJUITCHOKO (C), *La Chambre des Comptes de la Cour Suprême du Cameroun*, les principaux arrêts, avis, rapports de certification du compte général de l'Etat et rapports d'observations afin de contrôle commentés, Yaoundé, Editions Le Kilimandjaro (EDLK), 3^e trimestre 2016, p. 277.

B. Une justification consécutive à la conformité des opérations comptables

La certification des comptes publics est une opération qui implique de la part du juge des comptes, l'examen des documents tenant lieu des comptes publics. Etant fondée sur la constatation des droits et obligations⁴¹, elle mérite une certaine clarté, en indiquant la situation fiable des opérations financières. La fiabilité des mouvements financiers est donc retracée à travers les livres comptables, et certifiée selon une procédure dument établie. Ce processus juridictionnel qu'opère l'instance habilitée, permet de vérifier l'intelligibilité des opérations comptables (1), bien qu'il s'assure par extension à restaurer la concordance des comptes de gestion et administratif (2).

1. La certification des opérations comptables

A l'instar des entreprises privées, les comptes de l'Etat doivent être intelligibles et aisément lisibles. La certification apparaît dans cette perspective, comme le moyen sur lequel la clarification des comptes repose. En réalité la certification des comptes est « *une opinion écrite et motivée formulée par un organe indépendant sur la conformité des Etats financiers à un ensemble donné de règles comptables* ». Prescrite par une exigence législative⁴², elle consiste à l'examen en deux phases des documents comptables, l'un étant lié à la sincérité (a) et l'autre à la régularité (b).

a. La sincérité des écritures comptables

Le référentiel normatif international en matière d'exécution budgétaire et financière⁴³, transposé dans l'ordre interne, implique que la comptabilité de l'Etat et des autres entités publiques présentent une image sincère. La sincérité des écritures comptables a été remise dans l'ordre des préoccupations actuelles, à la faveur de l'émergence des données de transparence dans l'élaboration de la loi de finance. Au terme de l'article 3 de la défunte loi de 2007, elle présente de façon sincère l'ensemble des ressources et charges de l'Etat. S'inspirant de cette orientation, l'article 32

⁴¹ Article 30 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances. Voir aussi l'article 58 de ladite loi qui dispose : « *à l'instar des entreprises privées, les comptes de l'Etat doivent faire l'objet d'une procédure de certification, c'est ainsi que s'est déclinée la mission d'assistance du parlement confiée à la Cour des Comptes, il s'agit d'une mission de certification de la régularité, de la sincérité et de la fiabilité des comptes publics* ».

⁴² L'article 26 de la loi n°2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat dispose : « *les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière* ».

⁴³ Directive n°1-11-U-EAC-190-CM-22 relative aux lois de finances dispose : « *qu'en ce qui concerne un Etat les missions de la Cour des Comptes sont notamment les suivantes :*

- *certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'Etat ;*
- *assister le parlement dans le contrôle de l'exécution des lois de finance ;*
- *juger les ordonnateurs, les contrôleurs financiers et les comptables publics dans les conditions prévues aux articles 74 et 78 de la présente directive ».*

de la loi française du 1^{er} août 2001, en fait une appropriation mieux déclinée et ces termes : « *les lois de finances présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat. Leur sincérité s'apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler* ». A priori susceptible d'être réduit aux modalités budgétaires, ces dispositions législatives ont une incidence comptable. C'est en exubérance de cette filiation que l'article 26 de la loi n°2007/006 du 26 décembre 2007 disposait alors que : « *les comptes de l'Etat doivent être (...), sincère et donner l'image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière* ».

La sincérité comptable, conséquence de l'insertion de la logique de transparence et de clarté équivaut à une perception duale. Elle se traduit en matière de recettes, à l'exigence de s'assurer que les recettes contenues dans le budget ont été recouvrées conformément aux prévisions énoncées dans la loi de finance. En ce qui concerne les dépenses, Elle se manifeste dans l'obligation, de vérifier qu'elles n'ont pas été exécutées au-delà des imputations budgétaires. Elle, établit la légalité des écritures qui autorisent l'encaissement des recettes, et l'engagement des dépenses. La consolidation des règles de bonne gouvernance, qui s'emploie à travers l'essor du principe de la sincérité comptable, commande que le juge des comptes inflige des sanctions en cas de grief d'insincérité des écritures comptables. D'après les conclusions de l'article 4 de la loi fixant ses attributions, « *la Chambre des Comptes rend sur les comptes qu'elle est appelée à juger des arrêts qui établissent si les comptes jugés sont quittes, en avances ou en débits* ». Désignée comme le gage de la « *fiabilité de l'information comptable et financière*⁴⁴ », la constatation des écritures non fiables et insincères, a permis de fonder la compétence de la chambre des comptes et retenir à l'égard des comptables indélébiles des griefs d'inconformité. C'est à l'occasion des affaires Ndzana Jean⁴⁵ et dame Nanga Rébecca épouse Evina Ndo⁴⁶ que son office s'est davantage fait remarquer. Il fit observer dans la première affaire, les différences en moins ou déficits, résultant des discordances entre les procès-verbaux d'encaissement et les balances générales des comptes, pour les postes comptables de Yabassi, Ebone, Mombo.

b. La régularité des comptes par rapport à la législation

La privatisation de la comptabilité publique, par l'irruption des règles régissant les entreprises privées continue d'irriguer les mécanismes de maniement des fonds publics. Conformément à la pratique privée, les différentes étapes, relatives à l'exécution des recettes et des dépenses reposent sur le principe de la régularité. D'ailleurs le contraire n'eût été possible, tant l'article 8 de l'acte uniforme portant sur la comptabilité des

⁴⁴ SERE (S), *Droit comptable et plan comptable OHADA*, op cit, p. 5.

⁴⁵ Arrêt n°4/CSC/CDC/SI du 5 novembre 2005, Ndzana Jean, postes comptables Yabassi, Ebone et Mombo.

⁴⁶ Arrêt n°14/AD/S3/10 du 7 juillet 2010, Nanga Rébecca épouse Evina Ndo, compte de gestion de l'Office National du Cacao et du Café, exercice 2004.

entreprises dispose que : « les Etats financiers doivent décrire de façon régulière (...) les évènements, opérations et situations de l'exercice pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise⁴⁷ ».

C'est à partir des ressorts constitutionnels, que l'immersion de la régularité des opérations comptables est observée. Convoquant l'article 26 alinéa b de la loi constitutionnelle du 18 janvier 1996, il est clairement exposé « qu'aucun comptable public ne peut recourir un impôt ou une taxe, si ledit impôt ou ladite taxe n'a pas été créé par le législateur, qui par le même coup en détermine l'assiette et les modalités de recouvrement ». Poursuivant l'exploration de cet ancrage constitutionnel, l'article 41 ajoute-t-il, « les comptes publics sont déposés en vue de leur jugement auprès de la Chambre des Comptes ». L'analyse qui se déduit de ces instruments juridiques, révèle que le contenu du contentieux de la régularité des comptes publics, réside en la vérification des opérations comptables par rapport à la législation financière. L'attribution de cette compétence, à l'auguste chambre découle du rapport produit par elle en 2009. Dans lequel, elle affirme en effet que : « les comptes des comptables publics doivent être conformes à la législation financière camerounaise d'une part, et ils doivent obéir aux différents statuts particuliers des organismes publics d'autre part ».

Cet extrait fait jaillir la conclusion selon laquelle, la régularité des comptes publics doit s'analyser en termes de conformité par rapport à la législation financière⁴⁸. Un pareil rapport de conformité auquel tient la régularité des comptes, se déduit du respect par le comptable public des règles qui régissent à la fois l'exécution des recettes et celles des dépenses. En ce qui concerne la captation des recettes, son office consiste dès lors, à s'assurer que le recouvrement desdites recettes demeure sous-tendu par une disposition légale en vigueur. Ne s'étant pas acquitté de cette formalité, la chambre des comptes avait ainsi relevé les griefs d'irrégularité, dans le compte de gestion de l'office national du cacao et du café pour l'exercice 2006/2007, au motif d'irrégularité de la TVA⁴⁹. Dans la perspective du contrôle de régularité sur les dépenses, le juge se confine, à établir si la dépense a été effectuée sur la base d'un texte légal. En l'absence de base légale pouvant justifier la dépense, il est plus enclin à faire signifier le vice d'irrégularité qui entache l'exécution de celle-ci. Pour s'en convaincre, faudrait-il revenir sur les considérants de l'arrêt ARSEL exercice 2006/2007, rendu le 26 avril 2012⁵⁰. L'adoption du principe de la sincérité et la régularité dans les nouvelles mœurs financières, traduit la véritable détermination de transcrire dans les opérations comptables l'idée de fidélité et de transparence.

2. L'exigence de fidélité et de transparence des comptes publics

⁴⁷ Article 8 AUOHC.

⁴⁸ MEBENGA (M), *Cours de contentieux des comptes publics*, op cit.

⁴⁹ Arrêt n°11/AP/S3/11 du 28 septembre 2011.

⁵⁰ Arrêt n°002/AP/S3, du 26 avril 2012 compte de gestion ARSEL, exercice 2006/2007.

La clarification des rôles des acteurs financiers n'apparaît pas uniquement dans l'optique de préciser les interventions de chacun dans la manipulation des fonds publics, elle induit à posteriori la nécessaire obligation d'exhaustivité des comptes publics. L'exhaustivité desdits comptes est ainsi appréciée sur le moyen de la fidélité et de la transparence des écritures de l'exercice auquel ils se rapportent. La fidélité comptable, exige en réalité que la production des comptes, soit la plus objective que possible, afin que l'information sur le patrimoine de l'Etat communiquée aux tiers, puisse leur permettre d'en avoir une perception exacte⁵¹. Alors que la transparence, impose à la comptabilité de l'Etat, de fournir une description régulière et sincère et de donner une image fidèle des évènements des opérations et des situations se rapportant à l'exercice⁵².

En tout état de cause, l'intégration des aspects de fidélité et de transparence comptable, n'est dégagée qu'à partir de la confrontation du compte de gestion et du compte administratif. La fiabilité et la transparence présagent la sincérité des enregistrements comptables, et augurent l'immuabilité des opérations financières y relatives. La bonne tenue des comptes résulte, du rapprochement que l'on peut faire des engagements, liquidations et ordonnancements d'une part, et d'autre part des encaissements et paiement présentant une image objective de transparence et de fidélité. L'infidélité des mouvements constatée dans les divers rapports, entraîne l'insincérité des lignes comptables. Dans la mesure selon laquelle, elle vide les actions exécutées de toute régularité. La cohérence entre le compte administratif et le compte de gestion apparaît dans ce cas, comme le gage de l'intégrité des données, permettant à la Cour de déclarer que les comptes sont quittes. La justification de la distinction entre le comptable patent et le comptable de fait réside dans ces deux appréhensions, cependant cette séparation reste mesurée.

II. Une distinction modérée

Le renouveau de la comptabilité publique, au regard de la récente législation emporte un regard ambivalent. Le constat qui frappe directement met en relief, en ce qui concerne les comptables patents et les comptables de faits une analyse mitigée. D'emblée il est un truisme que le législateur pour les causes de saine gestion financière, a bien voulu distinguer chacun dans les missions qui sont les siennes.

Cependant, cette distinction connaît une inflexion, de nature à modérer la perception que l'on pourrait déduire de sa consécration. Cette séparation, à l'ère de la nouvelle gouvernance des deniers publics ne cède-t-elle pas finalement à une confusion, de manière à ce que les digues qui la constituait commencent à s'effriter ? L'orchestration de cette mutation, est l'œuvre de l'assimilation du comptable de fait au comptable patent (A).

⁵¹ Article 18 du décret n°219/3199 du 11 septembre 2019 fixant le cadre général de présentation du plan comptable de l'Etat.

⁵² Article 10 du décret précité.

Celle-ci va d'ailleurs démontrer une concordance des mécanismes de contrôle et de sanctions (B).

A. L'assimilation du comptable de fait au comptable patent

Tandis que la séparation entre ordonnateur et comptable est explicitement consacrée⁵³, celle qui découle de la division comptable patent et comptable de fait est implicitement atténuée. Les éléments qui concourent à la répudiation, voire à la négation de la consécration de la distinction, relèvent des distorsions débouchant de l'ingérence de l'ordonnateur dans le maniement des fonds publics. Les interférences issues de l'immersion dans un champ de compétence autre que celui prévu par les textes légaux créent une certaine confusion. La fongibilité⁵⁴ entre les deux comptables est vérifiable à partir des critères d'adoption de l'assimilation (1) et, eu égard à l'imputation des obligations du comptable patent au comptable de fait (2).

1. Les critères d'assimilation

En vertu de l'article 8 du règlement général de la comptabilité publique⁵⁵, il est interdit à toute personne dépourvue d'un titre légal d'exercer des fonctions de comptable, sous peine de poursuites prévues par la loi. Si cette règle consacre dans son esprit cette dichotomie fonctionnelle, elle est cependant dans la pratique mise à l'épreuve par les acteurs financiers. La remise en cause provient des violations répétitives et consécutives à l'immixtion frauduleuse dans les opérations de valeurs (a), et au maniement des deniers publics (b).

a. L'immixtion frauduleuse dans le domaine réservé du préposé à la fonction comptable

C'est à partir de l'accréditation⁵⁶ ou de la nomination⁵⁷ conformément aux lois et règlements, que la qualité de comptable est

⁵³ BILOUNGA (S-T), « Les relations entre l'ordonnateur et les comptables à la lumière de la loi du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat au Cameroun », *Gestion & Finances publiques*, n°3-2017, Mai-Juin 2017, pp. 109-116.

⁵⁴ D'après le Vocabulaire juridique de G. CORNU, il s'agit du caractère de ce qui est interchangeable : « *une chose qui appartient au même genre qu'une autre, peut être considérée comme équivalente* ».

⁵⁵ Décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 portant règlement général de la comptabilité publique. Le titre résulte de la nomination et de l'accréditation d'un ordonnateur ou d'un comptable public conformément aux lois et règlements.

⁵⁶ Selon l'article 9 du décret portant règlement général de la comptabilité publique précité, l'accréditation est l'obligation qui est faite à un agent intervenant dans les opérations financières des organismes publics, de notifier à d'autres agents désignés par les lois et règlements, soit son acte de nomination, soit son spécimen de signature. L'accréditation s'effectue par la diligence de l'agent lui-même dès son installation et sous sa responsabilité.

⁵⁷ Ils sont nommés par le Ministre chargé des finances. Les comptables placés auprès des Régions, des Communautés urbaines, des Communes d'arrondissement, ainsi que leurs collaborateurs jusqu'au rang de chefs de service, les contrôleurs financiers placés auprès des dites collectivités et leurs collaborateurs jusqu'au rang de chef de service, sont nommés

reconnue à un agent public. L'acte qui intervient, dans l'une de ces modalités confère le titre légal au titulaire, permettant à ce dernier de se prévaloir des opérations qui résultent de la reconnaissance de ladite habilitation. Parallèlement qu'il ouvre pour le concerné des droits et obligations, il expose à des poursuites ultérieures en situation d'usurpation. Assumant la direction des postes comptables, ils sont repartis en comptables du trésor, comptables des domaines et receveurs municipaux ou encore en comptables matières. Préposés aux fonctions particulièrement délicates, ces personnels de l'État et des autres entités publiques, sont astreints aux formalités de prestation de serment lors de leur première installation. Le caractère sacré que requiert le serment, au-delà de l'adoubement du requis, autorise l'entrée à l'exercice de la charge.

Nonobstant cette procédure assez régulière, force est de constater qu'en matière de gestion financière, des errements interviennent régulièrement. Lesquels sont tributaires de l'ingérence soit de l'ordonnateur dans les charges inhérentes à l'exécution des dépenses et au recouvrement des recettes, soit alors de la désignation au sein de l'entité publique d'une personne n'ayant pas la qualité de comptable public. Cette dernière hypothèse est mise en exergue, dans les conclusions de l'arrêt compte de gestion de la Mission de Développement Intégré des Monts Mandara (MIDIMA), exercices 2004, 2005 et 2006. Brièvement exposées, le régisseur avait été nommé ex qualité par l'ordonnateur, et dans la foulée, la 3^{ème} section de la Chambre des comptes avait qualifié un régisseur dument nommé de comptable de fait⁵⁸. Dans une pareille circonstance, l'immixtion frauduleuse et indécente à la fonction comptable, s'apparente indéniablement à une comptabilité de fait. Le critère discriminant d'incorporation et, même de confusion, est alors l'irruption d'un agent de façon irrégulière dans les activités qui engagent la manipulation et la conservation des valeurs.

La constatation de la comptabilité de fait, assimile automatique le mis en cause au comptable patent. Elle est découverte soit par l'administration, soit par un audit externe ou du moins par une mission d'audit de l'institution supérieure de contrôle des finances publiques⁵⁹. La conséquence qui se déduit d'une telle pratique, influe un transfert des obligations dévolues au comptable patent vers le comptable de fait. Parmi les obligations les plus recommandées et qui sont assorties des sanctions en cas d'inexécution, figure en ligne de mire la production des comptes. Après avoir établi la situation de comptabilité de fait par arrêté définitif, la

par arrêté conjoint du Ministre chargé des finances et du Ministre chargé des collectivités décentralisées.

⁵⁸ Arrêt n°4/AD/CSC/CDC/S3/13 du 6 février 2013, compte de gestion de l'Université de Ngaoundéré, Exercice 2004. Arrêt n°15/AD/CSC/CDC/S3/12 du 24 novembre 2012, compte de gestion de la Mission de Développement Intégré des Monts Mandara (MIDIMA), Exercice 2004, 2005 et 2006.

⁵⁹ Article 39 de la loi du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des Comptes.

Chambre des comptes enjoint le comptable de fait, dans un délai légal imparti de trois mois pour répondre⁶⁰. A la suite de cette analyse, émerge un second critère d'assimilation : le maniement indu des opérations financières.

b. Le maniement indu des opérations financières

Le maniement des valeurs, des deniers publics et l'exécution des opérations de recettes et des dépenses sans en avoir le titre requis à cet effet, sont constitutifs des actes de comptabilité de fait. La qualité de comptable de fait est alors admise sous la conjugaison des deux critères, l'un étant lié à l'ingérence sans mandat et l'autre à l'exécution des tâches reconnues au comptable public. Loin d'être alternatifs, ces critères sont cumulatifs. L'essentielle des missions auxquelles sont alors assignés les comptables dans les opérations financières, sont recensées en matière de recettes⁶¹, de dépenses⁶² et d'inventaire du patrimoine⁶³. N'étant guère transmissibles, elles s'exécutent exclusivement par le commis à la charge.

Rigoureusement observé, le confinement de l'exécution des opérations relativement aux recettes, aux dépenses et à la conservation du patrimoine, s'est traduit par l'élaboration dès l'accession à l'indépendance d'un régime financier rigide⁶⁴, destiné à encadrer les mouvements de fonds publics. En l'état, la mise en œuvre des opérations d'exécution des dépenses publiques, ainsi que l'a analysé De Mironde⁶⁵ « *sont soumises à trois catégories de prescriptions impératives. Elles doivent d'abord faire l'objet d'une décision budgétaire qui autorise la perception des recettes limitativement énumérées et le paiement des dépenses déterminées dans leur nature et leur montant par les crédits accordés. En second lieu pour leur exécution, elles sont soumises à une procédure administrative qui doit être strictement observée par les agents spéciaux compétents à cette fin. Enfin,*

⁶⁰ Article 41 de la loi du 21 avril 2003 précitée.

⁶¹ En matière de recettes, le contrôle :

- de la régularité de l'autorisation à percevoir des recettes ;
- des recettes mise en recouvrement et de la liquidation des créances, ainsi que la régularité formelle des réductions et des annulations des titres dans les limites des éléments dont ils disposent.

⁶² En matière de dépenses, le contrôle :

- de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué ;
- de l'assignation de la dépense ;
- de l'exacte imputation budgétaire des dépenses ;
- de la validité de la créance dans les conditions précisées ;
- du caractère libératoire du paiement, incluant l'existence éventuelle d'oppositions.

⁶³ En matière de patrimoine, le contrôle :

- de la prise en charge en inventaire des actifs financiers et non-financiers acquis ;
- de la conservation des droits, privilèges et hypothèques.

⁶⁴ Ordonnance n°62/OF/4 du 7 février 1962 réglant le mode de présentation, les conditions d'exécution du budget de la République fédérale du Cameroun..., *op. cit.*

⁶⁵ De MIRONDE (A-P), *La Cour des Comptes, historique, organisation, apurement des comptes, contentieux, voies de recours, contrôle administratif*, Paris, Sirey, 1947, p. 147.

lorsqu'elles ont été terminées, le juge des comptes et l'autorité budgétaire s'assurent que les autorisations budgétaires et les prescriptions administratives et comptables ont été respectées ».

La méconnaissance de la procédure d'exécution des dépenses par la manipulation induite des valeurs, traduit l'incompétence de son auteur et se manifeste par la déclaration d'une comptabilité de fait. Explorant la jurisprudence abondante de la chambre des comptes, deux opérations peuvent exprimer les circonstances de gestions de fait. La première, mettant en lumière le compte de gestion de la Commune rurale de Mogodé, pour l'exercice 2005 est illustrative. Elle permet de déceler comme constitutive de gestion de fait, l'extraction irrégulière des fonds des caisses de la commune en vue de leurs usages au profit de l'ordonnateur⁶⁶. La seconde est relative, à la perception par l'ordonnateur des fonds destinés au paiement du prestataire de l'administration⁶⁷. Les conclusions du juge des comptes qui suivent l'attestent. *« Attendu qu'il résulte de l'examen du compte de gestion de la circonscription financière du Nord-Ouest pour l'exercice 2005, dont le comptable principal est monsieur Dingha Ignatus, que monsieur Bello Léonard Préfet de Boyo, a courant la même année, sur trois titres de paiement engagé des sommes d'argent en faveur de Tumenta David, aux fins de réalisation de certains travaux. Qu'il ait cependant perçu ladite somme en lieu et place du prestataire, véritable bénéficiaire desdits fonds, qu'il s'est, ce faisant, sans en avoir qualité par ce qu'ordonnateur, immiscé dans le maniement des fonds publics ».* La résurgence de ces manœuvres irrégulières, emporte transfert des obligations comptables.

2. La coïncidence des obligations comptables

La déclaration définitive de comptabilité de fait, implique la modification de la perception du comptable de fait. En le constatant d'office dans les fonctions du préposé, il en résulte pour le comptable de fait, toutes les obligations d'un comptable patent du point de vue des opérations faites par lui⁶⁸. Elle transfère, alors à celui-ci toutes les sujétions qui incombent au comptable patent d'une part et, commande au juge des comptes, d'y regarder avec la rigueur qui sied au regard des règles gouvernant la responsabilité des comptables patents.

Le contrôle juridictionnel ne s'effectue qu'autant qu'on peut imputer des gestions de fait, à un agent irrégulièrement commis au maniement des fonds publics. Élément indispensable, pour la bonne gestion des finances publiques⁶⁹, les obligations comptables, peuvent s'appréhender comme la responsabilité qui incombe aux comptables

⁶⁶ Arrêt n°78/AD/CSC/CDC/S2 du 6 juin 2012, compte de gestion de la commune rurale de Mogode, Exercice 2005.

⁶⁷ Arrêt n°4/AD/CSC/CDC/12 du 24 janvier 2012, déclaration de gestion de fait, mis en cause BELLO Léonard.

⁶⁸ Article 6 de la loi fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des Comptes.

⁶⁹ EKOBENA (J-M), *Les démarches de modernisation du système camerounais de contrôle des finances publiques*, Mémoire Master en Administration Publique, ENA, 2013, p. 14.

publics, d'effectuer toutes les diligences nécessaires en vertu des lois et règlements dans l'exercice de leurs missions. Considéré au regard de l'ingérence manifeste dans l'exécution des opérations financières, le comptable de fait devient au regard des actions posées un comptable public. Sous ce rapport, cette compétence qu'il s'est investie illégalement, conduit à certaines obligations et donc les effets s'inscrivent dans la régularité de la tenue des comptes publics. Dans ce sillage, ils sont alors chargés de la tenue et de l'établissement des comptes dans le respect des principes et règles de la profession comptable. Ils s'assurent de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures⁷⁰.

Relativement à l'exécution des opérations comptables, il est astreint aux principes qui régissent l'activité. Nonobstant la fortuité de ses actes, les comptables de fait demeurent soumis à ces exigences procédurales. Parmi lesquelles, l'arrêté périodique des écritures ; des comptes et états financiers⁷¹ ; la constatation des droits et des obligations⁷² ; la transparence ; la sincérité et la régularité. Dans la mise en œuvre de ces obligations, le comptable de fait, est tenu de présenter à l'instar du comptable patent, en vue de leur jugement par la chambre des comptes, les comptes après la clôture d'exercice budgétaire, dans un délai de trois mois. Ils rendent donc compte annuellement, de la bonne tenue de leurs écritures et de la conservation des fonds et valeurs. Devenue légale, la reddition des opérations comptables, participe de ce nouveau mode de gestion, qui est celui de la responsabilisation d'une chaîne de managers opérationnels⁷³. Cette responsabilité s'éprouve par des mécanismes de contrôle et de sanctions.

B. La concordance du régime de la responsabilité et de la répression

Dans un contexte de rareté des ressources, concomitamment à l'expansion des velléités de distraction de celles-ci à des fins personnelles, la responsabilisation et la répression des acteurs financiers, deviennent des instruments idoines d'éradication. Surtout lorsqu'il est de plus en plus évident que le microcosme social est tenu par « *un environnement marqué par une métamorphose de notre société qui d'années en années, a vu l'Etat et le secteur public en général, se transformer en profondeur* »⁷⁴. La logique de moralisation

⁷⁰ Article 2 du décret [n°2019/3199/PM du 11 septembre 2019 fixant le cadre général de présentation du Plan Comptable de l'Etat](#).

⁷¹ Le principe de l'arrêté périodique des comptes, commande que les écritures comptables soient arrêtées par journée, par décennie, par mois et en fin d'exercice. L'exercice coïncide avec l'année civile.

⁷² Les produits correspondants aux recettes encaissées sur versements spontanés sont enregistrés en comptabilité au moment de leur versement, le titre de perception est émis en régularisation. Les produits correspondants aux recettes encaissées sur titre de perception, sont enregistrés en comptabilité générale au moment de la prise en charge comptable du titre indépendamment de la date d'encaissement.

⁷³ Ibid.

⁷⁴ BOUVIER (M), « Le citoyen, la gouvernance financière publique et la mutation du politique », *RFFP*, n°135, 2016, p. 9.

financière⁷⁵, n'est donc pas contraire à cette exigence de laisser planer sur la tête des agents financiers, un système de reddition. Les différentes législations financières en la matière, recommandent donc, pour une meilleure gestion des deniers publics, une concordance des mécanismes de contrôles, s'imposant à la fois au comptable patent et au comptable de fait. Sur ce moyen, elles présentent une ambivalence du régime de la responsabilité (1). Malgré cette ambiguïté, qui semble dériver de la consécration de la responsabilité, et de la détermination des poches d'irresponsabilité, les comptables publics restent soumis à un régime unique de répression (2).

1. La déclinaison ambivalente de la responsabilité des comptables publics

La proclamation de l'Etat de droit comme objectif politique implique, à plus ou moins long terme, la reconnaissance d'un principe de responsabilité selon lequel, toute activité publique doit normalement répondre de ses actes⁷⁶. Cet énoncé général, trouve un écho favorable dans la gestion des finances publiques. La restauration de la déontologie dans le maniement des fonds publics a été dévolue par la consécration d'un régime spécifique de responsabilité⁷⁷. Elle présage cette obligation, non dérogeable vers laquelle, les comptables publics doivent « *assumer leurs actes et les conséquences de leurs actes* »⁷⁸. Les traits caractéristiques de cette responsabilité financière, offrent ainsi un élargissement des moyens de mise en œuvre (a). Tout en garantissant, les possibilités de condamnation des agents indélégats, ils perpétuent les situations exonératoires (b).

a. L'élasticité des moyens de mise en œuvre de la responsabilité comptable

La responsabilité implique l'obligation de rendre compte de ses actes ou de ceux d'autrui et d'en accepter les conséquences⁷⁹. Dans son acception littérale, elle s'articule autour de « *l'obligation de réparer une faute, de remplir une obligation, un engagement* »⁸⁰. D'après le Doyen Ondo Magloire, elle traduit la nécessité d'assumer une action dommageable commise par soi-même, par une personne dépendante de soi ou par une chose que l'on

⁷⁵ NGUECHE (S), « Le contrôle citoyen des finances publiques en droit camerounais », *RAFIP*, n°8, 2^{ème} semestre 2020, p. 173.

⁷⁶ GOUNELLE (M), *Introduction au droit public. Institutions, fondements, sources*, Paris, Montchrestien, 1989.

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ ERALY (A), HINDRIKS (J), « Le principe de la responsabilité dans la gestion publique », *Reflets et perspectives de la vie économique*, TXLVI, 2007, p. 197.

⁷⁹ AVRIL (P), « Pouvoir et responsabilité », in *Le pouvoir. Mélanges offerts à Georges BURDEAU*, Paris, LGDJ, 1977, p. 14.

⁸⁰ Dictionnaire Hachette, 2011, p. 885.

a sous sa garde⁸¹. De façon générale, la responsabilité est fondée sur un élément déclencheur. Pour ce qui en est du régime comptable, elle est mise en jeu sur la base des faits générateurs. L'un est consubstantiel aux défauts comptables et l'autre dérive des fautes de gestions.

Sous l'instigation du règlement général de la comptabilité publique⁸², la gestion de fait entraîne, pour son auteur déclaré comptable de fait par la juridiction des comptes, les mêmes obligations et responsabilités que la gestion patente pour le comptable public. Cette responsabilité commune, est alors mise en évidence sur le moyen de la constatation des défauts comptables imputables au comptable public. On entend par défauts comptables, les irrégularités qui naissent de la mauvaise tenue des comptes d'une part, d'autre part des manœuvres illégales qui s'écartent de la réglementation. Elles s'étendent aussi, à toutes sortes de violations des règles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses. Considérées comme des manquements aux obligations comptables préexistantes, elles sont variées. Sur l'orientation de dudit règlement⁸³, leur responsabilité est retenue, en cas de constatation du déficit de caisse ou de manquement en denier ou en valeur, pour défaut de recouvrement des recettes régulièrement ordonnancées, et paiement irrégulier d'une indemnisation mise à la charge de l'Etat du fait du comptable public. Devant la juridiction des comptes, il peut être mis en cause pour des défauts comptables constatés dans ses comptes, de la conservation des fonds et valeurs⁸⁴.

L'appréciation des diligences comptables, transcende la vérification des écritures y relatives. Une telle excroissance commande qu'il soit effectué un contrôle accru. Lequel est observé dans la manipulation des fonds publics encaissés et détenus. Sous ce prisme, le comptable public, s'expose au même titre que les ordonnateurs aux infractions qualifiées de « *faute de gestion* ». Au sens de la loi portant sur le régime financier de l'Etat et des autres entités publiques, « *tout agent d'une entité publique, tout représentant, administrateur, ou agent d'organismes soumis à un titre quelconque au contrôle de la juridiction des comptes, et toute personne à qui est reprochée des faits (...), peut être sanctionné pour faute de gestion* »⁸⁵.

Longtemps consacrée comme une infraction reprochable aux ordonnateurs, la faute de gestion apparaît désormais, comme un fait

⁸¹ ONDOA (M), *Le droit de la responsabilité des Etats en développement : contribution à l'étude de l'originalité des droits africains*, thèse de doctorat d'Etat en droit public, Université de Yaoundé II, 1997, p. 108.

⁸² Article 38 du Décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 portant règlement général de la comptabilité publique.

⁸³ Article 28 du Décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 portant règlement général de la comptabilité publique.

⁸⁴ Article 48 loi n°2003/005 du 21 avril 2002 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des Comptes.

⁸⁵ Article 87 de la loi de 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

générateur de la responsabilité des comptables. Contrairement à la pensée du Docteur Togolo Odile⁸⁶, est considérée comme faute de gestion « *tout acte, omission, ou négligence commis par tout agent de l'Etat, d'une collectivité territoriale décentralisée, ou d'une entité publique, par tout représentant, administrateur ou agent d'organismes, manifestement contraire à l'intérêt général* ». Elle se caractérise, par un ensemble de faits entachés de graves irrégularités et manifestement contraire à l'intérêt général. Dans la pratique comptable, elle se révèle par la violation des règles⁸⁷ relatives à l'exécution des recettes et des dépenses. C'est sur le fondement de ces deux éléments que la responsabilité des comptables est enclenchée. Cette responsabilité n'est pas engagée à tout va, elle est subordonnée à l'existence de certaines conditionnalités sans lesquelles, elle ne peut être mise en œuvre. Concomitamment à la reconnaissance de la responsabilité comptable, il existe aussi un régime d'irresponsabilité. En effet, il est établi qu'en la présence de certains faits, la responsabilité du comptable ne pourrait être retenue. L'injusticiabilité⁸⁸ du comptable public est alors déclarée et, la compétence de la juridiction des comptes muselée.

b. La perpétuation des faits exonérateurs d'irresponsabilité comptable

La responsabilité des comptables publics est obstruée ou difficilement mise en œuvre, lorsque certains faits sont insusceptibles d'être imputés directement à leurs auteurs. Selon Terneyre Philippe, les

⁸⁶ TOGOLO (O), *Les fautes de gestion dans le secteur public au Cameroun*, Paris, Mare & Martin, collection droit & gestions publiques, 2019, 382 p. Selon la pensée de l'auteur, la faute de gestion se caractérise par l'absence de définition. Une conception remise en cause par l'article 88 de la loi portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques du 11 juillet 2018. Sont constitutives de faute de gestion :

- la violation des règles relatives à la gestion des biens appartenant à l'Etat et aux autres entités publiques ;
- le fait pour toute personne dans l'exercice de ses fonctions ou attributions, d'enfreindre les dispositions législatives ou réglementaires nationales destinées à garantir la liberté d'accès et l'égalité des candidats dans les contrats de commande publique ;
- le fait d'avoir entraîné la condamnation d'une personne morale de droit public ou d'une personne de droit privé chargée de la gestion d'un service public, en raison de l'inexécution totale ou partielle ou de l'exécution tardive d'une décision de justice ;
- le fait, pour toute personne dans l'exercice de ses fonctions ou attributions, de causer un préjudice à l'Etat ou à une entité publique, par des agissements manifestement incompatibles avec les intérêts de l'Etat ou de l'organisme, par des carences graves dans les contrôles qui lui incombent ou par des omissions ou négligences.

⁸⁷ AKONO ONGBA SEDENA, « La distinction entre la faute de gestion et le détournement des deniers publics en droit camerounais », *Revue africaine des sciences juridiques*, n°1, 2014, pp. 249-287.

⁸⁸ FORTAT (N), *Autorité et responsabilité administrative*, Thèse de doctorat en droit public, Université François-Rabelais de Tours, 2011, p. 265. Voir aussi dans ce sens, DUEZ (P), *La responsabilité de la puissance publique (en dehors des contrats)*, Paris, Dalloz, 1938, 342 p.

causes exonératoires, ne concernent pas le lien de causalité entre le dommage et le fait générateur, mais plutôt, le lien d'imputabilité entre le fait et la personne responsable⁸⁹. En vertu de la règle selon laquelle, il n'existe aucun rapport hiérarchique entre l'ordonnateur et le comptable, certaines situations dégagent le comptable public de sa responsabilité. D'ailleurs, les comptables publics ne sont pas tenus de déférer aux ordres irréguliers qui engagent leur responsabilité personnelle et pécuniaire. L'irresponsabilité des agents préposés à la manipulation des fonds publics, est soulevée selon que les faits exonératoires relèvent de trois situations. D'abord en période de collaboration entre l'ordonnateur et le comptable, et après refus de déférer à une réquisition indécente. Le comptable public est affranchi des récriminations issues de sa substitution par l'ordonnateur. La subrogation intervient, en cas d'irrégularités constatées lors des contrôles prévus. En matière de dépenses, les comptables sont tenus de refuser le visa de la dépense, il en est de même lorsqu'ils ont pu établir que les certificats délivrés par les ordonnateurs sont inexacts⁹⁰. En s'écartant des réquisitions, l'ordonnateur s'étant mué au comptable, endosse les conséquences qui s'y attachent à cette exécution forcée.

Ensuite, pour des faits constitutifs de faute de service, le comptable public ne saurait répondre des préjudices qui en résultent. La faute de service, étant une défaillance qui correspond à la marge de mauvais fonctionnement qu'il faut attendre de la diligence moyenne⁹¹. L'irresponsabilité de l'agent tenant ici du fait que, l'administration est exclusivement responsable de la faute de service⁹². C'est la substance de l'article 29 du règlement général de la comptabilité publique qui est ainsi soulignée en ces termes : « *les comptables publics ne sont ni personnellement, ni pécuniairement responsables des erreurs commises dans l'assiette et la liquidation des produits qu'ils sont chargés de recouvrer* ». D'office l'irresponsabilité des agents, est déclarée dans la mesure selon laquelle, les actes perpétrés dans l'exercice des fonctions relatives à l'assiette et à liquidation préjudicient les droits des tiers ou l'administration fiscale. Enfin, la reconnaissance des circonstances constitutives de force majeure exonère le comptable public de sa responsabilité. Consistant à un fait extérieur, imprévisible dans sa survenance et irrésistible dans ses effets⁹³, le fait de force majeure, constitue une cause qui empêche l'imputabilité⁹⁴. Evènement extérieur à

⁸⁹ TERNEYRE (Ph), *La responsabilité contractuelle des personnes publiques en droit administratif*, Paris, Economica, 1989, p. 215.

⁹⁰ Article 72 du Décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 portant règlement général de la comptabilité publique.

⁹¹ HAURIOU (M), note sous l'arrêt du Conseil d'Etat, 5 février 1911, Anguet.

⁹² MAYER (B), *La responsabilité de l'agent d'exécution en droit public et en droit privé. Vers un alignement des régimes de responsabilité du préposé et de l'agent public*, Mémoire Master II, Institut d'Etudes Politiques de Lyon, Université Lyon II, 2008, p. 75.

⁹³ SY (D.), *Droit administratif*, Dakar, L'Harmattan Sénégal, 2014, 2^e édition revue, corrigée et augmentée, p. 377.

⁹⁴ Op cit.

l'activité comptable, la force majeure libère le comptable public des condamnations pécuniaires et personnelles. Cependant, lorsque les faits reprochés sont susceptibles de permettre d'actionner la responsabilité du comptable public, ce dernier s'expose à la répression.

2. La variabilité du régime de la répression des écarts comptables

Les comptables doivent réparer les indécitesses qu'ils auront commises pendant le maniement des deniers publics⁹⁵. La responsabilité personnelle et pécuniaire⁹⁶ est celle qui a retenu l'option des législations financières. C'est à cet égard que les comptables publics, sont responsables sur leur patrimoine personnel de la gestion des fonds et valeurs dont ils ont la garde⁹⁷. L'innovation la plus saisissante en matière de contrôle des finances publiques⁹⁸, souligne en effet que les politiques qu'elles soutiennent et les personnes qui les mettent en œuvre sont soumises au contrôle⁹⁹. Le principe de la redevabilité, qui vient accroître leur responsabilité vis-à-vis du citoyen, autorise que les irrégularités comptables soient assorties de sanctions après avoir entendu l'intéressé. L'exercice des attributions du comptable est soumis à sanction¹⁰⁰. L'instauration du pouvoir sanctionnateur à l'égard des indécits, est tributaire du régime de responsabilité qui est retenue en fonction de la faute commise. Elle est alors appréciée, lorsque le fait reprochable est imputable personnellement ou pécuniairement.

Les sanctions les plus encourues par les comptables publics, sont rattachées à la responsabilité pécuniaire à laquelle ils sont exposés. Elle s'étend à toutes les opérations du poste qu'ils dirigent depuis la date de leurs installations, jusqu'à la date de cessation de leurs fonctions. Lorsque des griefs sont reprochés, leur responsabilité pécuniaire est engagée à due concurrence des déficits constatés. Le montant des amendes est fixé en fonction du préjudice causé, ils sont alors responsables sur leur patrimoine personnel de la gestion des fonds et valeurs dont ils ont la garde. L'obligation de combler immédiatement et par ses deniers personnels le déficit constaté, la dépense payée à tort et la perte de recette subie. De même, le comptable de fait, peut en outre être condamné, par la juridiction des comptes à une amende, en raison de son immixtion dans les fonctions

⁹⁵ LEKENE DONFACK (E.C), *Finances publiques camerounaises*, Paris, Berger-Levrault, collection Mondes en devenir, 1987, p. 231.

⁹⁶ Article 27 du Décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 portant règlement général de la comptabilité.

⁹⁷ Article 90 de la loi de 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

⁹⁸ KOUA (S-E), « La prescription de la Cour des Comptes comme institution supérieure de contrôle des finances publiques par le droit communautaire CEMAC aux Etats membres : le cas du Cameroun », *RAFiP*, numéro double 3&4, 2018, p. 45.

⁹⁹ Loi n°2018/011 du 12 juillet 2018 portant code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des finances publiques au Cameroun.

¹⁰⁰ Ibid.

de comptable public¹⁰¹. Cette sanction en réparation, a été infligée à plusieurs comptables publics jugés responsables des manquements. L'arrêt de la Chambre des comptes en date du 18 février 2009, avait ainsi au regard des irrégularités, constitué le comptable débiteur envers l'Université de Dschang de la somme de 640.000 FCFA¹⁰².

Sans préjudice des sanctions pécuniaires, la responsabilité des comptables publics est simultanément retenue sur le plan personnel. Leur responsabilité pénale qui se dégage des faits travestis en détournement de deniers publics, autorise les poursuites pénales. Le Tribunal Criminel Spécial, étant compétent des infractions de détournements de deniers publics¹⁰³ imputables aux comptables publics. La mise en cause *intuitu personae* des agents comptables débouche sur l'éviction à certaines charges. Sur ce postulat, tout agent reconnu fautif par la juridiction financière peut encourir des déchéances, lesquelles lui interdisent d'assumer pendant un délai de cinq ans, les fonctions de comptable dans un service, ou d'être promu à des responsabilités à quelque titre que ce soit¹⁰⁴. Bien que diversement mise en œuvre, la responsabilité des comptables publics, participe de l'exigence de faire à assumer, à chacun au prorata des fautes commises, les conséquences dommageables qui en découlent.

Conclusion

En définitive, la réflexion sur la distinction entre le comptable patent et le comptable de fait en droit de la comptabilité publique au Cameroun permet de saisir les contours de la modernisation du système financier camerounais. Elle véhicule l'intérêt justifié d'afficher cette dichotomie en matière comptable, parce qu'elle permet de restaurer le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables, tout en préservant les obligations comptables auxquelles ils sont astreints. Dans une approche pratique, elle demeure tout de même mesurée. En ce qui concerne la modération, elle résulte de la convergence des modalités de mise en responsabilité et de sanctions reconnues à ces deux agents publics. Poursuivant la limite de la distinction, on peut inférer au regard des interférences de compétences, qu'il existe une véritable assimilation, rendant ainsi confuse la scission qu'ont su bien établir les législations financières.

La pertinence de la présente étude renvoie au demeurant à la nécessité qu'impose la sécurisation des deniers publics. Cette distinction

¹⁰¹ Article 38 du Décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 portant règlement général de la comptabilité publique.

¹⁰² Arrêt n°001/CSC/CDC/S3 du 18 février 2009, compte de gestion de l'Université de Dschang, exercice 2004.

¹⁰³ Loi n°2011/028 du 14 décembre 2011 portant organisation et fonctionnement du Tribunal Criminel Spécial.

¹⁰⁴ Loi n°74/78 du 5 décembre 1974, modifiée et complétée par la loi n°76/4 du 8 juillet 1976, relative au contrôle des ordonnateurs, gestionnaires et gérants des crédits publics et des entreprises d'Etat.

est du moins importante, par ce qu'elle implique les exigences d'une bonne administration financière. Elle donc consubstantielle à la nouvelle gestion publique. Laquelle dans un contexte d'émergence affichée à un horizon proche, emporte une utilisation optimale et efficiente des ressources disponibles, par une affectation directe vers les politiques publiques qu'elles doivent supporter.

LA CONDITION JURIDIQUE DU COMPTABLE PUBLIC EN DROIT CAMEROUNAIS

Par

Josué NGONO NOAH

Doctorant en Droit public

Université de Donala (Cameroun).

RESUME

Au Cameroun la condition juridique du comptable public est régie par des normes provenant des registres différents. En raison de la diversité des agrégats à la fois généraux et spécifiques auxquels il est soumis, le constat qui émerge impose l'hypothèse selon laquelle cet agent public a une condition juridique particulière. Pour le démontrer, il sera question dans cette réflexion, d'analyser les deux paramètres qui structurent son déploiement : la condition juridique dans le domaine financier et la condition administrative du comptable public en droit camerounais. De ce fait, cette posture du point de vue juridique est fluctuante. Elle varie entre les règles générales la soumettant au régime de droit administratif et les règles financières ou les règles spécifiques régissant la comptabilité publique.

Mots-clés : *Condition juridique, comptable public, Cameroun.*

ABSTRACT

In Cameroon the legal condition of the public accountant is governed by standards from different registers. Thus due to the diversity of both general and specific aggregates to which it is subject, the finding that emerges imposes the hypothesis according to which this public official has a particular legal condition. To demonstrate this, this reflection will analyze the two parameters that structure its deployment: the legal condition in the financial field and the administrative condition of the public accountant under Cameroonian law. As a result, this posture from a legal point of view is fluctuating. It thus varies between the general rules subjecting it to the administrative law regime and the financial rules governing public accounting.

Keywords: *Legal condition, legal public accountant, Cameroon.*

Introduction

L'exécution du budget de l'Etat et ses entités met aux prises deux acteurs importants : il s'agit d'une part de l'ordonnateur et, d'autre part, du comptable public. L'ordonnateur qui n'est pas visé par le présent énoncé, détient le pouvoir de décision en matière budgétaire. Le comptable public quant à lui possède la compétence exclusive pour manier les fonds et tenir les comptes des personnes morales de droit public. Attendu que ce dernier acteur est un maillon essentiel de la chaîne d'exécution des opérations financières publiques, il ne sera pas vain d'asseoir une réflexion sur sa « *condition juridique* ». La présente étude n'émerge pas d'un terrain en jachère ; au contraire, elle comporte un élément déclencheur : le comptable public est simultanément soumis à des normes d'ordre générales¹ et spécifiques². Il est donc un « *agent public exceptionnel* »³. En cela, la condition juridique est le sens donné à la situation ou au statut juridique d'un territoire, d'une organisation internationale, d'une personne, ou d'une collectivité⁴.

En raison de sa soumission aux normes générales, c'est-à-dire celles qui régissent la fonction publique, le comptable public est un « *agent public* ». Deux éléments cumulatifs justifient cette appellation. L'un est organique et l'autre est matériel. Au plan organique, le comptable public est un agent public parce qu'il est employé par une personne publique. De là, c'est un agent interne à l'administration et donc soumis aux règles du droit administratif. Au plan matériel, le comptable public est un agent public parce que ses activités relèvent du service public. Dit autrement, ce sont des activités d'intérêt général⁵.

Relativement aux normes spécifiques, celles strictement liées à la manipulation des opérations financières, le comptable public désigne « *toute personne régulièrement habilitée à effectuer, à titre exclusif et au nom de l'Etat ou des autres entités publiques, des opérations de recettes, de dépenses ou de maniement de titres, soit au moyen de fonds et valeurs dont il a la garde, soit par virement interne* ».

¹ Cf. Décret n°2000/287 du 12 octobre 2000 modifiant et complétant certaines dispositions du décret n°94/199 du 07 octobre 1994 portant Statut Général de la Fonction Publique de l'Etat.

² Cf. Décret n°2020/375 du 07 juillet 2020 portant Règlement Général de la Comptabilité Publique de l'Etat du Cameroun. Il faut préciser que ce texte abroge le Décret n°2013/16 du 15 mai 2013 portant sur le même objet. Voir également la loi n°2003/005 du 21 avril 2003 portant création, fonctionnement de la Chambre des comptes de la Cour Suprême.

³ Le comptable public n'est pas qualifié d'« *agent public exceptionnel* » dans la présente étude en raison de son efficacité et/ou de son inefficacité dans l'exercice de ses fonctions, mais du fait de l'hétérogénéité des normes auxquelles il est soumis.

⁴ J. SALMON (Dir.), *Dictionnaire de droit international public*, Bruxelles, Bruylant, 2014, 4^e tirage, p. 1052

⁵ Cf. CE Sect., 22 février 2007, Association du personnel relevant des établissements pour inadaptés, *Recueil Lebon*, p. 22 : la haute juridiction administrative française affirme que le service public est « *une activité d'intérêt général assurée par une personne publique ou sous son contrôle et dont le gestionnaire est (en principe mais pas nécessairement) doté de prérogatives de puissance publique* ».

d'écritures, soit par l'intermédiaire d'autres comptables»⁶. Dans les faits, le comptable public n'est pas le seul à manier les deniers publics, les disponibilités de l'Etat et des autres entités publiques. Le comptable de fait, non ciblé par cet énoncé, est celui qui par « *infraction* » manipule également les deniers ou les disponibilités publiques. Il se présente comme « *toute personne qui, n'ayant pas la qualité de comptable ou n'agissant pas en cette qualité, s'ingère dans les opérations de recettes et de dépenses, de maniement des valeurs, de deniers publics (...) des établissements publics et des entreprises du secteur public et parapublic* »⁷. Il est de ce fait interdit à toute personne non pourvue d'un titre légal, d'être mêlée à la gestion des deniers et autres valeurs publiques.

De la sorte, au bénéfice de cet essai de filtrage conceptuel, la question qui se situe en toile de fond de cette analyse, est la suivante : ***quelle est la condition juridique du comptable public en droit camerounais ?*** A la question posée, il convient de constater que la condition juridique du comptable public en droit camerounais est fluctuante. C'est en cela que réside sa particularité.

Précédemment à l'identification de l'intérêt du sujet, il est primordial de spécifier que le formulé d'un instrument normatif ne renvoie pas forcément à une condition juridique précise du comptable public. Cette indication est considérable dans la mesure où certains éléments, à l'instar de la nomination du comptable public, mentionnée dans le décret portant Règlement Général de la Comptabilité Publique (RGCP), renseignent plutôt sur sa condition juridico-administrative que sur sa condition juridico-financière. La Chambre des comptes ne saurait, par exemple, être saisie pour nomination irrégulière d'un comptable public par une autorité administrative ; elle ne s'intéresse qu'aux comptes des comptables, à la manipulation des deniers publics dont ils ont la garde. Autrement dit, afin de conclure à une condition juridique, la confiance sera retirée aux intitulés des instruments normatifs renfermant les règles auxquelles est soumis le comptable public.

Les raisons d'être de la présente réflexion sont simultanément théoriques et pratiques. Au plan théorique, elle permet de se rendre à l'évidence que la condition juridique du comptable public ne peut être déterminée que par la convenance des actes juridiques formels⁸. Au plan pratique, elle conduit à faire remarquer que l'« *agent régulièrement habilité à effectuer à titre exclusif (...) les opérations des recettes et de dépenses ou de maniement des titres* »⁹, n'est pas le seul à être en contact avec les opérations financières

⁶ Cf. Article 5 alinéa 1 du Décret n°2020/375 du 07 juillet 2020 précité. Voir également l'article 5 alinéa 1^{er} de la Loi n°2003/005 du 21 avril 2003 précitée et article 2 du Décret n°78/470 du 03 novembre 1978 relatif à l'apurement des comptes et à la sanction des responsabilités des comptables.

⁷ Cf. article 6 alinéa 1^{er} de la loi n°2003/005 du 21 avril 2003 précitée.

⁸ C'est pour cette raison que le législateur a strictement fait du comptable public « *tout agent régulièrement habilité* » par un acte administratif de nomination soit individuel soit collectif, de manier les opérations financières de l'Etat et ses entités.

⁹ Cf. Article 5 al.1 du décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 précité.

publiques. De là, la gestion de fait par les personnes ou des agents « *[non] régulièrement habilité[s]* » est inévitable d'où la consécration de l'appellation du comptable de fait¹⁰. En conséquence, le fait que le comptable public s'incline devant les normes de sources diverses, conduit facilement à titrer sa condition juridique de particulière ou de le qualifier lui-même d'agent public particulier. Néanmoins, cette qualification ne vient qu'en aval. Encore faut-il déterminer la condition elle-même en amont.

Fort du raisonnement qui précède, l'on maintiendra que le comptable public en droit public financier camerounais a une condition juridique duale. Elle ondoie entre les règles générales la soumettant au régime de droit administratif et les règles financières ou les règles spécifiques régissant la comptabilité publique. Aussi, recourant principalement à la démarche dogmatique, casuistique et comparative, c'est autour de la condition juridico-administrative **(I)** et financière **(II)** que l'on organisera cette dualité.

I. La condition juridico-administrative du comptable public

D'entrée de jeu, il est crucial de noter que la dénomination légale « *comptable public* » est l'aboutissant d'un acte administratif discrétionnaire¹¹ : la nomination. Elle se réalise au moyen d'un arrêté ministériel. Ce dernier constitue la carte d'accès à la condition juridico-administrative. Il peut être soit le fait du ministre en charge des finances uniquement ; soit un acte conjoint du ministre en charge des finances et du ministre des Collectivités Territoriales Décentralisées.

La condition juridico-administrative renvoie simplement à la situation juridique administrative du comptable public se traduisant par certains « *rites* »¹² ou par certaines procédures administratives avant son entrée en fonction. Au-delà de ces rites **(A)**, la condition juridico-administrative du comptable public présente des spécificités doublement liées aux sujétions de fonctions et à la sortie de fonction **(B)**.

A. Une condition exigeant des rites à l'entrée en fonction

L'entrée en fonction du comptable public est conditionnée par certains rites administratifs : il s'agit de la prestation de serment **(1)** et de l'accréditation en passant par l'obligation de constitution des sûretés **(2)**.

¹⁰ Cf. Article 6 al.1 de la loi n°2003/005 du 21 avril 2003 précitée ; aussi l'article 38 du décret n°2020/375 précité.

¹¹ Un acte administratif discrétionnaire est un acte unilatéral pris par une personne publique habilitée. Il fournit « *une marge de manœuvre* » quant à la manière et/ou au moment de le prendre. On est tenté de penser que quiconque peut être nommé comptable public car, les textes sont muets sur les critères de nomination.

¹² Ce terme est utilisé dans ce contexte juste pour indiquer que ce sont des pratiques courantes qui conditionnent l'entrée en fonction des comptables publics.

1. La prestation de serment devant la Chambre des comptes

En référence au nouveau RGCP, après la nomination, « *les comptables publics sont (...) astreints (...) à la prestation de serment devant le juge des comptes* »¹³. Cette liturgie devrait s'effectuer selon les exigences communautaires devant la Cour des Comptes **(a)**. En attendant la maturité institutionnelle de cet organe, la prestation se déroule devant la Chambre des Comptes **(b)** dont l'avènement s'était inscrit dans la marche du Cameroun vers la consolidation de l'État de droit¹⁴.

a. L'inexistence de la Cour des comptes

Il ressort de l'article 23 de la Directive n°02/11-UEAC-190-CM-22 relative au Règlement général de la comptabilité publique que « *Les comptables publics sont astreints à la prestation de serment devant la Cour des comptes et à la constitution de garanties* »¹⁵. Toujours dans cette disposition, le codificateur de la CEMAC, a laissé la formule de serment à la diligence des Etats membres. Autrement dit, la formule est définie par les réglementations nationales.

Il n'est pas étonnant de remarquer que dans le RGCP, le législateur camerounais parle simplement de la « *juridiction des comptes* »¹⁶ et non de la Cour des comptes. Cette attitude de prudence s'explique par le fait que l'institution n'est pas prévue par la constitution. Elle parle d'une Chambre des comptes confinée dans l'une des cités de « *la plus haute juridiction de l'Etat (...)* »¹⁷, la Cour suprême. La constitution ne fait nullement référence à la Cour des comptes. Contrairement au Cameroun qui tarde à mettre en place cette institution, certains Etats de la CEMAC comme le Gabon ou le Tchad, se démarquent au regard de leurs législations nationales¹⁸. La mise en place de la Cour des comptes au Cameroun nécessite une révision constitutionnelle. Son inexistence permet de déceler quelques aberrations avec la juridiction des comptes actuelle. Non seulement la Chambre des comptes se trouve au cœur d'un pouvoir judiciaire, elle ne joue pas véritablement les fonctions de juridiction des comptes que lui a confiées la constitution. Trois compétences sont attribuées à la Chambre des comptes

¹³ Cf. Article 5 al.7 du décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 précité.

¹⁴ Y. G. DJEYA KAMDOM, « L'influence du droit communautaire sur le système de contrôle des finances publiques au Cameroun : à propos des directives CEMAC du 19 décembre 2011 », *Gestion et Finances publiques*, 2017/1, n°1, p. 117.

¹⁵ Cf. Article 23, Directive n°02/11-UEAC-190-CM-22 relative au Règlement général de la comptabilité publique

¹⁶ Cf. Article 14 al. 4, Décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 précité.

¹⁷ Cf. Article 38 al. 1 de la constitution du 18 janvier 1996 modifiée et complétée par la loi n°2008/011 du 14 avril 2008 (Cameroun).

¹⁸ Cf. Titre IV, article 76 de la constitution du Gabon de 26 mars 1991 modifiée le 1^{er} janvier 2018 : « *La Cours des comptes est chargée du contrôle des finances publiques* » ; article 24 du décret n°817/PM/MFB/2015 portant Règlement Général de la comptabilité de la République du Tchadienne : « *Les comptables publics sont avant leur installation, astreints à la constitution de garanties et à la prestation de serment devant la Chambre des comptes* ».

par la constitution. Elle est compétente pour « *contrôler et statuer sur les comptes et ceux des entreprises publiques et parapubliques. Elle statue souverainement sur les décisions rendues en dernier ressort par les juridictions inférieures des comptes. Elle connaît de tout autre litige qui lui est expressément attribuée par la loi* »¹⁹. Or, la loi n°2003/005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des comptes a réduit les attributions de la juridiction des comptes aux comptes des comptables publics et de fait²⁰. Cette compréhension restrictive, voire en recul ou en contradiction avec la constitution a conduit THEUMOUBE Philippe à proposer « *soit une nouvelle écriture de la loi de 2003 qui intégrerait toutes les compétences y compris le contrôle de gestion, soit l'internalisation des Directives CEMAC, par la création d'une Cour des comptes de pleine juridiction au Cameroun* »²¹. A l'évidence, de ces deux solutions, seule la seconde répond aux exigences communautaires.

En attendant la mise en place de la Cour des comptes, la Chambre des comptes continu d'exercer des compétences assez proches des Directives CEMAC. Certainement, c'est pour cette raison qu'elle reste la juridiction des comptes devant laquelle les comptables publics prêtent serment.

b. Une prestation de serment effectuée devant la Chambre des comptes

Dans les faits, le contrôle juridictionnel de l'exécution du budget au Cameroun a été confié à la Chambre des comptes de la Cour suprême²². Cela dit, c'est devant ce juge des comptes²³ que les comptables publics prêtent serment. Avant toute progression, il faut relever quelques incohérences relatives à la nomination du comptable public issues du nouveau RGCP. Ce texte n'est pas en conformité avec le Code des Collectivités Territoriales Décentralisées (CCTD) duquel il tire son fondement²⁴. Relativement aux Receveurs régionaux et municipaux, le Code est clair : « *le recouvrement des recettes et le paiement des dépenses locales sont effectués par le comptable public de la collectivité territoriale dénommé « Receveur*

¹⁹ Cf. Article 41 de la constitution du 18 janvier 1996 précitée.

²⁰ Cf. Articles 2, 3, 7, 8, 9, et 10 de la loi n°2003/005 du 15 mai 2003 précitée.

²¹ Cf. P. THEUMOUBE dans un exposé présenté lors de l'atelier sur « *Le particularisme de la Chambre des comptes à l'intérieur de la Cour des comptes du Cameroun : intérêt et enjeu* », p. 7. Cet exposé est disponible sur bibliothèque.pssfp.net (consulté le 23/06/2021)

²² Il convient de relever que dans la tradition anglo-saxonne la Chambre des comptes est plutôt rattachée au Parlement. Par illustration, c'est le cas du « *National Audit Office* » au Royaume-Uni et du « *Gouvernement Accounting Office* » aux États-Unis.

²³ Cf. Article 5 al.7 du décret n°2020/375 du 07 juillet 2020 précité.

²⁴ Au niveau des visas du nouveau RGCP, on peut simple lire « *Vue loi n°2019/024 du 24 décembre 2019 portant Code général des Collectivités Territoriales Décentralisées* ». En d'autres termes, le RGCP tire son fondement du Code. Le RGCP est un décret et le Code une loi. Il est clair, à notre avis, que le RGCP est inférieur au Code selon la hiérarchie des normes de H. KELSEN.

Régional » ou « Receveur Municipal »²⁵. Par ailleurs, le « Receveur Régional et Receveur Municipal auprès d'une Communauté Urbaine [sont] nommés par arrêté conjoint du Ministre chargé des Collectivités Territoriales et du ministre chargé des finances »²⁶. Le Code fait de la nomination des Receveurs régionaux et municipaux une compétence partagée entre le Ministre chargé des Collectivités Territoriales Décentralisées et le Ministre chargé des finances²⁷. Certes dans la pratique cela est effectif²⁸, mais le nouveau RGCP fait de la nomination de ces deux types de comptables une compétence exclusive du Ministre chargé des finances²⁹. Cette incohérence normative laisse simplement remarquer que le RGCP est perfectible.

Le serment est un appel à l'honneur, un « engagement solennel de comportement d'une personne, lors de la prise de ses fonctions »³⁰. Lorsque ce rituel est réalisé « selon les formes et devant l'autorité qualifiée, de remplir au mieux sa mission »³¹ comme cela en est le cas avec les comptables publics, l'on parle de « serment promissoire ». Ce dernier se distingue des autres types de serments rencontrés en procédure ou en droit civil, notamment le « serment décisoire »³², le « serment déféré d'office »³³, le « serment probatoire »³⁴ et le « serment supplétoire »³⁵. De là, le juge des comptes étant la Chambre des comptes, l'on est simplement tenté de conclure qu'elle est « la juridiction des comptes

²⁵ Cf. Article 438 de la loi n°2019/024 du 24 décembre 2019 portant Code Général des Collectivités Territoriales Décentralisées.

²⁶ *Ibidem*. Article 439 al.1.

²⁷ Il faut relever que l'acte de nomination collectif (ministre en charge des finances et le ministre des CTD) est le produit d'une instruction du Président de la République en attendant la modification du Code des CTD.

²⁸ Comme illustration nous avons l'Arrêté conjoint n°000409/MINDDEVEL/MINFI du 03 septembre 2020 portant nomination des Receveurs municipaux dans les Communautés Urbaines et Communes.

²⁹ Cf. Article 5 al.5 du décret n°2020/375 du 07 juillet 2020 précité : « les comptables placés auprès des Régions, des communautés Urbaines, des Communes d'Arrondissement, dans les communautés Urbaines, ainsi que leurs collaborateurs (...) sont nommés par le Ministre chargé des finances ».

³⁰ Cf. P. AVRIL, J. GICQUEL, *Lexique de droit constitutionnel*, Paris, PUF, Que sais-je ?, 2013, 4^e éd., p. 136.

³¹ S. GUINCHARD, T. DEBARD, *Lexique des termes juridiques*, Paris, Dalloz, 2017-2018, 25^e éd., p. 1890.

³² En Procédure civile ou en Droit civil, le serment décisoire est celui déféré par un plaideur à son adversaire, sur des évidences personnelles à ce dernier afin d'en faire dépendre la solution du litige. Le serment décisoire constitue une preuve légale. La partie à laquelle il est demandé de prêter serment a trois possibilités : soit elle prête serment et gagne son procès, soit elle refuse et perd son procès, soit elle réfère le serment à la partie adverse et met ainsi son sort entre les mains de l'autre partie (Cf. C. civ., art. 1385).

³³ En procédure civile, le serment déféré d'office est celui laissé à l'initiative du juge qui ne peut le déférer que si la demande ou l'exception sur laquelle il porte n'est pas pleinement justifiée ou totalement dénuée de preuves. Ce serment en peut être référé à l'autre parti (Cf. C. civ. art. 1386, 1386-1).

³⁴ Le serment probatoire est une Procédure d'instruction par laquelle une partie demande à l'autre d'affirmer, en prêtant serment à la barre du tribunal, la véracité de ses affirmations (Cf. C. civ. art. 1384 s ; C.Pr.Civ. art. 317 s.)

³⁵ Le serment supplétoire en procédure est celui laissé à la discrétion du juge qui n'a pas pour effet de lier celui-ci lorsqu'il a été déféré ou refusé.

compétente »³⁶ devant laquelle les comptables publics articulent le « *serment promissoire* ». Mais en réalité, il existe un vide juridique sur la question de la juridiction des comptes compétente au Cameroun.

Renforcer, solenniser un engagement, telle est la fonction du « *serment promissoire* ». C'est donc un rite oral par lequel les comptables publics s'engagent devant la Chambre des comptes. Tel quel, les comptables publics proclament solennellement qu'ils acceptent de se soumettre aux valeurs, à la déontologie de l'activité comptable. Le serment est donc une sorte de promesse que les comptables publics annoncent de façon cérémonieuse tout en insistant sur le caractère sacré et indéfectible des paroles prononcées. Observons que la prestation de serment avant l'entrée en fonction n'est pas une exclusivité des comptables publics³⁷. Le nouveau RGCP³⁸ ne mentionne pas les paroles orales prononcées par les comptables devant le juge des comptes. Il faut finalement rentrer dans l'ancien RGCP³⁹ pour avoir une appréhension des paroles pouvant être prononcées. Alors, « *je jure et promets de bien et loyalement remplir mes fonctions de comptable public et d'observer en toutes circonstances les devoirs qu'elles m'imposent* »⁴⁰ sont les paroles du décret portant RGCP de 2013 abrogé. A la lecture du nouveau RGCP, l'on pourrait simplement statuer que « *les modalités de prestation de serment (...) sont fixées par arrêté du ministre en charge des finances* »⁴¹. En clair, les modalités de prestation de serment sont précisées par un acte réglementaire ayant vocation à durer dans le temps. A l'observation, un vide juridique a simplement été façonné par le législateur. Certes, « *le crime profite* » au ministre chargé des finances car, il participe du renforcement de ses pouvoirs en matière financière. Mais, il illustre une consécration textuelle inachevée de la prestation de serment. Le désengagement dont le législateur fait montre, positionne le ministre chargé des finances comme l'architecte des paroles de la prestation de serment alors que ce dernier n'est plus la seule autorité de nomination des comptables publics. L'on peut donc conclure à une subjectivation de la prestation de serment par le législateur. La prestation de serment est davantage un ingrédient de la condition juridico-administrative du comptable public dans la mesure où c'est l'administration qui l'organise en présence du quasi-silence du texte actuel régissant le RGCP.

L'entrée en fonction des comptables publics n'est pas conditionnée par la seule exigence de prestation de serment. D'autres exigences intègrent l'équation à savoir la constitution des sûretés et l'accréditation.

³⁶ Cf. Article 32 al.1 du Décret n°2013/16 du 15 mai 2013 précité.

³⁷ Ce rite est aussi pratiqué par de nombreuses professions. L'on peut par illustration citer les architectes, les avocats, les notaires, les médecins, les magistrats et les experts comptables.

³⁸ Cf. Décret n°2020/375 du 07 juillet 2020 précité.

³⁹ Cf. Décret n°2013/16 du 15 mai 2013 précité.

⁴⁰ *Ibidem*. Article 32 al.3

⁴¹ *Ibidem*. Article 32 al.4

2. De la constitution des sûretés à l'accréditation

A cette étape d'analyse, seront examinées d'une part la constitution des sûretés (a) et de l'autre, l'accréditation (b) du comptable public.

a. De la constitution des sûretés

Les comptables publics sont tenus de constituer des sûretés avant leur entrée en fonction⁴². En droit civil, on oppose les sûretés personnelles aux sûretés réelles. Si seules les premières ciblées par la présente analyse concernent les « *biens mobiliers et immobiliers* »⁴³ des comptables publics, les secondes prennent en compte « *les privilèges et les hypothèques* »⁴⁴.

Les sûretés sont des garanties. Ainsi, pour l'exécution de ses obligations, les garanties qui doivent être constituées par le comptable public avant son entrée en fonction, sont légales puisque prévues par le législateur. Elles varient d'une catégorie de comptables à l'autre et elles ne sont pas identiques pour les comptables d'une même catégorie. Une telle absence d'harmonisation de garanties traduit l'inégalité entre les comptables publics. Par exemple, les Directeurs Généraux et les Directeurs Adjointes du Trésor considérés comme les comptables du Trésor sont astreints respectivement au versement d'un fonctionnement en garantie de leur gestion d'un montant de cinq (05) et trois (03) millions⁴⁵. Ce montant représente le cautionnement. En effet, la règle applicable au cautionnement trouve ses fondements dans l'article 4 de la Convention de Rome du 19 juin 1980. L'on constate simplement que le législateur n'a pas mis en place les mécanismes d'accompagnement relatifs à la constitution du cautionnement. Lorsque le Directeur Général du Trésor par exemple, est astreint au versement d'un cautionnement de cinq (05) millions avant son entrée en fonction, une interrogation émerge : où prend-il cette somme ? La réponse à cette question paraît simple : le comptable prend dans ses deniers personnels. Jusque-là l'ambiguïté demeure. Le législateur ne s'est véritablement pas intéressé à l'hypothèse où un comptable public serait incapable de réunir une telle somme avant son entrée en fonction. Un prélèvement progressif sur le salaire du comptable public participerait d'une ébauche de solution. Le cautionnement devrait être exclu des conditions *sine qua non* d'entrée en fonction.

Les valeurs immobilières peuvent également être des sûretés. Donc, « *en garantie de tous les faits de gestion dont les comptables du Trésor sont reconnus responsables ; il est procédé à l'inscription de l'hypothèque légale sur tous leurs biens immobiliers* »⁴⁶. Cette seconde catégorie de sûretés se particularise par une

⁴² Cf. Article 5 al.1 du Décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 précité.

⁴³ Cf. Article 2287 du Code civil.

⁴⁴ *Ibidem*. Article 2323

⁴⁵ Cf. Article 1 du Décret n° 73/251 du 22 Mai 1973, Relatif au cautionnement et aux indemnités de responsabilité des comptables du trésor.

⁴⁶ Cf. Article 3 du Décret n° 73/251 du 22 mai 1973 précité.

injustice à l'égard du conjoint ou de la conjointe du comptable public. Lorsque les deux conjoints sont mariés sous le régime de la communauté des biens, cela signifie que les biens acquis dans le mariage, appartiennent aussi bien au conjoint qu'à la conjointe. Sans doute, les fonctions du comptable affectent les biens de sa conjointe ou de son conjoint si ces derniers sont constitués en sûretés avant l'entrée en fonction. Cela dit, les sûretés ne sont pas les seules exigences administratives définissant la condition juridico-administrative du comptable public. Ainsi, l'accréditation du comptable tel un agent public vient étendre le répertoire.

On le sait, les comptables publics sont responsables des deniers publics qu'ils manipulent. Leur patrimoine personnel est mis en jeu en cas de défaillance. Le cautionnement auquel est tenu le comptable public est une assurance personnelle. La seule hypothèse pour laquelle ce mécanisme est prévu est celle du déficit des caisses. L'obligation de constitution des garanties constitue un moyen de réparation pécuniaire. Telle une condition *sine qua non* à l'installation du comptable public à ses fonctions, voilà à quoi s'assimile le cautionnement exigé⁴⁷. Les comptables publics sont astreints au paiement ou au versement d'un cautionnement dont les modalités sont fixées par le ministre en charge des finances. Une démocratisation significative de la fonction de comptable au Cameroun est observée. Pour couvrir sa responsabilité personnelle et pécuniaire, le comptable public a donc la possibilité de « *contracter une assurance pour couvrir sa responsabilité personnelle et pécuniaire* ». Néanmoins, « *la couverture ne peut excéder les neuf dixième des sommes demeurant effectivement à sa charge, sauf dispositions contraires résultant des agréments des compagnies d'assurances* »⁴⁸. Si une irrégularité est constatée, le débet peut être payé par le biais d'un cautionnement mutuel. Ce dernier s'érige à cet effet en intermédiaire entre l'administration publique et le comptable. Il revient alors au comptable de payer ses cotisations sociales.

Après la phase de la constitution des sûretés, intervient l'accréditation du comptable public.

b. De l'accréditation

L'accréditation au sens du nouveau RGCP du Cameroun, à tout agent « *intervenant dans les opérations financières des entités publiques de notifier à d'autres agents désignés (...) son acte de nomination (...), sont spécimen de signature* »⁴⁹. Contrairement à certains Etats⁵⁰, l'accréditation des comptables publics au Cameroun est une obligation constituée de deux

⁴⁷ Cf. Article 5 al. 7 du Décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 précité.

⁴⁸ *Ibidem*. Article 30.

⁴⁹ *Ibidem*. Article 9 al.1.

⁵⁰ Cf. Article 17 du Décret n°19/091 du 27 mars 2019 de la République Centrafricaine : « *Les ordonnateurs ainsi que leurs délégués et leurs suppléants doivent être accrédités auprès des comptables assignataires des opérations de recettes et de dépenses inscrites au budget dont ils prescrivent l'exécution* ».

(02) éléments dont l'accumulation n'est pas obligatoire⁵¹. Le législateur a ainsi fait usage d'un raisonnement alternatif en laissant l'exclusivité du choix de l'élément souhaité au le comptable.

L'obligation dont il s'agit « *s'effectue à la diligence de l'agent lui-même dès son installation et sous sa responsabilité* »⁵² auprès d'un ou de plusieurs ordonnateurs. Comme déjà indiqué, l'acte de nomination du comptable public est un arrêté individuel ou collectif. Celui-ci est donc un acte exécutoire à portée individuelle. Le spécimen de signature quant à lui représente l'échantillon ou le model de signature du comptable public. C'est le signe par lequel le comptable public, signataire s'affirme comme l'auteur de tout acte qu'il signe⁵³. La présentation de l'acte de nomination permet de constater et de certifier qu'il s'agit bel et bien du comptable public formellement désigné, donc accrédité. Le choix du moment de présentation de ces deux éléments incombe entièrement l'agent public nommé ; en d'autres termes, le moment de la présentation du spécimen de signature et de l'acte de nomination ont été laissés à la diligence du comptable public.

Pendant, il est important de noter que ces exigences ne sont pas les seuls critères qui définissent la condition juridico-administrative du comptable public. Au mieux, la condition juridico-administrative est en outre attachée à sa personnalité juridique du comptable public pendant sa carrière et à certains rites à sa sortie de fonction.

B. Une condition liée à la personnalité juridique pendant la carrière et aux rites à la sortie de fonction

La condition juridico-administrative du comptable public est également jointe à sa personnalité juridique pendant sa carrière **(1)** et aux rites de sa sortie de fonction **(2)**.

1. Une condition attachée à la personnalité juridique du comptable pendant sa carrière

La personnalité juridique du comptable public évoquée à ce stade n'est pas consubstantielle aux règles et normes encadrant la comptabilité publique c'est-à-dire les normes particulières auxquelles il est soumis. Elle est plutôt appréhendée ici comme celle dont bénéficie tout fonctionnaire ou agent de l'administration soumis au Statut Général de la Fonction Publique (SGFP) au Cameroun. Comme tout fonctionnaire, la capacité juridique du comptable public se traduit par un régime de sujétions **(a)** et de prérogatives **(b)** pendant sa carrière.

⁵¹ *Ibidem*. « L'accréditation est l'obligation qui est faite à un intervenant dans les opérations financières des entités publiques de notifier à d'autres agents désignés (...) soit son acte de nomination (...), soit son spécimen de signature ».

⁵² Cf. Article 9 al.2 du Décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 précité.

⁵³ Cf. *C.civ.*, a. 1367. al.1.

a. Les sujétions pendant la carrière

Relativement aux sujétions, les fonctions qui doivent être accomplies par le comptable public au long de sa carrière, et l'attitude qu'il doit avoir, sont définies par des facteurs plus généraux qui tournent autour de l'idée de déontologie⁵⁴. En conséquence, parce qu'il intègre les services de l'administration publique de façon permanente et pour y faire carrière, le comptable public comme tout agent public est de façon globale soumis à trois types d'obligations : l'obligation de servir, de respect pour l'ordre hiérarchique et de réserve.

Globalement, l'obligation de servir auquel est soumis le comptable public se traduit par la tenue des comptes de l'Etat. L'exécution cette obligation se réalise dans le respect des principes et règles de la profession comptable. Le comptable public s'assure de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures⁵⁵. Cela implique qu'il ait un poste de travail et soit effectivement présent dans son service ; toute chose qui l'astreint à « l'obligation de résidence sur les lieux du service »⁵⁶. La résidence dont il est question est administrative. Elle est également appelée logement de fonction. Toutefois avec l'avènement de la pandémie de la Covid-19, l'on note une véritable mobilité des idées de « poste de travail » et de « présence effective dans le service ». A l'observation, la « guerre »⁵⁷ a conduit à un bouleversement considérable du fonctionnement habituel de l'Administration publique. Par confirmation, afin d'exclure les hypothèses d'exécution discontinuée⁵⁸ des activités de l'administration publique, le 17 mars 2020, le Premier ministre dans sa déclaration relative à la stratégie gouvernementale de riposte face à la pandémie a édicté 13 mesures⁵⁹. Dans la onzième, il reste formel sur le fait que les moyens de communications électroniques et les outils numériques doivent être privilégiés en temps de crise sanitaire. Cette onzième mesure de riposte a considérablement contribué à l'éclatement du lieu⁶⁰ et du temps⁶¹ de travail de l'Administration publique. Au reste, la présence physique de l'agent public à son poste de

⁵⁴ J-M AUBY, J-B AUBY, D. JEAN-PIERRE et A. TAILLEFAIT, *Droit de la fonction publique. Etat-Collectivités locales-Hôpitaux*, Paris, Dalloz, 2012, 7^e éd., p. 124.

⁵⁵ Cf. Article 66 de la Directive n°01/11-UEAC-190-CM-22, relative aux Lois de finances.

⁵⁶ Cf. Article 24 du Décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 précité.

⁵⁷ A l'occasion de son allocution du 16 mars 2020 sur la Covid-19 en France, le Président de la République française Emmanuel MACRON a assimilé le contexte de la pandémie à celui d'une guerre en des termes clairs : « *Nous sommes en guerre* ».

⁵⁸ M. A MOUTHIEU NJANDEU, « Covid-19 et l'exécution du travail », *Le NEMRO, Revue trimestrielle de droit économique*, Dossier spécial *La covid-19 et le droit*, Avril-juin 2020, p. 145.

⁵⁹ Cette déclaration a été faite par le Premier ministre, Chef du Gouvernement, Joseph DION NGUTE.

⁶⁰ M. A MOUTHIEU NJANDEU, « Covid-19 et l'exécution du travail », *op. cit.*, p. 142.

⁶¹ *Ibidem*, p. 136.

travail est peu à peu remplacée par le « télétravail »⁶². Sans vouloir centrer l'analyse sur les mutations du fonctionnement classique de l'administration publique du fait de la pandémie, relevons que l'obligation de résidence du comptable public est justifiée par les principes généraux du service public. En dépit de cette justification, elle porte atteinte à la fois à la liberté de résidence et de domicile du comptable public. Au-delà du fait que la liberté de résidence et domicile sont de nature constitutionnelle⁶³, elles sont également posées comme libertés fondamentales par le droit international⁶⁴. Notons que l'astreinte est une obligation stricte, une contrainte rigoureuse donnant lieu à une compensation financière sous forme d'indemnité. En l'espèce, le RGCP est muet sur les modalités d'indemnité relative à l'obligation de résidence.

Le comptable public est aussi astreint à une obligation d'obéissance hiérarchique⁶⁵. A notre sens, cette obligation trouve son fondement dans la loi n°2008/001 du 14 avril 2008 modifiant et complétant la constitution du 18 janvier 1996⁶⁶. En revanche, il faut se confiner dans cette réalité constitutionnelle avec prudence sinon, on sera flatté de déduire que le comptable public commet toujours une faute professionnelle en refusant d'exécuter un ordre de son supérieur hiérarchique. Il est délicat de parler de l'obligation d'obéissance hiérarchique dans la mesure où les fonctions des principales autorités chargées de l'exécution du budget de l'Etat demeurent séparées et incompatibles⁶⁷. Or, du fait que le ministre chargé des finances est l'ordonnateur principal unique en termes de recettes, et qu'il est également l'une des autorités de nomination des comptables publics, l'on pourrait penser à un lien hiérarchique. Cet aspect des choses

⁶² Le télétravail a vu le jour aux Etats-Unis en 1950. Il consiste à exercer ses tâches professionnelles à distance ou tout simplement loin du centre de production, grâce à la télématique (informatique ou télécommunication) pour le compte d'un employeur. Le travail peut ainsi s'effectuer à la maison ou encore dans un lieu de coworking, dans un bureau satellite, dans un centre de télétravail, de façon itinérante, en alternance ou dans un autre pays, l'employé est en mesure de travailler, du moment qu'il a accès à internet.

⁶³ Cf. Le préambule La constitution du 18 janvier 1996 précitée.

⁶⁴ Cf. Déclaration Universelle des Droits de l'Homme du 10 décembre 1948 : « *Nul ne sera l'objet d'intimidation (...) dans sa vie privée, sa famille, son domicile ou sa correspondance, ni d'atteintes à son honneur et à sa réputation. Toute personne a droit à la protection de la loi contre de telles immixtions ou de telles atteintes* » (art. 12). « *Toute personne a le droit de circuler librement et de choisir sa résidence à l'intérieur d'un Etat* » (art. 13).

⁶⁵ Cf. Article 39 al.1 du Décret n°94/199 du 07 octobre 1994 portant Statut Général de la Fonction Publique de l'Etat (Cameroun) « *Tout fonctionnaire est responsable de l'exécution des tâches qui lui sont confiées. A ce titre, il est tenu d'obéir aux instructions individuelles ou générales données par son supérieur hiérarchique dans le cadre du service, conformément aux lois et règlements en vigueur* ».

⁶⁶ Les articles 5 et 11 sont explicites sur deux éléments. D'une part, « *le Président de la République (...) définit la politique de la nation* ». D'autre part, « *le Gouvernement est chargé de la mise en œuvre de la politique de la nation telle que définie par le Président de la République* ».

⁶⁷ Cf. Article 64 al.1 et 2 de la Loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant Régime financier de l'Etat et des autres entités publiques (Cameroun) « *Les opérations d'exécution du budget de l'Etat incombent aux ordonnateurs, aux contrôleurs financiers et aux comptables publics* » ; « *les fonctions d'ordonnateur et celles de comptables demeurent séparées et incompatible tant en ce qui concerne l'exécution des recettes que l'exécution des dépenses* »

se renforce encore plus avec « *les comptables directs du Trésor [qui] exécutent, sous l'autorité du ministre chargé des finances, toutes les opérations de recettes ou de dépenses du budget général de l'Etat, des budgets annexes, des comptes spéciaux du Trésor* »⁶⁸. Les comptables directs du Trésor exercent leurs fonctions dans les administrations financières étatiques. Ils appartiennent à la catégorie des comptables publics en deniers et en valeurs. Le législateur semble avoir résolu cette question quand il précise clairement qu'il « *n'existe pas de lien hiérarchique entre l'ordonnateur et le comptable public* »⁶⁹. Que doit-on comprendre par la formule « *sous l'autorité du ministre chargé des finances* » dont fait usage ce législateur ? Autrement dit, le comptable direct du Trésor peut-il travailler sous l'autorité du ministre en charge des finances sans qu'il n'existe aucun lien de subordination ou de supériorité donc hiérarchique ? Tenter de répondre à ce questionnement par l'affirmatif constitue une entreprise vouée à l'échec et contradictoire car, cette formule n'exclut aucunement un lien hiérarchique.

De toute façon, le problème de l'étendue de l'obligation d'obéissance a été résolu. Elle a donc des limites. Le fonctionnaire est épargné de cette obligation quand l'ordre est manifestement illégal et de nature à compromettre gravement un intérêt public⁷⁰. L'on peut faire trois déductions. La première : l'illégalité doit être évidente c'est-à-dire qu'elle ne doit pas être supposée par le comptable public. La deuxième : l'intérêt public est compromis chaque fois que les conséquences immédiates de l'exécution de l'ordre illégal affectent les intérêts publics et non les seuls intérêts du comptable. La troisième : l'illégalité et l'affectation de l'intérêt public ne sont pas des éléments alternatifs mais, cumulatifs. Toujours comme tout fonctionnaire ou agent public, le comptable public est soumis à des obligations en dehors de son service. Il s'agit par illustration de l'obligation de réserve. Il faut reconnaître que la déontologie relative aux fonctions de comptable a une emprise sur la vie privée de ce dernier comme tout agent public. Ces obligations vont de la réserve à la probité. L'obligation de réserve renvoie à une retenue de la part du comptable public dans le cadre de ses propos sur un certain nombre de sujets en relation avec sa fonction en public. Cette obligation rime avec la discrétion professionnelle. Le comptable public doit avoir la retenue pour les faits, informations ou documents dont il a eu connaissance dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de ses fonctions. L'obligation de réserve ou de discrétion professionnelle peut parfois être rattrapée par le fait social. Il est certaines circonstances pouvant la fragiliser au cours de la carrière d'un

⁶⁸ Cf. Article 21 al.1 du Décret n°2013/16 du 15 mai 2013 précité.

⁶⁹ *Ibidem*. Article 7 al.2.

⁷⁰ Cf. Article 39 al.2 du Décret n°94/199 du 07 octobre 1994 précité : le fonctionnaire « *a le devoir de refuser d'exécuter un ordre manifestement illégal et de nature à compromettre gravement l'intérêt public, sauf réquisition de l'autorité compétente établie dans les formes et procédures légales. Dans ce cas, sa responsabilité se trouve déchargée. Il en est de même lorsqu'il a exécuté des instructions légales et/ou données sous forme légale* ». Voir également CE, 3 mai 1961, Pouzelgues, *Rec.*, p. 280 ; TC, 10 décembre 1956, M. Randon et autres c/ sieurs Brunel et autres, *Rec.*, p. 591.

agent public ou fonctionnaire. Il peut par exemple s'agir des tensions d'ordre politique, économique ou social. L'obligation de réserve vient également buter à celles d'activités syndicales. Tel fut le cas en France avec l'activité syndicale de la magistrature des événements de mai 1968⁷¹. Pour certains auteurs⁷², les obligations professionnelles des agents publics ne devraient régir leur vie professionnelle que pendant les périodes de travail.

A la suite de ces considérations, il est important de relever que le comptable public bénéficie aussi des prérogatives dans sa carrière.

b. Les prérogatives pendant la carrière

Durant son parcours professionnel, le comptable public bénéficie des droits et libertés reconnus aux citoyens au motif qu'il en est un et, c'est dans le cadre des lois et règlements en vigueur qu'il les exerce. Dans cette mouvance et à titre illustratif, le comptable public en tant qu'agent public ou fonctionnaire a droit à une rémunération⁷³ et à une formation permanente⁷⁴. Après service fait, le comptable public a droit à une rémunération⁷⁵. Conséquemment, cette dernière est constituée des prestations familiales obligatoires et éventuellement des indemnités et d'autres primes. Les modalités de liquidation du salaire du comptable public après service fait sont fixées par décret présidentiel⁷⁶. Le service fait constitue donc la condition pour un traitement. Dans la même lancée, en l'absence de service fait pour un motif quelconque, débouche inéluctablement à une retenue⁷⁷. Le montant de cette dernière est proportionnel au traitement indiciaire frappé d'individualité. Il existe deux hypothèses dans lesquelles l'on note l'absence du service fait. La première se manifeste lorsque le comptable public « *s'abstient d'effectuer tout une partie de ses heures de service* »⁷⁸. La seconde c'est lorsque ledit comptable « *bien qu'en effectuant ses heures de service, n'exécute pas tout ou une partie des obligations de service qui s'attache à son poste de travail* »⁷⁹. De toute évidence, la notion de service fait est un mécanisme protecteur des deniers publics. Il constitue un événement matériel⁸⁰ devant être constaté pour rendre exigible la dette de

⁷¹ La crise française de mai 1968 traduite par une double agitation sociale et estudiantine, est le résultat du retrait de la confiance de la majorité des français au Général de Gaulle. Pour eux, le Général de Gaulle était à dix (10) ans de pouvoir et c'était très suffisant. Ainsi, l'on est parti de la crise de mai 1968 au référendum de 1969 sanctionné par le départ du Général.

⁷² Cf. J-M AUBY, J-B AUBY, D. JEAN-PIERRE et A. TAILLEFAIT, *Droit de la fonction publique. Etat-Collectivités locales-Hôpitaux*, op. cit, p. 129.

⁷³ Cf. Articles 24 et 27 du Décret n°94/199 du 07 octobre 1994 précité.

⁷⁴ *Ibidem*. Article 32.

⁷⁵ *Ibidem*. Article 27 al.1

⁷⁶ *Ibidem*. 27 al.2

⁷⁷ *Ibidem*. Article 29 al.1

⁷⁸ *Ibidem*. Article 29 al.2

⁷⁹ *Ibidem*. Article 29 al.2 (b)

⁸⁰ Il est à préciser que dans certains cas, la constatation du service fait ne s'appuie pas sur un événement matériel précis et totalement indépendant comme peut l'être la réception

l'agent public. Néanmoins, le comptable public, en tant que fonctionnaire ou agent public, peut bénéficier des avances sur salaires : c'est une sorte de régime d'avance qui vient assouplir la règle du salaire après service fait.

La gestion des finances publiques aujourd'hui s'accommode de plus en plus d'une exigence de performance. La notion est devenue le leitmotiv en droit public financier. Ainsi, au rond-point de la performance, le comptable public représente un acteur incontournable. La performance désigne de ce fait la capacité à atteindre les résultats prévus. Sur cette base, en vue d'accroître le rendement son Administration, l'Etat assure à ses agents au cours de leurs activités, une formation permanente. La formation continue des comptables publics est assurée « *sous la forme des stages ou des séminaires organisés au Cameroun ou à l'étranger* »⁸¹. Relativement aux stages, ils « *peuvent être soit des stages de perfectionnement, soit des stages de formation, d'une durée supérieure de quatre dix (90) jours* »⁸². Les séminaires quant à eux, « *sont des sessions de formation d'une durée inférieure ou égale à quatre-vingt-dix (90) jours, ayant pour but de maintenir ou de parfaire la qualification du fonctionnaire et d'assurer son adaptation à l'évolution des techniques ou des structures administratives, ainsi qu'à l'évolution culturelle, économique, sociale et scientifique* »⁸³. La formation continue s'effectue tous les cinq (05) ans⁸⁴. Elle permet au comptable public d'adapter ses connaissances professionnelles à l'évolution *limitless* des finances publiques. C'est le ministère des finances qui établit en fonction de ses besoins et au début de l'exercice budgétaire, un planning annuel de formation permanente de ses agents. Le planning établi par ce département ministériel « *est soumis à l'approbation préalable du Premier ministre, par le ministre chargé de la fonction publique qui, en outre, en assure le suivi* »⁸⁵. Les pays ou organismes étrangers peuvent aussi être des déclencheurs de la formation continue des comptables publics à travers les offres de bourses⁸⁶. Elles sont faites de façon anonyme au Gouvernement. Le Gouvernement dans cette hypothèse dispose de deux options. Dans la première, il peut proposer les candidatures⁸⁷ au pays ou à l'organisme donateur des bourses. A cet effet, c'est le pays ou l'organisme qui sélectionne les agents comptables devant bénéficier de la formation. Dans

d'un colis tel les fournitures de fluides (électricité, gaz, abonnement téléphonique. Dans ces hypothèses, la constatation du service fait s'appuie sur les données de la facture ou de l'avis d'échéance émis par le fournisseur.

⁸¹ Cf. Article 3 du Décret n°2000/698/PM du 13 septembre 2000 fixant le régime de formation permanente des fonctionnaires.

⁸² *Ibidem*. Article 4 al.1.

⁸³ *Ibidem*. Article 5.

⁸⁴ Cf. Article 1 al.2 du Décret n°2000/698/PM du 13 septembre 2000 précité.

⁸⁵ *Ibidem*. Article 7 al.2

⁸⁶ Cf. Article 8, du Décret n°2000/698/PM du 13 septembre 2000 précité.

⁸⁷ *Ibidem*. Article 8 al.3 : « *Lorsque la sélection doit être faite par le pays ou l'organisme donateur, le ministre chargé de la fonction publique lui transmet les candidatures reçues* ».

la deuxième, le Gouvernement peut désigner les candidats⁸⁸. On peut se rendre à l'évidence que l'initiative de l'actualisation des compétences et connaissances des agents publics n'est pas toujours interne à l'Etat.

2. Une condition traduite par des rites à la sortie de fonction du comptable public

La condition juridico-administrative du comptable public présente des spécificités à sortie des fonctions. Ces spécificités vont des modes de cessation des fonctions (a) à la remise de service (b).

a. Les modes de cessation des fonctions du comptable public

Les fonctions du comptable public en tant agent public ou fonctionnaire peuvent cesser de façon naturelle, donc à la suite d'un décès. C'est en ces termes que cela a été consacré : « *le décès met fin à l'activité du fonctionnaire* »⁸⁹. En cas de décès du comptable public, l'administration paye à ses ayants-droits au vue d'un « *dossier réglementaire, dans un délai de trois (03) mois, un capital-décès et une pension de réversion dont les modalités sont fixées par décret du Premier Ministre* »⁹⁰. Toutefois, « *en cas de décès consécutif à un accident imputable au service ou survenu en raison ou à l'occasion du service, le capital-décès est quintuplé suivant des conditions et modalités* »⁹¹ toujours fixées par décret du Premier Ministre. Pour absence irrégulière dûment constatée, les fonctions du comptable public cessent également⁹².

Au-delà des types de cessation des fonctions sus évoqués, les fonctions du comptable public peuvent prendre fin à l'initiative de l'administration. Il peut s'agir d'une retraite normale. Dans cette éventualité, le comptable public établit un procès-verbal de remise de service avant tout départ à la retraite. La date de cessation des fonctions du comptable public dans cette hypothèse est celle de la remise de service⁹³. Elle se distingue de celle du départ à la retraite. Comme tout agent public ou fonctionnaire, l'admission à la retraite du comptable public est prononcée par arrêté du Ministre chargé de la Fonction Publique⁹⁴. Il convient de noter que d'autres cas de cessation des fonctions du comptable public en tant que fonctionnaire ou agent public ont été consacrés en dehors de ceux développés dans cette analyse⁹⁵.

⁸⁸ *Ibidem*. Article 8 al.4 : « *Lorsque la sélection doit être faite par le Gouvernement, le ministre chargé de la fonction publique transmet les candidatures à la commission compétente prévue à l'Article 10 ci-dessous* ».

⁸⁹ Cf. Article 127 al. 1 du Décret n°94/199 du 07 octobre 1994 précité.

⁹⁰ *Ibidem*. Article 172 al. 3

⁹¹ *Ibidem*. Article 172 al. 4

⁹² Cf. Article 39 al. 2 du Décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 précité.

⁹³ *Ibidem*. Article 39 al. 3.

⁹⁴ Cf. Article 127 du Décret n°94/199 du 07 octobre 1994 précité.

⁹⁵ Il s'agit de la démission, du licenciement et de la révocation. La démission est un acte écrit par lequel le fonctionnaire marque sa volonté non équivoque de quitter définitivement la Fonction Publique. Le licenciement est une mesure d'exclusion définitive du fonctionnaire de la Fonction Publique pour des cas ne relevant pas d'une sanction

Tout comme les modes de cessation des fonctions, la remise de service permet d'appréhender les spécificités de la condition juridico-administrative du comptable public.

b. Les spécificités de la remise de service

La cessation des fonctions d'un comptable public donne lieu à l'établissement d'un procès-verbal de remise de service. Le procès-verbal dont il s'agit est administratif. Ce dernier désigne celui qu'un agent de l'administration confectionne dans certaines circonstances ou événements en relation avec ses fonctions. Il se démarque du procès-verbal judiciaire⁹⁶. Le procès-verbal administratif constate la remise de service au comptable public entrant. C'est une preuve écrite à laquelle les justifications sont jointes ou annexées. Elle est constituée de trois principales articulations. La première est celle sur l'identification et fonction des personnes concernées par la remise de service⁹⁷. La seconde est la rubrique de la reconnaissance des fonds et de la situation de la comptabilité au jour de la remise de service⁹⁸. Ces articulations sont accompagnées par une troisième portant sur l'objet de la remise de service.

Le procès-verbal produit des effets juridiques après sa signature. Une fois signé, il acquiert un caractère authentique et ne peut être contesté par le comptable public sortant. La remise de service constate le transfert de la responsabilité du poste de comptable entre le comptable sortant et le comptable entrant. Ce rite s'effectue dans la pratique à la date de l'installation du comptable entrant. Ceci nécessite la présence des deux comptables à cette date. En revanche, ils peuvent par écrit « *déléguer leurs pouvoirs à un ou plusieurs mandataires ayant qualité pour agir en leur nom et sous leur responsabilité. Sauf dérogation autorisée par le ministre chargé des finances, le mandataire doit être choisi parmi les agents du poste* »⁹⁹. Deux analyses peuvent être effectuées à ce niveau. La première, le législateur ne précise pas les

disciplinaire : inaptitude physique irréversible et incompatible avec le poste de travail occupé ; insuffisance professionnelle ; réorganisation des services et entraînant suppression de postes de travail, sans possibilité de redéploiement des effectifs. La révocation est une mesure d'exclusion définitive du fonctionnaire de la Fonction Publique à la suite d'une faute. Elle intervient à la suite d'une procédure disciplinaire devant le Conseil permanent de discipline de la Fonction publique, ou suite à un abandon de poste pendant 30 jours consécutifs après une mise en demeure restée sans effet.

⁹⁶ Le procès-verbal judiciaire est un document écrit par un agent de l'autorité de ce qu'il a vu, fait ou entendu. Ce dernier ne peut être élaboré que par un agent mandaté par une autorité judiciaire à l'instar d'un magistrat, un commissaire de police ou un officier de la police judiciaire. Sa particularité est qu'il est destiné à faire foi jusqu'à l'administration de la preuve contraire.

⁹⁷ Plusieurs éléments entre dans cette rubrique. Il s'agit de l'identité du comptable public sortant le cas échéant, de celle(s) de son ou ses mandataires ; de l'identité du comptable public entrant le cas échéant, de celle(s) de son ou ses mandataires ; et de la date de la remise de service.

⁹⁸ C'est dans cette partie que sont par exemple affichés le numéraire, les chèques, les tickets-cartes bancaires, les instruments de paiement, le montant du fonds de caisse, etc.

⁹⁹ Cf. Article 5 al. 8 du Décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 précité.

critères que doivent réunir les mandataires afin de bénéficier d'une délégation de pouvoirs. Tout porte donc à croire que quiconque peut recevoir délégation de pouvoirs pour être mandataire. La deuxième, l'on constate une extension quantitative infinie du nombre de mandataires pouvant recevoir une délégation de pouvoirs. Le législateur ne mentionne pas le nombre limite exact de mandataires. Le comptable public dispose une marge de manœuvre importante dans la délégation de pouvoirs.

Si la personnalité juridique et des rites à la sortie de fonction du comptable public renseignent sur sa condition juridico-administrative, il n'en va pas de même de sa condition juridico-financière.

II. La condition juridico-financière du comptable public

D'ores et déjà, précisons que la condition juridico-financière du comptable public n'est pas déterminée du fait que ce dernier est un agent public ou un fonctionnaire. Elle est plutôt définie par les activités comptables et leurs suites dans l'administration publique. La condition juridico-financière du comptable public est strictement définie dans cette analyse par une pluralité de rôles comptables **(A)** et par la mise en jeu de sa responsabilité **(B)**.

A. Une condition définie par une pluralité de rôles comptables

Le comptable public est un agent public dont la posture en matière de finances publiques est importante. Elle va par exemple de garant ou de juge de la régularité **(1)** au régulateur des opérations de recettes et de dépenses publiques **(2)**.

1. Le comptable public : juge de la régularité des opérations de recettes et de dépenses publiques

Le rôle de garant de la régularité des opérations de recettes **(a)** et de dépenses **(b)** publiques joué par le comptable public, ne concerne pas les obligations d'un fonctionnaire ordinaire ou un agent public soumis au Statut Général de la Fonction Publique. Ce dernier est donc consubstantiel à toute activité comptable.

a. Le comptable public : juge de la régularité des opérations de recettes

C'est au regard des différents contrôles effectués avant le recouvrement d'une recette que le comptable public est qualifié de juge de la régularité.

Concernant l'exécution des opérations de recettes, il est à noter que les règles y relatives peuvent par exemple être définies par une loi de finances. A cette occasion, avant la prise en charge de la recette qui consiste à l'enregistrer dans les écritures comptables, le comptable public doit se rassurer qu'elle a une base légale. Pour cela, la loi de finances

constitue l'instrument de vérification de l'existence de l'autorisation de percevoir. Tout contentieux a un coût financier voire économique. A travers la vérification préalable du fondement légal de la recette à recouvrer, les comptables des administrations financières par exemple¹⁰⁰, dispensent l'Etat et ses entités des dépenses infructueuses que peut générer un contentieux fiscal lorsqu'il se prolonge dans le temps. Le contrôle de la base légale n'est pas la seule obligation auquel est tenu le comptable public. Par ailleurs, il assure le contrôle « *des recettes prévues par le budget mais non ordonnancées l'ordonnateur* »¹⁰¹. Ce contrôle s'étend sur « *la mise en recouvrement et de la liquidation de la créance, ainsi que de la régularité formelle des réductions et des annulations des titres de recettes* »¹⁰² dans la limite des éléments dont il dispose.

De ce qui précède, relevons qu'à la différence de l'ordonnateur qui effectue une exécution purement formelle de la dépense publique, le comptable public quant à lui réalise une exécution matérielle des opérations de recettes à travers des contrôles systématiques. A suite des différents contrôles réalisés avant la perception de la recette publique, le comptable peut partir de sa posture de juge de la régularité à celle de régulateur des opérations de dépenses.

b. Le comptable public : juge de la régularité des opérations de dépenses

Le comptable public se positionne par ailleurs en garant de la régularité des opérations de dépenses publiques. Le contrôle de l'assignation de la dépense et de la disponibilité des crédits d'une part et du contrôle de la validité de créance de l'autre, peuvent être convoqués comme illustrations¹⁰³. A la suite de la phase administrative de l'exécution de la dépense, le comptable reçoit une assignation c'est-à-dire un ordre donné par l'ordonnateur de procéder au paiement de la dépense engagée. Cet ordre n'est pas verbal mais, écrit. A la suite de celui-ci, le comptable public procède d'abord à la vérification de la régularité en question avant de pratiquer toute dépense¹⁰⁴. Le contrôle de régularité s'effectue sur pièces justificatives et lorsqu'une irrégularité ou contradiction est remarquée, le comptable public suspend le paiement. Ce contrôle de régularité débouche sur celui de la disponibilité des crédits. Dans la même veine, le comptable public se rassure de la disponibilité des crédits dans l'hypothèse où l'assignation de la dépense donnée est régulière avant de réaliser tout paiement. En droit budgétaire, deux éléments forment les

¹⁰⁰ Comme comptables des administrations publiques, on peut citer les comptables des administrations financières des Impôts et des Douanes et des Domaines. Ils sont ceux chargés du recouvrement des impôts, taxes, droits et redevances, produits et recettes diverses, ainsi que des pénalités fiscales et frais de poursuite justice y afférents.

¹⁰¹ Cf. Article 22 al.1 du Décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 précité.

¹⁰² *Ibidem*.

¹⁰³ Il est à noter que dans cet aspect des choses, le rôle de garant de la régularité du comptable public ne se résume pas à ces deux éléments.

¹⁰⁴ Cf. Article 22 al.1, du Décret n°2020/375 du 7 juillet 2020 précité.

crédits. Il s'agit des autorisations d'engagement et des crédits de paiement. Si le premier élément renvoie à la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées¹⁰⁵ et dont le paiement peut s'étendre, le cas échéant, sur période de plusieurs années ; le deuxième désigne la limite supérieure des dépenses pouvant être payées pendant l'année pour la couverture des engagements contractés dans le cadre des autorisations d'engagement. En réalité, le contrôle ne se borne pas à ces deux aspects. Il s'étire à la validité de la créance.

Avant d'effectuer un paiement, le comptable public s'assure au préalable de la validité de la créance. Cette action atteste l'hypothèse selon laquelle le paiement de la dépense relève spécialement de la responsabilité du comptable¹⁰⁶. De là, il doit procéder à un contrôle et c'est en cela que consiste son rôle de garant de la régularité des opérations de recettes et de dépenses publiques. Le service fait est un élément permettant au comptable public de vérifier la validité de la créance. En comptabilité publique, le service fait est une « *prestation exécutée par le créancier de l'administration et qui doit être justifiée pour permettre le paiement des dépenses publiques. La constatation du service fait est une des opérations de la procédure d'exécution de ces dépenses* »¹⁰⁷. La validité de la créance découle de la certification délivrée par l'ordonnateur et confirmée par le contrôleur financier de même que des pièces justificatives. Dans la gestion des finances publiques de tout Etat, le comptable public occupe une place non négligeable. Dans les faits, une gestion défaillante de sa part n'est pas sans séquelles dans la vie financière de l'Etat. A titre illustratif, la Cour des comptes gabonaise avait été amenée à constituer un comptable public débiteur de la somme de deux cent trente milliards six cent vingt-six millions cinquante mille cinq cent quarante-neuf (230 626 050 549) de francs CFA¹⁰⁸. Selon la juridiction financière gabonaise, « *les vérifications effectuées (...) ont révélé que les opérations des restes à recouvrer, d'annulations, de dégrèvements et d'admissions en non-valeur n'étaient pas appuyées de pièces justificatives telles que prévues par la réglementation en vigueur* »¹⁰⁹.

Avant de procéder à tout décaissement, le comptable public procède en amont à la vérification systématique des documents fournis par l'ordonnateur et le contrôleur financier. Le comptable public peut partir de cette position de garant de la régularité à celle de régulateur des opérations de recettes et de dépenses publiques.

2. Le comptable public : régulateur des opérations de recettes et de dépenses publiques

¹⁰⁵ Cf. Livre blanc sur la réforme des finances publiques précité, p. 79.

¹⁰⁶ Cf. Article 22 de la Directive n°01/11-UEAC-190-CM-22 précitée.

¹⁰⁷ G. CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 2018, 12^e éd., p. 2022.

¹⁰⁸ Cf. Rapport de la Cour des comptes gabonaise au Président de la République, 2018, p. 28

¹⁰⁹ *Ibidem*.

En tant que l'un des acteurs principaux de l'exécution du budget de l'Etat et de ses entités, le comptable public est un régulateur des opérations de recettes et de dépenses. Le régulateur est celui qui a pour rôle de régulariser le cours d'activités ou d'opérations diverses¹¹⁰ et complexes. Ce rôle est reconnu au comptable public motif pris de ce qu'il est à titre indicatif celui qui est chargé de tenir correctement la comptabilité budgétaire **(a)** et de la comptabilité générale **(b)**.

a. La tenue de la comptabilité budgétaire

Par la tenue de la comptabilité budgétaire, le comptable public est un régulateur des opérations de recettes et de dépenses publiques. La comptabilité budgétaire est celle qui permet de retracer la chronologie des opérations budgétaires et d'effectuer des affinés avec les écritures des comptes. Conséquemment, elle porte sur toutes les étapes des phases administratives et comptables de l'exécution des opérations financières. La comptabilité budgétaire est tenue par le comptable public en partie simple¹¹¹. Autrement dit, le comptable public enregistre les opérations financières des recettes et dépenses dans un seul compte. En réalité, cette comptabilité est tenue selon la nomenclature budgétaire de la loi de finances de l'année concernée¹¹². Son atout est qu'elle permet de piloter le solde budgétaire. Elle obéit donc aux exigences d'annualité budgétaire même si les « dépenses budgétaires engagées et liquidées au cours de l'exercice budgétaire peuvent être payées après la fin de cet exercice au cours d'une période complémentaire dont la durée ne peut excéder trente jours »¹¹³. C'est grâce à la tenue irréprochable de cette comptabilité par l'agent comptable que l'on peut mieux établir les responsabilités de tous les acteurs intervenus dans la chaîne budgétaire.

La comptabilité budgétaire est la base du concept « d'autorisations d'engagement ». A travers ce dernier, « plus aucun gestionnaire ne pourra engager la responsabilité de l'Etat en dehors de ces autorisations d'engagement dûment répertoriées par la loi de finances »¹¹⁴. Plus encore, l'Etat du Cameroun tient une comptabilité budgétaire destinée à vérifier le respect par le gouvernement de l'autorisation parlementaire¹¹⁵. La comptabilité budgétaire n'est pas le seul moyen par lequel le comptable public régule les finances publiques.

b. La tenue de la comptabilité générale

Par la tenue de la comptabilité générale, le comptable public au Cameroun est également régulateur des opérations de recettes et de dépenses de l'Etat et ses entités. La comptabilité générale est un système

¹¹⁰ G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, op. cit., 1871.

¹¹¹ Cf. Article 74 al.1 de la loi n°201/012 du 11 juillet 2018, portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

¹¹² Cf. Article 65 de la Directive n°01/11-UEAC-190-CM-22 précitée.

¹¹³ Cf. Article 74 de la Directive n°02/11-UEAC-190-CM-22 précitée.

¹¹⁴ Livre Blanc sur la réforme des finances publiques précité, p. 43.

¹¹⁵ Cf. Article 73 al.1 de la loi n°201/012 du 11 juillet 2018 précitée. Voir également l'article 64 de la Directive n°01/11-UEAC-190-CM-22 précitée.

d'enregistrement dans lequel les opérations financières réalisées par l'Etat et ses entités sont traduites en termes financiers. Elle retrace donc fidèlement la situation patrimoniale de l'Etat et de ses entités, leurs relations avec leur environnement et leur enrichissement au cours du temps¹¹⁶.

Cette comptabilité a pour but de mesurer l'évolution du patrimoine de l'Etat et de ses entités. Le patrimoine est constitué des actifs et des passifs. La maîtrise de cette comptabilité par le comptable public permet aux personnes publiques de faire de meilleures prévisions budgétaires. Elle est fondée sur le principe des droits constatés ; elle est tenue en partie double¹¹⁷. En d'autres termes, dans la pratique, le comptable public enregistre à deux reprises chaque opération financière. Le double enregistrement se fait dans deux comptes, l'un étant débité et l'autre crédité. La comptabilité générale tenue par le comptable public s'inspire des normes de comptabilité internationalement reconnues¹¹⁸. Le rôle de régulateur du comptable public en pratique s'inscrit de la sorte : en amont, dès leur initialisation, il procède à l'enregistrement des opérations financières ; en aval, il précise les inventaires et les stocks.

Si le rôle du comptable public est un élément de définition de sa condition juridico-financière, la mise en œuvre de sa responsabilité en est un autre.

B. Une condition définie par la mise en jeu de la responsabilité

Rappelons que le comptable public est soumis au régime disciplinaire de droit de la fonction publique parce qu'il est un agent public. De même, sa responsabilité pénale peut être engagée comme pour tout fonctionnaire, à raison des faits commis dans ou à l'occasion de ses fonctions. En revanche, celle retenue à ce niveau d'analyse est liée à sa condition juridico-financière du fait de l'exécution des opérations de recettes et de dépenses.

Le régime de responsabilité du comptable public a fortement été encadré. En dépit des exonérations intégrant ce régime, ce dernier se traduit néanmoins par certains éléments déclencheurs **(1)** et des sanctions **(2)**.

¹¹⁶ A. BEITONE, A. CARZOLA, E. HEMDANE, *Dictionnaire de science économique, op. cit.*, p. 529.

¹¹⁷ Cf. Article 75 de la loi n°201/012 du 11 juillet 2018 précitée.

¹¹⁸ Les normes dont s'inspire la comptabilité publique sont de plusieurs ordres. Il s'agit par exemple du Système Comptable de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (ou Système OHADA); des normes comptables internationales applicables pour le secteur public (Gouvernement, Collectivités locales, les Etablissements publics et institutions internationales, etc.) ou IPSAS en abrégé ; du Manuel de Statistiques des Finances Publiques (MSFP) du Fonds Monétaire International.

1. Les faits générateurs de la responsabilité du comptable public

Même si la responsabilité des comptables publics peut autrement être organisée dans l'hypothèse d'une force majeure (b), celle-ci est caractérisée par une variété de faits générateurs (a).

a. Une variété de faits générateurs de la responsabilité

Le régime de responsabilité du comptable public est dense. Le comptable public répond de l'administration de ses collaborateurs, dans certaines conditions, de celles de ses prédécesseurs. L'administration à laquelle l'on s'intéresse dans cette analyse est celle du comptable public. Son régime de responsabilité n'est pas nouveau en droit financier camerounais¹¹⁹. En France, il prend son « *assise moderne et sa dynamique dans la création de la Cour des comptes en 1807* »¹²⁰.

Les risques auxquels sont exposés les agents publics régulièrement habilités à effectuer au nom de l'Etat et ses organismes, le maniement des deniers publics, sont la conséquence de plusieurs faits générateurs¹²¹. Ces derniers désignent les différents éléments déclencheurs de la responsabilité des comptables publics. Le principe de responsabilité personnelle et pécuniaire, fait des comptables publics les seuls fonctionnaires responsables sur leurs propres deniers des erreurs commises dans l'exercice de leurs missions, par eux-mêmes ou les équipes qui évoluent sous leur responsabilité. Une variété d'éléments déclencheurs de la responsabilité a été organisée. La responsabilité du comptable public peut être engagée pour plusieurs raisons : à raison de règlement sur fausses pièces, pour défaut de recouvrement des recettes ordonnancées et même pour des paiements effectués en dépassement de crédits ouverts.

La responsabilité des comptables publics peut être questionnée pour paiement irrégulier d'une dépense constituant un manquement aux obligations de contrôle¹²². Donc, parmi les obligations auxquelles est soumis le comptable public, l'on relève celle du contrôle des pièces justificatives avant tout paiement. C'est par le biais de ce contrôle que le comptable public assure la régularité de la dépense. De fait, en raison de règlement sur fausses pièces, la responsabilité du comptable public peut être engagée. Que devrait-il se passer s'il est établi que le comptable public

¹¹⁹ Cf. Ordonnance n°62/0F/4 du 07 février 1962 relative au régime financier de la République Fédérale du Cameroun modifiée par la loi N° 2002/001 du 19 avril 2002 ; Cf. le Décret n° 69/DF/265 bis du 30 juin 1969 relatif à l'apurement des comptes publics et à la sanction des responsabilités des Comptables. Voir également le Décret n°78/470 du 3 novembre 1978 relatif à l'apurement des comptes et à la sanction des responsabilités des Comptables

¹²⁰ Cf. M. BOUVIER, M-C. ESCLASSAN, J-P. LASSALE, *Finances Publiques*, Paris, LGDJ, 2017-2018, 16^e éd., p. 460.

¹²¹ Cf. Articles 39 et suivants de la loi 2003/005 précitée. Voir articles 27 et ss du décret n°2020/375 précité.

¹²² Cf. Article 28 du Décret n°2020/375 du 07 juillet 2020 précité.

est personnellement responsable ou a contribué à falsifier les pièces justificatives ? Les textes et la jurisprudence camerounaise en matière de finances publiques ne fournissent pas des éléments de réponse. Contrairement à la discrétion observée dans le contexte camerounais, la Cour de Discipline Budgétaire et financière en France¹²³ a résolu cette question.

La responsabilité du comptable public peut aussi être engagée pour défaut de recouvrement des recettes ordonnancées¹²⁴. Le recouvrement représente une phase d'exécution comptable des recettes postérieure à l'ordonnancement. L'ordonnancement désigne « l'acte administratif par lequel, conformément aux résultats de la liquidation, l'ordonnateur donne l'ordre au comptable de payer la dette de l'Etat ou des autres entités publiques »¹²⁵. Dans la phase de recouvrement, le comptable doit avant tout effectuer un contrôle sur l'autorisation de percevoir. Si les comptables publics doivent se rassurer que la perception de la recette résulte de l'autorité compétente¹²⁶, ils ne sont pas compétents pour apprécier le bien-fondé d'un ordre régulièrement émis¹²⁷.

Par ailleurs, la responsabilité du comptable peut être mise en œuvre pour des paiements effectués en dépassement de crédits ouverts¹²⁸. Autrement dit, le déficit de caisse ou de manquement en deniers et valeurs entraîne également la mise en œuvre de la responsabilité du comptable public. Tel fut le cas dans l'arrêt n°04/CSC/CDC/S1 du 05/11/2005, NDZANA Jean, Réserve n°1 portant sur les différences en moins ou déficits résultant des discordances entre les procès-verbaux d'encaisse et les balances générales des comptes, pour les postes comptables de YABASSI, EBONE et MOMBO. L'exécution des opérations financières doit correspondre aux prévisions pour éviter tout déficit budgétaire. Le déficit est un excédent des charges sur les recettes pour l'ensemble des opérations budgétaires. Pour les économistes, le déficit est un solde budgétaire négatif dont le montant provient de l'écart entre les dépenses publiques et les recettes qui sont présentées dans la loi de finances¹²⁹.

La responsabilité du comptable public n'est pas toujours mise en jeu. S'il est certains cas où elle peut être exonérée pour force majeure.

¹²³ Cf. CDBF 4 avr. 2011, *Lycée de polyvalent, lycée professionnel, Vauvenargues, GRETA du pays d'Aix*, Rec. 155, ADJA 2011. 1319 ; *Gestion et Finances Publiques*, n°5-2013, p. 69.

¹²⁴ Cf. Article 28 du Décret n°2020/375 du 07 juillet, précité.

¹²⁵ Livre blanc sur la réforme des finances publiques du Cameroun, 2011, p. 80.

¹²⁶ Cf. C. comptes, 14 et 28 oct. 1871, Casenave et Mazerolles, Service départemental de protection contre l'incendie de Meurthe-et-Moselle, *Rev. adm.* n°150, 25 oct. 1999, M. Hodin, comptable de l'Université de Paris VI, Rec. 77 ; 13 mars 2007, Université de Caen, Rec. 26.

¹²⁷ Cf. C. comptes, 24 janv. 1979, Hippolyte, Institut national des sports, Rec. 7

¹²⁸ Cf. Article, Décret n°2020/375 du 07 juillet 2020, précité.

¹²⁹ A. BEITONE, A. CAZOLA, E. HEMDANE, *Dictionnaire de science économique*, Paris, Dunod, 2019, 6^e éd., p. 172

b. L'exonération de la responsabilité pour force majeure

Les comptables publics sont en principe personnellement et pécuniairement responsables des opérations dont ils sont chargés et de l'exercice des contrôles¹³⁰. En revanche, l'on remarque des possibilités où cette responsabilité est exclue. Cette dernière ne peut être mise en œuvre en raison de la gestion de leurs prédécesseurs. Toutefois, si ceci n'est que l'application, le principe est constitué d'un deuxième élément : l'exception. La responsabilité de ces acteurs peut être mise en jeu pour les opérations prises en charge sans réserve, lors de la remise de service, ou qui n'auraient pas été contestées par le comptable entrant dans un délai de six (06) mois¹³¹. Par ailleurs, les comptables publics ne sont, ni personnellement, ni pécuniairement, responsables des opérations qu'ils ont effectuées sur ordre écrit des ordonnateurs¹³². En dehors de ces possibilités, la responsabilité peut être retranchée dans les circonstances de force majeure¹³³.

Au regard du Code civil¹³⁴, la force majeure se définit comme un événement extérieur¹³⁵, imprévisible¹³⁶ et irrésistible¹³⁷. Il revient donc au juge financier de constater les éléments de la force majeure¹³⁸. Dans cette logique, ce n'est « *qu'après production de tous les justificatifs nécessaires* »¹³⁹ que la responsabilité du comptable public est exonérée. En attendant la décision du juge, on ne peut que parler de présomption de responsabilité du comptable public au cas où une force majeure l'aurait empêché d'exercer

¹³⁰ Cf. Article 9 al.1 du Décret n°2013/16 du 15 mai 2013 précité.

¹³¹ *Ibidem*. Article 31 al.3 : « *la responsabilité des comptables publics ne peut être mise en œuvre en raison de la gestion de leurs prédécesseurs que pour les opérations prises en charge sans réserve, lors de la remise de service, ou qui n'auraient pas été contestées par le comptable entrant dans un délai de six (06) mois* ».

¹³² *Ibidem*. Article 29 al.2.

¹³³ *Ibidem*. Article 38 al.1 : « *le comptable public, dont la responsabilité a été mise en cause suite à un cas de force majeure, ne peut obtenir décharge totale ou partielle de sa responsabilité qu'après production de tous les justificatifs nécessaires* ».

¹³⁴ Cf. Article 1148 du Code civil du 21 Mars 1804 (30 ventôse an XII).

¹³⁵ L'extériorité de la circonstance implique qu'il soit étranger au comptable public ou à son activité ; le comptable ne doit avoir la cause de la survenance de l'événement invoqué

¹³⁶ L'imprévisibilité est basée sur la rareté, la soudaineté ou le caractère anormal de l'événement ; la force majeure résulte d'un fait que le comptable n'aurait pu prévoir ou empêcher. En revanche, la mauvaise organisation d'un service, le non-respect de la réglementation ou l'absence de surveillance sont des causes prévisibles, même si les locaux se prêtent mal à l'activité de l'agent comptable.

¹³⁷ L'irrésistibilité s'examine comme le caractère inévitable d'un événement que la volonté du comptable public n'aurait pu empêcher.

¹³⁸ En revanche la doctrine dans ses commentaires de l'arrêt du Conseil d'Etat, n°276093, commune d'Estevelles du 10 janvier 2007, indique qu'une possibilité de force majeure serait susceptible d'être rencontrée lorsque la reconnaissance « *de pièces justificatives fausses par le juge pénal intervient ultérieurement au paiement* », dès lors que la fausseté des pièces justificatives semble assimilable à un événement extérieur au comptable, imprévisible au moment du paiement et irrésistible puisque le comptable n'a pas d'autre choix que de payer sur la base d'une pièce exécutoire visiblement authentique.

¹³⁹ Cf. Article 38 al.1 du Décret n°2013/16 du 15 mai 2013 précité.

un contrôle ou d'accomplir un acte auquel il était tenu¹⁴⁰. La présomption de responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public a un fondement constitutionnel. Cela étant, c'est la décision du juge des comptes qui entérine ou non la responsabilité du comptable public. A ce propos, il faut se référer au préambule de la constitution pour le remarquer : « *tout prévenu est présumé innocent jusqu'à ce que sa culpabilité soit établie (...)* »¹⁴¹. C'est également au juge des comptes qu'il revient de retenir un événement ou une circonstance comme une force majeure. Une pandémie comme le Covid-19¹⁴² peut par exemple constituer une circonstance de force majeure empêchant les comptables publics d'accomplir leurs fonctions. D'ailleurs, cela a été constaté en France avec l'ordonnance n°2020-326 du 25 mars 2020 prise par le ministère de l'action et des comptes publics relative à la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics. Ce texte français indique que les mesures de restriction, de circulation et de confinement depuis le 12 mars 2020 impliquant l'état d'urgence sanitaire déclaré par la loi du 23 mars 2020 constituent une force majeure¹⁴³.

Même si au regard du Code civil les éléments constitutifs de la force majeure sont identifiables, le législateur dans le RGCP du 07 juillet 2020 s'est contenté simplement d'évoquer la notion comme une circonstance d'exonération de la responsabilité du comptable public sans mentionner des exemples.

La mise en œuvre de l'état d'urgence¹⁴⁴ peut par ailleurs rendre totalement ou partiellement impossible pour certains comptables la réalisation de tous les contrôles et diligences habituels. Dans cette logique, le régime de responsabilité des comptables publics intègre la variable de sanctions.

¹⁴⁰ Cf. Article 48 al.1 et 2 de la Loi n°2003/005 du 21 Avril 2003 précitée.

¹⁴¹ Cf. Préambule de la constitution du 18 janvier 1996 précitée.

¹⁴² C'est le mercredi 11 mars 2020, que l'Organisation mondiale de la Santé (OMS) a qualifié l'épidémie de Covid-19 de pandémie

¹⁴³ Cf. Article 1 de l'Ordonnance n°2020-326 du 25 mars 2020 : « *Pour l'appréciation de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, les mesures de restriction de circulation et de confinement décidées par le gouvernement à compter du 12 mars 2020 ainsi que l'état d'urgence sanitaire déclaré par l'article 4 de la loi du 23 mars 2020 susvisée sont constitutifs d'une circonstance de la force majeure* ».

¹⁴⁴ Cf. Plan d'Assistance Humanitaire d'Urgence dans les régions du Nord-ouest et Sud-ouest de 2018-2019 (Cameroun) créé par le Président de la République Paul BIYA. En fait, depuis 2016, le Cameroun connaît une crise sociopolitique dans ses régions du Nord-Ouest et du Sud-Ouest. Cette dernière est parti des revendications corporatistes des syndicats des enseignants et d'avocats. Face à la crise qui paralyse l'éducation et les activités économiques le Président de la République Paul BIYA s'est lancé dans la recherche des solutions. Il a par exemple créé la Commission Nationale pour la Promotion du Bilinguisme et du Multiculturalisme. Par ailleurs, un budget de 12.716. 500. 000 milliards a été consacré à la reconstruction des deux régions.

2. Les sanctions de la responsabilité du comptable public

Le régime particulier de responsabilité des comptables publics a été défini par le législateur camerounais pour inciter ces derniers à un contrôle rigoureux des opérations qu'ils exécutent. La finalité d'une telle consécration semble être la même ailleurs comme en France¹⁴⁵. Ainsi, la responsabilité du comptable public est engagée par un acte de débet de nature duale. Il s'agit soit d'un débet administratif **(a)**, soit d'un débet juridictionnel **(b)**.

a. Une responsabilité déclenchée par un débet administratif

Les comptables publics ne sont pas exclusivement justiciables du juge des comptes. Autrement dit, le ministre des finances détient le pouvoir de mettre en débet quiconque se trouve « *en compte avec la République* »¹⁴⁶. Le débet représente la somme restante due après l'arrêt des comptes¹⁴⁷. Il correspond au montant de la dépense irrégulièrement payée ou de la recette non recouvrée¹⁴⁸. La responsabilité du comptable public est constatée à deux niveaux de la vie financière d'une institution publique : au niveau des recettes et au niveau des dépenses.

Le débet administratif est l'œuvre du ministre chargé des finances¹⁴⁹. Si en droit administratif la théorie du ministre-juge ne fait plus écho avec la jurisprudence *Cadot* de 1889¹⁵⁰, en droit financier, les ministres restent quelque part les juges de la responsabilité des comptables publics. Le ministre chargé des finances au Cameroun dispose d'une compétence générale de mise en débet de la responsabilité du comptable public contrairement aux autres chefs de départements ministériels. Si la responsabilité du comptable public est établie, le ministre des finances émet un ordre de reversement qui contraint celui-ci à verser sur ses deniers

¹⁴⁵ La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics en France trouve son fondement dans l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 de finances pour 1963 modifié par l'article 125 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 : « *les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables du recouvrement des recettes, du paiement des dépenses, de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés à l'Etat, aux collectivités locales et aux établissements publics nationaux ou locaux, du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités, de la conservation des pièces justificatives des opérations et documents de comptabilité ainsi que de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent* ».

¹⁴⁶ Cf. C. Comptes, 26 avril 2001, *Rec. Trésor*, 2002. 206.

¹⁴⁷ F. WASERMAN, *Les finances publiques*, Paris, Découverte de la vie publique, 2016, 8^e éd., p. 24.

¹⁴⁸ J-M MONNIER, *Finances publiques*, Paris, La documentation française, 2015, 4^e éd., p. 123.

¹⁴⁹ Cf. Article 37 al.2, Décret n°2013/16 du 15 mai 2013 précité.

¹⁵⁰ Avant 1889, tout ministre en France était juge de droit commun en 1^{er} ressort pour les affaires administratives contentieuses. C'est de cette pratique du droit administratif français dont résulte l'appellation du le ministre-juge ou l'administrateur-juge. En date du 13 décembre 1889, le Conseil d'Etat (CE) à travers la jurisprudence *Cadot* mis un terme à cette pratique. C'est ce qui permit de migrer de la justice retenue à la justice déléguée.

propres la somme correspondante¹⁵¹. Contrairement au Cameroun, en France, la délégation du pouvoir de mise en débet des comptables publics est possible ; le ministre chargé de l'éducation nationale peut déléguer cette compétence aux Recteurs¹⁵².

La mise en jeu de la responsabilité du comptable n'est pas exclusivement le fruit de l'administration. Elle peut aussi être l'œuvre de la juridiction des comptes.

b. Une responsabilité entreprise par un débet juridictionnel

Comme signalé précédemment, le débet renvoie à une dette faisant du comptable public débiteur de l'Etat et de ses entités. Autrement dit, c'est ce qui manque dans la caisse que le comptable public doit rembourser. Le débet juridictionnel résulte de la décision de la juridiction des comptes¹⁵³. Les débetts juridictionnels au Cameroun sont l'œuvre de la Chambre des comptes¹⁵⁴. Cela ne peut être autrement dans la mesure où « *le contrôle et le jugement des comptes font de la Chambre des comptes une institution à compétence essentiellement juridictionnelle* »¹⁵⁵. La Chambre des comptes contrôle et juge les comptes et les documents des comptables publics¹⁵⁶. Cette compétence concerne les comptables publics de l'Etat et de ses établissements publics ; des collectivités territoriales décentralisées et de leurs établissements publics ; des entreprises du secteur public et parapublic.

Le juge des comptes que le Professeur SIETCHOU DJUITCHOKO Célestin soupçonne d'être le nouveau juge administratif au Cameroun¹⁵⁷, statue souverainement en dernier ressort. La responsabilité du comptable public est également dégagée par le juge financier à deux niveaux au rang desquels les recettes et les dépenses. Dans le premier cas, le comptable public est tenu de combler le manquant relevé s'il a manqué de recouvrer une recette¹⁵⁸. Dans le second, il est tenu de compléter de ses deniers personnels la perte constatée s'il a procédé à une dépense inadéquate. A titre illustratif, il avait été formulé à l'égard de Mme NANGA Rebecca épouse NDO Evina gestionnaire des comptes de

¹⁵¹ F. CHOUVEL, *Finances publiques*, Paris, Gualino Lextenso, 2020, 23^e éd., p. 155.

¹⁵² Cf. D. n°2005-954, 29 juillet, 2005, art.3

¹⁵³ Cf. Article 37 al. 3, Décret n°2013/16 du 15 mai 2013 précité.

¹⁵⁴ Concernant la jurisprudence financière au Cameroun, lire par exemple Célestin SIETCHOUA DJUITCHOKO, *La Chambre des Comptes de la Cour Suprême du Cameroun, les principaux arrêts, avis, rapports de certification du compte général de l'Etat et rapports d'observations à fin de contrôle commentés*, Yaoundé, EDLK, 2016, 1^{ère} éd., 476 p.

¹⁵⁵ Cf. Rapport annuel de la Chambre des comptes de la Cour suprême du Cameroun, 2007, p. 9.

¹⁵⁶ Cf. Article 2 al.1, Loi n°2003/005 du 21 avril 2003 précitée

¹⁵⁷ C. SIETCHOUA DJUITCHOKO, « La Chambre des Comptes de la Cour Suprême, nouveau juge administratif au Cameroun », *Revue Juridique et Politique des États Francophones*, n°3, juillet-septembre 2013, pp. 269-285.

¹⁵⁸ Cf. CE, ass., 27 octobre 2000, Mme Desvigne, agent comptable de la régie des remontées mécaniques de Chantemerle à Saint-Chaffrey.

l'Hôpital Général de Yaoundé (exercices 2006, 2007 et 2008) trois débits d'un montant total de trois millions trois cent quatre quinze mille (3 395 000) francs CFA. Sur l'injonction n°1, il a été « *reproché au comptable d'avoir effectué les paiements des dépenses non engagées, non liquidées et non ordonnancées et en l'absence de certaines pièces justificatives* » de l'ordre de trois millions cent quatre-vingt-dix-huit mille sept cent soixante-deux (3 198 762) FCFA¹⁵⁹. Le comptable public n'est pas le seul qui peut être tenu débiteur en vers l'Etat et ses entités. L'on a observé à plus d'un titre que la Chambre des comptes dans Arrêt n°06/AD/CSC/CDC/S3/12 du 30 mai 2012, avait « *transformé l'injonction n°6 en débit à l'encontre du directeur général de l'ONCC pour le remboursement de la somme de 51.040.000 FCFA à la caisse de l'établissement public représentant le montant des rémunérations qu'il a perçues en dépassement des plafonds réglementaires* »¹⁶⁰. La même année mais, cette fois au mois de décembre, la Chambre des comptes a récidivé¹⁶¹.

De toute évidence, la Chambre des comptes de la Cour suprême sanctionne les irrégularités comptables¹⁶². Le débit qu'il soit administratif ou juridictionnel, constitue objectivement une « *mesure rectificative de l'irrégularité des comptes publics* »¹⁶³. En conséquence, la responsabilité du comptable public est établie de façon objective : elle est faite par des

¹⁵⁹ Cf. Arrêt n°29/AD/S3/13 du 27 novembre 2013, Compte de gestion de l'Hôpital Général de Yaoundé (HGY), Exercices 2006, 2007 et 2008

¹⁶⁰ Voir C. SIETCHOUA DJUITCHOKO, *La chambre des comptes de la Cour suprême du Cameroun, les principaux arrêts, avis, rapports de certification du compte général de l'Etat et rapports d'observations à fin de contrôle commentés*, Yaoundé, EDIK, 2016, pp. 369 et s.

¹⁶¹ voir arrêt n°03/AD/S3/12 du 05 décembre 2012, *Compte de gestion du Palais des Congrès*, Exercices 2005 et 2006 : « *Attendu qu'il ressort des dispositions qui précèdent qu'aucune indemnité, fut-ce celle du carburant n'a été prévue pour les administrateurs d'un établissement public administratif ; qu'il résulte aux administrateurs de rembourser les indemnités indument perçues et pour ce faire, il convient de saisir le Procureur Général près la Cour suprême par un rapport circonstancié pour qu'il puisse inviter le ministre des finances, tutelle financière du Palais des Congrès, à procéder au recouvrement desdites sommes auprès des administrateurs concernés* », Note C. SIETCHOUA DJUITCHOKO, *Juridis Périodique*, n°84, octobre-novembre-décembre 2010, pp. 73-86

¹⁶² Cf. Arrêt n°26/CSC/CDC/S1 du 17/12/2013, EDOU OLO'O Jean Louis, Injonction n°8 portant sur la discordance entre le montant des frais de déplacement porté sur les états et les titres de paiement d'une part et celui qui figure sur les feuilles de déplacements d'autre part, Rôle 8 ; Arrêt n°4/CSC/CDC/S1 du 02 septembre 2005, MBARGA Jean Claude, Réserve N° 3 portant sur la discordance entre le solde de compte courant bancaire de la Trésorerie Générale d'Ebolowa constaté dans la balance générale des comptes et celui qui figure sur le centralisateur, Rôle 3/13 ; Réserve n°6 portant sur la discordance entre le solde du compte courant bancaire de la Recette des Finances de Kribi constaté dans la balance générale des comptes et celui qui figure sur le centralisateur, Rôle 5/13 ; Injonction N°2 de l'arrêt n°12 du 18/12/2008 portant sur la différence constatée entre le montant d'un titre de paiement et celui des pièces justificatives y relative, Rôle 7/13 ; Arrêt n°04/CSC/CDC/S1 du 05/11/2005, NDZANA Jean, Réserve n°1 portant sur les différences en moins ou déficits résultant des discordances entre les procès-verbaux d'encaisse et les balances générales des comptes, pour les postes comptables de YABASSI, EBONE et MOMBO, Rôle 3 sur 7.

¹⁶³ I. CHAABOUNI, *La protection des personnes soumises à des contrôles fiscaux. Etude comparative des contrôles de l'administration fiscale, des juridictions financières et de l'Autorité des marchés financiers*, Paris, LGDJ, Lextenso, 2010, p. 97.

constatations de fait et des qualifications de droit. Ce système de « redevabilité financière »¹⁶⁴ auquel est soumis le comptable public résulte de l'article 15 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789. De l'avis de LE CLAINCHE Michel, « dans une démocratie, il est essentiel que les citoyens disposent de la garantie d'un usage de l'argent public conforme au droit et compte tenu des enjeux, on peut comprendre qu'un système spécifique soit organisé à cet effet »¹⁶⁵.

Conclusion

En définitive, l'examen sur la condition juridique du comptable public en droit camerounais, confirme que cette dernière oscille principalement entre deux (02) types de règles. D'abord les règles communes ou générales applicables à tout fonctionnaire ou agent public soumis au régime de droit administratif. Ensuite, les règles exceptionnelles ou spécifiques applicables aux seuls comptables soumis au régime de la comptabilité (publique). C'est à la suite de ces deux catégories de règles qu'il revient d'indiquer que la condition juridique du comptable public en droit camerounais est principalement duale : elle est à la fois administrative et financière. En conséquence, ce positionnement juridique du comptable public n'est pas tributaire de l'intitulé d'un instrument normatif.

¹⁶⁴ M. LE CLAINCHE, « Responsabilité des comptables publics et management public », *Gestion et Finances Publiques*, n°5, 2017, p. 99

¹⁶⁵ *Ibidem*.

**FINANCES PUBLIQUES INTERNATIONALES
ET COMMUNAUTAIRES**

(Sous la coordination du Prof BEGNI BAGAGNA, Maître de conférences agrégé)

LE BUDGET DES ORGANISATIONS INTERNATIONALES A L'AUNE DE LA PERFORMANCE : CONTRIBUTION A L'ETUDE DU BUDGET DES ORGANISATIONS AFRICAINES D'INTEGRATION

Par

Dr. Firmin NGOUNMEDJE

Ph.D en Droit public

Maître-Assistant CAMES

Chargé de Cours à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques

Université de Yaoundé II (Cameroun).

RÉSUMÉ :

La réforme des finances publiques ne s'est pas limitée au cadre budgétaire et financier des Etats, elle s'est répandue pour toucher celui des OAIR, montrant l'évolution du budget. Expression chiffrée des politiques publiques ayant pour objectif la performance, la notion de budget a été réaménagée, complétée par des exigences telles que, l'efficacité, l'efficience, l'économie et l'impact. À la suite des Etats, les OAIR ont suivi la cadence en procédant à la réforme de leurs orientations budgétaires, eu égard au virus managérial qui prévaut depuis quelques années. Marqué par l'atteinte des objectifs fixés, les OAIR font face aux exigences de performance, condition sine qua non de la réalisation de leurs projets. Les besoins des communautés étant devenus nombreux, il se faisait déjà ressentir une démarcation entre lesdits besoins et le budget. C'est ainsi que le processus budgétaire au sein des OAIR a évolué dans ces trois phases à savoir, l'élaboration, l'exécution et le contrôle. De l'analyse de ces différentes phases, l'on note que les élans d'arrimage à l'idée de performance dans les OAIR ne sauraient occulter quelques relents de résistance.

Mots clés : *Budget – Organisations internationales – l'aune – performance – Organisations africaines d'intégration.*

ABSTRACT :

The reform of public finances is not limited to the budgetary and financial framework of the States, it has spread to affect that of the OAIRs, showing the evolution of the revolution the budget. A quantified expression of public policies aimed at performance, the concept of budget has been reorganized, supplemented by requirements such as, efficiency, efficiency, economy and impact. Following the states, the OAIRs have kept pace by reforming their public finances, given the managerial virus which has prevailed for several years. Marked by the achievement of the set objectives, the OAIRs face performance requirements, a sine qua non for the realization of their projects, and especially the flagship of regional integration. The needs of the communities having become numerous, there was already a discrepancy between the said needs and the budget. This is how the budgetary process within the OAIRs evolved in these three phases namely, the development, the execution and the control. From the analysis of these different phases, it is noticeable the impetus, which however hardly hides the hints of resistance in the budgetary performance of the OAIRs.

Keys words: *Budget - International Organization –the test or proof- performance - African Integration Organization.*

Introduction

La question du budget des Organisations d'intégration régionale s'inscrit aujourd'hui dans un contexte où les enjeux de réduction de la pauvreté et d'atteinte des Objectifs du Millénaire pour le Développement (OMD) sont énormes. L'efficacité de ces organisations ne réside pas seulement dans les actions qu'elles mènent sur le terrain, mais encore et surtout dans la gestion des budgets qui sont mis en place. L'Assemblée générale des Nations Unies a ainsi pu rappeler dans plusieurs résolutions, que les efforts s'avèrent nécessaires pour normaliser¹ au maximum les pratiques administratives et budgétaires des organisations, pour les rendre aussi comparables² que possible³. Face à de nombreuses difficultés structurelles qui annihilent leurs actions sur le terrain, les Organisations d'intégration régionale ont été contraintes à une programmation visant l'atteinte d'objectifs motivés par l'adoption des principes de performance. L'exigence de performance est également une conséquence de la transposition au niveau des organisations internationales, des principes des finances publiques propres aux Etats⁴. Ces derniers, contributeurs aux fonds des Organisations internationales (ci-après O.I), font donc pression sur celles-ci afin qu'elles adoptent une gestion privée tournée vers la performance. C'est ainsi que la culture de l'audit et autres contrôles va s'intégrer dans la gestion financière desdites Organisations.

À la différence de la qualité de la gouvernance publique, plus exactement de la gouvernance financière publique, devenue le point axial des préoccupations des politiques et des gestionnaires⁵ et dont les études sont de plus en plus nombreuses, la question du budget des O.I à l'ère de la nouvelle gouvernance financière publique, ne fait pas l'objet d'une attention assez particulière, et pourtant.

Les Etats africains étant pour la plupart sous les Programmes d'Ajustement Structurel imposés par les bailleurs de fonds internationaux, ont été contraints « *d'adopter des mesures telles que les liquidations et privatisations des entreprises publiques* »⁶. Ainsi, pour adhérer à l'exigence de performance,

¹ Par "normalisation", ou "harmonisation" souple, il faut entendre l'adoption, dans le système des Nations Unies, des modèles et des méthodes de présentation des budgets qui soient identiques et uniformes, de manière à renforcer le système commun : V. SCHUMM (S.), *L'établissement du budget dans les organisations du système des Nations-Unies*, Quelques comparaisons, Vol.I — *Analyse comparative*, Corps commun d'inspection, Genève 1989, p. 1.

² Quant à la "comparabilité", elle peut être obtenue grâce à un effort d'explication claire et concise des méthodes employées pour formuler les prévisions budgétaires. *Ibidem*.

³ Parmi les résolutions les plus récentes : 41/204A, 40/25, 40/251, 39/241, 36/229, 35/114, 33/142A, etc. Voir aussi A/44/222, A/43/286 et A/42/234.

⁴ COLLIARD (C.-A.), « Finances publiques internationales. Les principes budgétaires dans les organisations internationales », *RSF* 1958, pp. 437-438.

⁵ MEDE (N.), « Réflexion sur le cadre harmonisé des finances publiques dans l'espace UEMOA », *Afrilex*, 2^{ème} numéro spécial finances publiques, juin 2012, pp. 10 et s.

⁶ Cf. NTSOGO MBILI (F.), *La Chambre des Comptes à l'aune du Nouveau Régime Financier de l'État en droit camerounais*, Mémoire Master II en Droit Public, Université de Yaoundé II, 2017-2018, p. 5.

ces Etats ont dû procéder à la modification de leur cadre budgétaire⁷. Cette réforme a également eu un impact sur le budget des Organisations africaines d'intégration régionale (ci-après OAIR), dans la mesure où les contributions des Etats-membres au financement de leurs activités étaient devenues faibles, ce qui ne leur permettait plus de mener à bien les missions qu'elles s'étaient fixées dans l'optique de consolider le processus d'intégration, tant régionale que sous régionale. La seule alternative pour les OAIR est restée le recours aux bailleurs de fonds internationaux⁸, qui, faut-il le rappeler, financent plus de la moitié de leur budget.

À son temps, Siegfried SCHUMM indiquait déjà le caractère évolutif du rôle du budget suite au développement des programmes et des activités de l'Organisation. Le Professeur Alain PELLET par contre, allant à contre-courant de l'affirmation de John STOESSINGER⁹, fait observer que, l'attention portée sur les ressources des Nations Unies, résulte de la crise qu'elle subit. Toute chose qui conduit à penser que le caractère évolutif du budget de l'ONU est la conséquence des faits extérieurs¹⁰. Cette situation est également perceptible dans le budget des OAIR, surtout avec ce « *virus managérial* » appelé performance qui se répand à une vitesse considérable modifiant de ce fait les pratiques budgétaires, comptables et financières classiques. Le discours est donc porté sur la gestion par la performance du budget desdites, laquelle peut être définie de diverses façons, plus ou moins opérationnelles¹¹.

La notion de budget vient de l'anglais *budget*, lui-même issu du vieux français *bougette* signifiant petit sac¹². Comme l'a si bien rappelé le

⁷ Le nouveau cadre les a conduit à procéder la baisse du budget public dans les secteurs sociaux, le gel des recrutements, la réduction des effectifs dans la fonction publique, l'abaissement de l'âge de départ à la retraite etc.

⁸ Ce sont des institutions internationales créées lors des accords économiques signés à Bretton Woods (New-Hampshire, USA) le 22 juillet 1944. Il s'agit du Fonds Monétaire International (FMI), qui est chargé de la stabilité monétaire et de fournir des crédits en cas de crise ; de la Banque Internationale pour la Reconstruction et le Développement (BIRD), ayant pour mission de faciliter la reconstruction des économies européennes. Un troisième organisme chargé du commerce international aurait dû être créé ; il a finalement vu le jour en 1995 : l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC). Voir NTSOGO MBILI (F.), *op. cit.*, p. 5.

⁹ En son temps soulevait déjà l'inexistence d'une crise financière grave, concernant le budget des Nations Unies. Voir STOESSINGER (J.), *Financing the U.N. System*, the Brookings Institution, Washington, 1964, pp. 10-25.

¹⁰ Voir PELLET (A.), « Budget et programmes aux Nations Unies. Quelques tendances récentes », *Annuaire Français de Droit International*, n°22, 1976, pp. 242-282.

¹¹ Une définition souvent admise est la suivante : « *la gestion par la performance consiste à rendre cohérents les objectifs et les actions des acteurs avec les objectifs du niveau supérieur* ». Pour plus d'éclairage, lire MALTAIS (D.), « Performance et gestion de la performance », in Côté (L.) et SAVARD (J.-F.) (dir.), *Le Dictionnaire encyclopédique de l'administration publique*, 2012 [en ligne], www.dictionnaire.enap.ca. Lire également GUILLAUME (H.), DURAND (G.) et SILVENT (F.), *Gestion publique, l'État et la performance*, Paris, Dalloz-Presses de Science-po, 2002, p. 27.

¹² DAMAREY (S.), *Finances Publiques*, France, Gualino, Manuels-Fac-Universités, 2008, 2^{ème} édition, p. 344.

Professeur Gilbert ORSONI, le sens financier de la notion de budget est apparu en 1733 lorsque le ministre des finances britannique présenta son rapport annuel avec cette formule : *to open the budget*, c'est-à-dire ouvrir la bourse pour l'année à venir¹³. Le budget de manière traditionnelle est défini comme l'acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses annuelles de l'État¹⁴. Le budget constitue non seulement, un instrument de politique publique, mais aussi et surtout, un cadre incitatif de mise en œuvre et de traduction des politiques publiques¹⁵. Il est à la fois un acte de prévision, d'autorisation et périodique¹⁶ mis au même titre que l'État, au service des Organisations Internationales.

L'un des traits majeurs de l'évolution des relations internationales au XXe siècle est certainement la multiplication et le rôle croissant des organisations internationales qui se sont progressivement étendues à toutes les activités humaines. L'idée d'organiser politiquement la société internationale est née en réaction à l'anarchie qui résulte des conflits internationaux et de l'insuffisance de la doctrine de l'équilibre¹⁷. C'est ainsi que, tous les appels en faveur d'une organisation structurée des relations internationales jadis restés « *du domaine de la doctrine ou de la propagande* »¹⁸, a favorisé « *non seulement le développement du droit international, mais aussi des organisations internationales* »¹⁹. La communauté internationale, jadis composée des Etats souverains et « égaux » a considérablement évolué vers l'institutionnalisation d'un nouveau groupe de sujets qualifiés d'organisations internationales²⁰. Les Organisations internationales sont des sujets dérivés de droit international²¹ en ce sens que, leur avènement résulte de la volonté des Etats²². Cependant, ces Organisations disposent

¹³ ORSONI (G.), *Science et législation financières, budgets publics et lois de finances*, Paris, Economica, coll. Corpus Droit public, 2005, p. 206.

¹⁴ AKAKPO (M.-B.), *Démocratie financière en Afrique Occidentale francophone*, FES, Bénin, 2015, p. 51.

¹⁵ Voir TSAFACK NANFOSSO (R.), *Budget et politique économique en Afrique*, Yaoundé, Clé, 2007, pp. 8-17.

¹⁶ PHILLIP (L.), *Finances publiques : problèmes généraux et droit budgétaire et financier*, Paris, Cujas, 1983, 2^{ème} édition, p. 166.

¹⁷ NGUYEN (Q.-D.), *Droit international public*, Paris, LGDJ, 1999, p. 69.

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ *Ibid*, p. 570.

²⁰ Il s'agit de l'État et des Organisations internationales. Cette structuration de la société internationale actuelle est défendue par Jean SALMON à travers une réflexion autour de la nécessaire coexistence entre l'État et les Organisations Internationales.

²¹ Au plan théorique, la doctrine internationaliste est restée jusque-là partagée sur les éléments de fonctions d'une organisation internationale, surtout en ce qui concerne ses éléments constitutifs. Sur ce point, voir notamment GONIDEC (P.-F.) et CHARVIN (R.), *Relations internationales*, Paris, Fenixx réédition numérique (Montchrestien), Collection Université nouvelle, 1980, pp. 92-150 ; WEISS (P.), *Les organisations internationales*, Paris, Nathan, 1998, pp. 12-27.

²² Elles en sont en quelque sorte les créatures, dont la naissance est voulue et consacrée par un acte juridique international à savoir, la Charte constitutive (ou Traité constitutif).

d'une personnalité juridique distincte de celle de ses États fondateurs²³. Selon NGUYEN QUOC Dinh, déterminer la personnalité interne d'une personne morale, c'est en règle générale, chercher si, et dans quelle mesure, elle a le droit, à l'intérieur de l'État, de contracter, d'acquérir ou de vendre des biens immobiliers, d'ester en justice²⁴. À cet égard, l'on distingue principalement deux types d'Organisations internationales eu égard à leurs modalités de fonctionnement et d'organisation²⁵. Il en est ainsi des Organisations d'intégration qui sont perceptibles tant au niveau régional qu'au niveau sous régional²⁶. À l'instar des États, les Organisations internationales plus précisément, les Organisations d'intégration, pour mener à bien leur mission et atteindre leurs buts, ont besoin des fonds, des financements, lesquels sont structurés sous la forme d'un budget.

L'Organisation Internationale est une association d'États qui, par un traité institutif²⁷, créent une personne internationale autonome et dotée d'organes exprimant une volonté propre à l'organisation²⁸. Les organisations internationales peuvent ainsi revêtir des formes très diverses selon la dimension du cadre géographique ou le nombre plus ou moins

²³ Cette personnalité juridique peut être interne et/ou internationale.

²⁴ NGUYEN QUOC (D.), DAILLIER (P.), PELLET (A.), *Droit International Public*, Paris, LGDJ, 1987, 3^{ème} éd., p. 529.

²⁵ D'une part, les O.I de coopération sont considérées comme un cadre de négociation et de pourparlers entre États membres sans véritable contraintes normatives. Nous pouvons citer entre autres, l'ONU, l'OMS, l'UNESCO, l'OMC. D'autre part, les Organisations d'intégration qui bénéficient des mécanismes de fonctionnement articulé autour des principes qui laissent entrevoir un ordre juridique spécifique. Cette spécificité est relative aux principes de primauté du droit communautaire et d'applicabilité directe.

²⁶ Au rang de ces Organisations d'intégration, l'on peut citer l'UE, qui représente une référence en matière d'intégration réussie ; l'UEMOA en Afrique de l'Ouest qui présente des avancées considérables en matière d'intégration ; la CEMAC en Afrique Centrale qui fait encore face à la réticence et à l'égoïsme de certains États membres. On peut également citer l'UA qui apparaît comme une organisation *sui generis* située entre l'intégration et la coopération. Le caractère *sui generis* de l'UA découle de sa nature singulière qui empêche de la classer dans une catégorie juridique connue, à savoir organisation d'intégration ou de coopération (A voir son organisation et son fonctionnement issu de sa Charte, l'Union Africaine favorise l'intégration des États du continent africain, tout en assurant la coopération entre lesdits États par la coordination de leurs différentes politiques).

²⁷ Un traité institutif est un accord de volonté conclu qui liant les parties signataires, est à l'origine de la formation d'une organisation. Dans le cas de la présente étude, il s'agit d'une Charte par laquelle les États décident de créer une Organisation Internationale.

²⁸ CABRILLAC (R.) (dir.), *Dictionnaire du vocabulaire juridique*, Paris, Litec, Coll. Droit, 2002, p. 199. Ce sont des organisations dont les membres sont exclusivement les gouvernements centraux des États. Leurs caractéristiques sont similaires à certains égards et différentes à d'autres égards de celles des États dont elles sont une émanation. Rappelons que l'organisation internationale est un concept qui exprime la tentative de mise en ordre des relations internationales par l'établissement, au-dessus des frontières, des liens durables entre gouvernements ou groupes sociaux désireux de défendre des intérêts communs, dans le cadre d'organes permanents, distincts des institutions nationales, ayant leur propre personnalité, capables d'exprimer une volonté propre et dont le rôle est d'assumer certaines fonctions d'intérêt international. Pour plus de précision, Cf. GERBET (P.), « Naissance et développement », *Revue Internationale des Sciences Sociales*, vol. XXIX, 1977, n°1, p. 7.

grand d'États membres²⁹, de l'étendue des compétences attribuées à l'organisation³⁰, des objectifs et des moyens ou des modalités de fonctionnement et de la nature des pouvoirs de l'organisation³¹.

Selon la théorie des organisations internationales³², une organisation d'intégration résulte d'une démarche volontaire de deux ou plusieurs ensembles de partenaires appartenant à des États différents en vue d'une mise en commun d'une partie de leurs ressources³³. Pour mieux comprendre ce qu'on entend par organisation d'intégration, il faut procéder à la segmentation de la notion, surtout mettre l'accent sur le concept « *intégration* ». L'intégration désigne la formation d'une unité à partir d'éléments distincts³⁴. C'est une politique de reproduction et de substitution³⁵. L'intégration est un processus qui comprend plusieurs

²⁹ Il s'agit des organisations universelles ayant vocation à réunir tous les États (ex : ONU, UNESCO), mais aussi des organisations régionales, dont le champ d'application est limité à des États liés par une solidarité géographique (ex : Conseil de l'Europe).

³⁰ Il s'agit ici des organisations à compétences générales c'est-à-dire, qui peuvent étendre leur action à des domaines nouveaux sans avoir à justifier d'un titre spécial de compétence. L'on intègre dans cette catégorie également les organisations à compétences spécialisées, qui interviennent dans des matières qui ne relèvent pas de leur spécialité ou ne figurent pas dans leurs attributions. Cette étendue des compétences attribuées à l'organisation internationale peut être politique, militaire, économique, technique, culturelle. Sur la classification des organisations internationales, voir VIRALLY (M.), « De la classification des organisations internationales », *SFDI*, Genève, octobre 1970, pp. 365-382.

³¹ Dans cette catégorie, l'on range les organisations de coopération, qui ont pour but de favoriser la coordination des politiques des États-membres. L'on n'y ajoute les organisations d'intégration qui ont pour but de rapprocher les États qui les composent, en reprenant à leur compte certaines de leurs fonctions, jusqu'à les fondre en une unité englobante dans le secteur où se développe leur activité, c'est-à-dire dans le domaine de leur compétence. Lire VIRALLY (M.), « Définition et classification des organisations internationales : approche juridique », in ABI-SAAB (G.) (dir.), *Le concept d'organisation internationale*, UNESCO, 1990, p. 55. V. BERNARD (E.), « La distinction entre organisation de coopération et organisation d'intégration : L'Union Européenne au carrefour des « méthodes », in DUBIN (L.), et RUNAVOT (M.-C.) (dir.), *Le phénomène institutionnel international dans tous ses états : transformation, déformation ou reformation ?*, Paris, Pedone, 2014, pp. 2-3.

³² ROCHE (J.-M.), *Théorie des organisations internationales*, cité par MONZALA (W.-S.-C.), *Les initiatives d'intégration régionale en Afrique de l'Ouest : analyse du cadre institutionnel de la CEDEAO*, Mémoire de Master, Université de Afrique de technologie et de management UATM-GASA, 2009, p. 4.

³³ Ce processus a pour finalité l'émergence et le renforcement des relations techniques et économiques d'interdépendance structurelle à effets d'entraînement positif sur les revenus.

³⁴ KENFACK (J.), *Les actes juridiques des communautés et organisations internationales d'intégration en Afrique Centrale et Occidentale*, Thèse de Doctorat/Ph.D en Droit Public, Université de Yaoundé II, 2003, p. 4.

³⁵ On parle de reproduction parce que, l'intégration n'est rien d'autre que la manifestation de la volonté des États membres, cependant à un niveau plus global. La substitution quant à elle, provient du fait que, les États sur la base d'un accord unilatéral les liants, s'engagent à effectuer des transferts de compétences au profit de l'Organisation dans certains domaines où un ordre juridique nouveau, celui de l'Organisation, vient se superposer à celui des États membres. On parle d'Organisations de subordination ou d'intégration pour indiquer qu'elles se situent dans un processus de fusion progressive des États membres. Cf.

étapes³⁶, qui le plus souvent est régionale. Dans les relations entre Etats, définir l'intégration régionale, « *c'est expliquer comment et pourquoi ils fusionnent volontairement avec leurs voisins et perdent ainsi les attributs de leurs souveraineté tout en acquérant de nouveaux moyens propres à résoudre les conflits qui pourraient surgir entre eux* »³⁷. De plus, faut-il le rappeler, parler d'intégration c'est l'envisager dans sa double dimension³⁸.

Pour être en phase avec la doctrine, l'on conviendrait comme le souligne Simon DREYFUS que, les Organisations régionales sont celles « *qui n'intéressent qu'une fraction du monde dont elles ont vocation à regrouper les Etats en raison d'affinités diverses, de leur proximité géographique et de la communauté d'intérêts qui en résulte* »³⁹. Ce sont donc ces organisations d'intégration

OUSMANE SARR (N.), *L'Union Africaine, Organisation d'Intégration ?*, Mémoire de DEA en Droit de l'Intégration et de l'OMC, Université Cheikh Anta Diop de Dakar, 2007-2008, p. 9. Cette substitution résulte également du fait que, l'intégration engendre au niveau régional des structures des fonctions et des mécanismes identiques à ceux des Etats. On parle aussi d'Organisations supranationales ou immédiates pour souligner qu'elles peuvent édicter des règles directement applicables sur le territoire des Etats membres sans passer par le relais étatique et d'effet immédiat. Cf. DORMOY (D.), *Droit des Organisations Internationales*, Paris, Dalloz, 1995, cité par OUSMANE SARR (N.), *ibidem*.

³⁶ D'abord, la création d'une zone de libre échange (Z.L.E) qui suppose la suppression des droits de douanes et des restrictions quantitatives. Ensuite, l'Union Douanière qui a pour effet d'unifier les tarifs douaniers des pays intéressés à l'égard des autres pays. Ce qui se caractérise par l'institution d'un Tarif Extérieur Commun (TEC). En troisième lieu, le Marché Commun dans lequel sont supprimées toutes les restrictions concernant les multitudes de facteurs à l'intérieur de la zone. Cela veut dire que les personnes, les biens, les capitaux et les services peuvent circuler librement à l'intérieur de la zone. Enfin, l'Union Économique prévoit dans une certaine mesure, l'harmonisation des politiques économiques, monétaires, fiscales et sociales. Elle peut conduire également à l'unité de politique et à l'harmonisation des systèmes de défense. Cité par OUSMANE SARR (N.), *ibid.*, p. 10.

³⁷ HAAS (E.-B.), cité par ALGER (C.-F.), « Fonctionnalisme et intégration », *Revue des Sciences Sociales*, 1997, n°1, p. 92.

³⁸ Pour une bonne maîtrise de la notion d'intégration et surtout dans le cadre des organisations régionales, faudrait mener l'étude en prenant en compte sa double dimension, à savoir politique et économique. L'intégration politique renvoie à la définition de David EASTON parlant du système politique, comme un ensemble des interactions par lesquelles les objets de valeurs sont répartis par voie d'autorité dans une société. Cf. EASTON (D.), *Analyse du système politique*, Armand Colin, Paris, 1957, p. 13. L'Union africaine rentre dans cette catégorie. Dans le Préambule de l'Acte Constitutif de l'UA, il est question à l'art. 3 « *d'accélérer l'intégration politique et socio-économique du continent* ». De ce fait, l'UA s'est réservée la mise en œuvre de l'intégration politique, et a laissé l'intégration économique à des organisations sous-régionales. C'est une décentralisation fonctionnelle qui découle du *New Public Management*. La preuve en est que, dans le but d'accélérer l'intégration politique du continent, l'UA s'est dotée d'une organisation annexe, par la création d'organes, à l'instar du Parlement panafricain créé en 2004. L'intégration économique quant à elle, renvoie au processus d'harmonisation et d'unification des politiques économiques entre les différents Etats et qui passe par l'abolition partielle ou totale des restrictions tarifaires (taxes, droits de douanes, etc.), et non tarifaires sur le commerce (Zone de libre-échange, union douanière, marché commun, union économique et monétaire). En Afrique Centrale, l'organe en charge de l'intégration économique est la CEEAC, en Afrique de l'Ouest, c'est la CEDEAO.

³⁹ OUSMANE SARR (N.), *ibid.*, p. 8

régionale⁴⁰, qui ont emboîté le pas aux États, dans le vent d'arrimage de leurs budgets, aux exigences de la nouvelle gouvernance publique. Cela d'autant plus que, cette dernière ventile un nouveau paradigme de gestion des finances publiques axée sur la performance.

Si les textes se contentent d'énoncer l'idée de performance, aucun d'eux ne dit ce qu'est la performance, ni en outre ce que doit être sa consistance. Selon *Le Grand dictionnaire Larousse*, la performance est un mot anglais qui signifie « *exécution, achèvement; par extension, exploit quelconque* ». Cette définition met l'accent sur ce qu'on cherche à réaliser ultimement et correspond à la définition qu'en donne l'OCDE : « *le rendement ou les résultats d'activités effectuées dans le cadre d'objectifs poursuivis. Sa finalité est de multiplier les cas dans lesquels les pouvoirs publics atteignent leurs objectifs* »⁴¹. Selon Jacques CHEVALIER la performance est traditionnellement liée à l'économie de marché⁴². Au sein des sociétés contemporaines, la performance est désormais accentuée sur les résultats, ce qui marque ainsi le passage d'une logique de moyens à une logique de résultat. C'est ainsi que, « *la performance est un nouveau paradigme de gestion des finances publiques qui influence la prise de décision et la conduite des politiques budgétaires* »⁴³. La performance peut se définir comme un système de gestion basée sur le triptyque référentiel efficacité, efficience et économie⁴⁴ qui consiste à

⁴⁰ Dans la présente étude, nous nous limiterons à l'étude du budget des Organisations d'intégration régionale africaines.

⁴¹ OCDE, *Moderniser l'État : la route à suivre*, Paris, Éditions OECD Publishing, 2005, p. 65.

⁴² CHEVALIER (J.), « Performance et gestion publique », in *Réformes des finances publiques et modernisation de l'Administration, Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, Paris, Economica, 2010, pp. 83-93. Elle consiste « *soit [dans] l'augmentation de la valeur produite (biens et services) soit [dans] la réduction du coût de cette production (ressources consommées), soit [dans la conjugaison des deux, (...)] cette exigence de performance [étant] rapportée à la finalité poursuivie (la recherche et la maximisation du profit), la contrainte de la concurrence poussant à un effort constant de compétitivité et de rentabilité* ». *Ibid.* La performance était jadis centrée sur le respect et la conformité des actes des gestionnaires aux lois et règlements en vigueur, le contrôle des moyens et la déontologie du service public. Cette approche lacunaire mettait plus l'accent sur le processus ou les moyens mis à disposition et non sur les résultats obtenus.

⁴³ NTSOGO MBILI (F.), *La Chambre des Comptes à l'aune du Nouveau Régime Financier de l'État en droit camerounais, op.cit.*, p. 158.

⁴⁴ L'efficacité décrit la capacité d'une personne, d'un groupe ou d'un système à arriver à ses buts ou aux buts qu'on lui a fixé. Être efficace consiste à produire des résultats escomptés et réaliser des objectifs fixés en terme de qualité, de rapidité et/ou de coûts. L'efficacité désigne aussi le rapport entre les résultats obtenus et les objectifs.

L'efficience désigne, à partir d'une situation de référence, la mesure de la quantité de service fournie/produite à niveau de ressource inchangé. Dans le cadre particulier des finances publiques, l'efficience met en relation les résultats atteints (nombre de salles de classes construites, de km de routes réalisées, de tonnes de produit distribuées, de personnes touchées,...) avec les ressources financières utilisées. La recherche d'une plus grande efficience consiste à garantir un niveau de service équivalent au moindre coût. Elle désigne également le rapport entre les résultats obtenus et les moyens

L'économie consiste à réduire au minimum le coût des ressources. Les moyens mis en œuvre doivent être rendus disponibles en temps utile, dans les quantités et qualités appropriées et au meilleur prix. *Ibidem.*, p. 155.

mettre les administrations face à leur responsabilité découlant des objectifs fixés au préalable en vue de l'atteinte des résultats escomptés⁴⁵. Cependant, TURCOTTE ne considère que la notion de performance comme source de confusion avec les notions d'efficacité et d'efficience, du fait de la distinction performance individuelle de performance organisationnelle. Il considère que, « elle se différencie de l'efficacité qui est la capacité d'atteindre des objectifs ainsi que l'efficience qui rend compte de la capacité d'être efficace au niveau de la fabrication, peu importe si les produits se vendent bien ou non »⁴⁶. Cette ambiguïté définitionnelle n'ayant pas favorisé une appréhension perceptible de la notion de performance, a poussé M. Christian MARMUSE à dire que la notion de performance « revêt donc des aspects multiples, sans doute convergents, mais qui méritent d'être abordés dans une logique plus globale que la seule appréciation de la rentabilité (...) »⁴⁷.

Il faut dire que l'instauration de la performance est le résultat de l'internationalisation des échanges et l'interdépendance des systèmes financiers⁴⁸. La réforme touchant au budget des OAIR n'est pas le fait du hasard, elle est la résultante des multiples crises enregistrées dans les Finances publiques⁴⁹. Ces différentes crises sont à l'origine de l'instauration du *New Public Management*⁵⁰. Ce dernier a pour objectif de rompre avec la bureaucratie des institutions publiques qui s'avère inefficace. C'est ainsi que la gestion publique s'est enrichie des méthodes de gestion du secteur privé⁵¹. C'est en cela que « le NPM représente davantage un levier qui déplace le 'bon ordre' de l'administration, en s'appuyant sur la légitimité utilitaire du savoir managérial. Il en capte la force disciplinaire au moyen d'un étalonnage des performances, qui conjugue l'art de gouverner sur le mode impératif de la

⁴⁵ La performance peut aussi être considérée comme un moteur d'impulsion d'une nouvelle philosophie de gestion, un indicateur d'appréhension du niveau de réalisation des objectifs fixés dans le cadre des politiques budgétaires et un système d'évaluation de la qualité de la gestion et par ricochet des compétences des gestionnaires de crédits alloués.

⁴⁶ TURCOTTE (P.), « Comportement en milieu organisationnel », *Consul 2000*, Éditeur Sherbrooke, 1997, 658 p., préc. p. 22.

⁴⁷ V. MARMUSE (C.), « Performance », in *Encyclopédie de la gestion*, Paris, Economica, 1989, pp. 2194-2207.

⁴⁸ V. N'TSOGO MBILI (F.), *op. cit.*, p. 153.

⁴⁹ Les Etats étant les principaux contributeurs financiers des OAIR, n'ont pas échappé à la crise des finances publiques les poussant à revoir leurs interventions et à ouvrir le marché et à libéraliser l'économie pour devenir un régulateur. Les Etats africains étant pour la plupart sous PAS imposés par les bailleurs de fonds internationaux

⁵⁰ *Le New Public Management (NPM)* est une innovation de gestion qui rime avec efficacité et efficience.

⁵¹ Ainsi, à la rigidité d'une Administration bureaucratique centralisée, focalisée sur son propre développement, le NPM oppose un secteur public reposant sur trois piliers « Économie, Efficacité, Efficience », capable de répondre à moindre coût aux attentes des citoyens, désormais devenus des clients (AMAR et BERTHIER, 2007) cité par VAN HAEPEREN (B.), « Que sont les principes du New Public Management devenus ? », *Reflets et Perspectives de la Vie Économique*, Tome LI, Vol 2, n°2, 2012, pp. 83-99.

compétitivité »⁵². Dès lors, comme le rappelle Yvon PESQUEUX « *La primauté accordée au pragmatisme par le NPM conduit à privilégier les modes de résolution des problèmes par les instruments qui fondent ainsi un fonctionnalisme rassurant. La problématique centrale tend alors à devenir celle de l'efficacité des instruments et d'un changement lié à leur usage adéquat* »⁵³. Le *New Public Management* tire sa source de la rencontre entre la nouvelle économie institutionnelle, la prise en compte de la bonne gouvernance et la recherche de la performance⁵⁴. La réception d'un système de performance au sein des OAIR, découlant du *new public management*, s'est donc manifestée par la réforme de la conception du budget avec pour conséquence immédiate la modification de la nomenclature budgétaire classique par l'intégration du budget-programme⁵⁵. Au même titre que les Etats, ces Organisations ont été contraintes de procéder à la restructuration de leur système financier jusque-là centré sur une logique de moyens, en le recentrant sur une logique de résultats. Ce passage est né d'abord des exigences des bailleurs de fonds, ensuite de la nécessité pour lesdites Organisations de réaliser les missions pour lesquelles elles ont été créées, et enfin de rompre avec le système d'administration wébérienne qui ne produisait pas de résultats concrets au regard des besoins exprimés et surtout du retard de l'Afrique en matière d'intégration⁵⁶. Toute chose qui démontre que, « *l'esprit de réforme présente un caractère quasi universel* »⁵⁷.

En tout état de cause, la compréhension de la présente étude est conditionnée par la détermination du discriminant, qui n'est autre que la locution prépositive ou prépositionnelle « *à l'aune* ». Cette dernière appelle à une focalisation particulière sur la nomenclature budgétaire des OAIR par rapport à la nouvelle gouvernance financière publique imposée par la performance. Ainsi, il s'agit de faire un constat dans l'optique d'établir un rapprochement ou une inadéquation, du budget de ces Organisations à la gestion axée sur les résultats.

À l'analyse, il est un fait, celui du rayonnement de l'obligation de performance dans le budget des Organisation sous étude. De ce fait, s'il demeure constant que le budget de ces dernières a connu une

⁵² BRUNO (I.), « La 'discipline indéfinie' du *benchmarking* – De l'étalonnage des performances gouvernementales comme police d'une 'Europe compétitive' », *Colloque Le politique vu avec Foucault*, CIR, Paris, 7-8 janvier 2005.

⁵³ PESQUEUX (Y.), *New Public Management (NPM) et Nouvelle Gestion Publique (NGP)*, Doctorat en Science de Gestion, Université Paris-Sorbonne, 2020, p. 42.

⁵⁴ NTSOGO MBILI (F.), *op. cit.*, p. 156.

⁵⁵ L'objectif de cette adoption du budget-programme est la promotion de la culture des résultats au sein OAIR et la promotion de la transparence dans la mobilisation et l'utilisation des ressources. *In globo*, c'est de promouvoir et d'assurer la transparence de la gestion financière et de rendre plus performante l'action des OAIR.

⁵⁶ Rappelons que l'essence des Organisations africaines d'intégration régionale est le renforcement des liens de solidarités entre les Etats d'une même aire géographique.

⁵⁷ ORSONI (G.), « De l'esprit de réforme et de quelques fondamentaux », in *Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration, Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG*, *op. cit.*, p. 402.

transformation qualitative, il n'en reste pas moins admis que les péripéties de performance liées à son utilisation suggèrent quelques interpellations. D'où la problématique suivante : **le budget des OAIR s'arrime-t-il aux exigences de performance ?**

Il convient dans cette étude de s'en tenir aux organisations d'intégration du continent africain, qui sont en charge de la mise en œuvre des politiques d'intégration sur le continent⁵⁸. Au regard de la place importante qu'elles occupent dans la réalisation du développement, un accent doit y être mis. Partant de cette considération, l'actualité nous impose en plus de l'intégration recherchée au niveau régional avec l'Union Africaine, de faire également une rétrogradation au bas de l'échelle continentale pour questionner le budget des organisations africaines d'intégration à compétence limitée à une sous-région⁵⁹. Le nouveau management des organisations, bien qu'étant une problématique d'envergure, peine quelque peu à retenir l'attention de la doctrine. Les études sur la question budgétaire des OAIR à l'aune de la nouvelle gestion par la performance ne sont guère courantes.

L'analyse de la dynamique du budget des OAIR face à l'obligation de performance, permet la valorisation du nouveau paradigme de gestion axé sur l'atteinte des résultats à l'ère de la nouvelle gouvernance financière publique⁶⁰. Son intérêt théorique découle de la timidité doctrinale sur la notion, qui rime avec la quasi-inexistence des travaux sur la question budgétaire de ces Organisations à l'aune de la nouvelle gestion, bref du nouveau management des organisations. En effet, la budgétisation au sein d'elles doit pouvoir répondre aux aspirations, aux objectifs fixés, que les différents acteurs doivent atteindre en intégrant les exigences de performance dans leur gestion pour la satisfaction des besoins des différentes communautés. Par conséquent, cette étude, faisant une part belle à la socio-normativité de l'implémentation des exigences de performance dans lesdites Organisations, est une contribution à la théorie des finances publiques des O.I en général, et des OAIR en particulier. Son intérêt est toute aussi pratique dans la mesure où l'itinéraire de l'exigence de performance dans les OAIR recommande de replonger dans les spécificités structurelles et fonctionnelles de ces organisations en vue

⁵⁸ Rappelons que, de manière *stricto sensu*, l'Union Africaine est la seule organisation d'intégration ayant une compétence élargie à l'Afrique. Cependant, l'intégration étant également une politique économique, l'Union Africaine considère les communautés économiques régionales comme les piliers de l'intégration économique du continent. Union Africaine, Commission économique pour l'Afrique, *État de l'intégration régionale en Afrique II : Rationalisation des communautés économiques régionales*, ARIA II, Addis-Abeba-Éthiopie, 2006, p. xvii.

⁵⁹ Il s'agit de l'Afrique Centrale, de l'Ouest, de l'Est et du Nord.

⁶⁰ BELTRAME (P.), « Complexité et rationalité dans la gestion du système financier public », in *Études de finances publiques, Mélanges en l'honneur du Professeur Paul-Marie GAUDEMET*, Paris, Economica, 1984, pp. 34 et s. v. aussi, HERTZOG (R.), « A la recherche d'une théorie du système financier public complexe », in *Constitution et finances publiques, Études en l'honneur du Professeur Loïc PHILLIP*, Paris, Economica 2005, pp. 402 et s.

d'appréhender les contraintes de gestion budgétaire et procéder à l'amélioration des pratiques administratives et budgétaires⁶¹.

L'appréhension de la présente étude nécessite une approche méthodologique qui prendra en compte la position du droit et les faits sur la question de la performance. Aussi, le positivisme sociologique⁶² s'avère approprié pour examiner la mouvance socio-normative du fonctionnement des organisations internationales d'intégration africaine. Dans cette perspective, l'actualisation de l'analyse se déploiera à l'aide de la méthode juridique (dogmatique et la casuistique). De plus, un point d'honneur sera mis sur l'analyse économique du droit⁶³, « *orienté vers l'efficacité* »⁶⁴, qui nous permettra d'analyser les politiques économiques et les pratiques relatives à la gestion budgétaire de ces organisations. Les positions doctrinales sont également d'un apport considérable. Bien que plusieurs textes internationaux, et internes relatifs à ces dernières font directement et parfois indirectement référence à leur obligation de performance, il reste que, entre les obligations, recommandations diverses et la réalité de la pratique du budget de ces institutions, il se trouve parfois des distances. C'est donc le visage du contraste qu'offre la prise en compte de la performance dans le budget des organisations sous étude : une certaine constance à s'arrimer aux exigences de performance (I) ne saurait occulter des résistances qui continuent de persister (II).

I. Les élans de performance du budget des OAIR

Les organisations internationales d'intégration africaine après adoption des exigences relatives à l'efficacité, l'économie et l'impact, ont pris en leur propre compte la budgétisation par programme, axée sur les tâches à entreprendre et sur les objectifs en vue desquels elles doivent être entreprises⁶⁵, qui met l'accent sur les buts à atteindre. C'est ce que recherchent désormais ces Organisations, puisqu'elles ont opté pour une gestion budgétaire de nature incrémentale et managériale et adopté comme nouveau credo la rationalisation budgétaire. Pour cela, elles adaptent

⁶¹ Celle-ci interpelle les OAIR à mettre l'accent sur les résultats que sur les moyens, toute chose qui démontrera le pragmatisme de ces Organisations et par conséquent la réalisation de leurs objectifs originels.

⁶² Le positivisme sociologique est l'opinion développée à partir du positivisme philosophique d'Auguste COMTE, que les sciences sociales comme les autres sciences devraient observer des méthodes empiriques strictes.

⁶³ L'analyse économique est importante pour la réalisation des réformes juridiques, pour l'amélioration des actes juridiques et tout le système assurant leur mise en pratique. Cf. TALAPINA (E.), *Contribution à la théorie du droit public économique par l'analyse comparative du droit français et du droit russe*, Thèse Doctorat en Droit, Université de la Réunion, 30 septembre 2011, p. 251.

⁶⁴ EBERHARD (S.-A.), « Principes de base d'une réforme du droit administratif », *RFDA*, 2008, n°3, p. 431.

⁶⁵ SCHUMM (S.), « L'établissement du budget dans les organisations du système des Nations Unies », *op. cit.* p. 1.

l'exécution du budget aux exigences de performance (**B**), non sans avoir, lors de l'élaboration, anticipée sur l'atteinte des objectifs (**A**).

A. L'anticipation de la performance dans l'élaboration du budget

Les finances publiques ont subi une grande réforme, ayant eu comme conséquence la restructuration des systèmes financiers dans le monde. Ce mouvement qui s'est généralisé connaît une implémentation évolutive⁶⁶. Cette analyse est perceptible, au regard de la nouvelle nomenclature budgétaire des Etats en général, et des OAIR en particulier. Par ailleurs l'on note un enthousiasme pour la pluriannualité budgétaire, par l'introduction du budget programme, complexifiant ainsi la règle budgétaire de l'annualité⁶⁷ au sein de ces Organisations. En réponse aux limites de l'annualité, l'on assiste à la mise en place des systèmes de planifications au sein de ces dernières. Ces systèmes sont à l'origine de l'extension pluriannuelle du budget, par une double logique de budgétisation axée sur la performance. C'est ainsi que l'anticipation est devenue le nouveau modèle de programmation du budget en leur sein, lequel se matérialise par la préparation des documents cadres ou stratégiques. Ces derniers procèdent de la prévision et de l'évaluation des actions d'une part (1) et d'autre part de la planification stratégique (2).

1. La prévision et l'évaluation des actions

Faire de la prévision, c'est procéder à l'étude générale d'une situation donnée, dont on peut, par déduction, calcul ou mesure scientifique, connaître par avance l'évolution. C'est une technique qui préconise la prudence dans la budgétisation. C'est la raison pour laquelle, elle s'effectue en amont des activités à mener : c'est l'évaluation préalable des actions. L'évaluation renvoie à l'appréciation d'une activité, d'une action, d'un projet, qui résume les politiques publiques de l'OAIR. L'évaluation des politiques publiques⁶⁸, technique d'évaluation désormais consacrée en droit budgétaire, est un terme issu des sciences politiques qui désigne les interventions menées par une autorité investie de la puissance publique et de l'autorité gouvernementale qui vise, sur un territoire bien

⁶⁶ ORSONI (G.), « De l'esprit de réforme et de quelques fondamentaux », *op. cit.*, p. 402.

⁶⁷ Littéralement elle est définie comme « le caractère de ce qui est annuel, qui vaut pour un an ». Cf. BRAUCOURT-SAHLAS (C.) et LORIC (L.) (dir.), *Dictionnaire Universel*, Paris, AUF/Hachette, Edicef, 2002, 4^{ème} éd, p. 60. Le Professeur Raymond MUZELLEC considère l'annualité comme « un rendez-vous » qui permet un contrôle régulier des finances publiques par les entités parlementaires : *Finances publiques*, Paris, Dalloz-Sirey, 2009, 15^{ème} éd., p. 275.

⁶⁸ Une politique publique est une succession de décisions ou d'activités, cohérentes, prises par différents acteurs, publics et parfois privés (exerçant une mission de service public), dont les ressources, les attaches institutionnelles et les intérêts varient, en vue de résoudre de manière ciblée un problème qui sur le plan politique a été identifié comme collectif. Cf. NTSOGO MBILI (F), *La Chambre des Comptes à l'aune du nouveau régime financier de l'État en droit camerounais*, *op. cit.*, p. 154.

défini, à résoudre un problème social qui sur le plan politique a été défini. Dès lors, une évaluation consiste en une analyse et une appréciation systématique et transparente de la conception, de la mise en œuvre et/ou des effets⁶⁹. Elle vise à porter un jugement objectif sur la qualité de la gestion faite par les autorités administratives⁷⁰.

Cependant, elle revêt un caractère discutable, car tout en s'appuyant sur les accomplissements prévus et réalisés, elle questionne la chaîne des résultats, les processus utilisés, les facteurs liés au contexte et les liens de cause à effet pour saisir les réalisations ou leur absence. L'évaluation examine les relations qui existent entre les activités et les résultats aux fins de mettre à disposition des informations qui sont nécessaires à l'amélioration de l'efficacité d'un projet. Elle vise à déterminer la pertinence, l'impact, l'efficacité, l'efficience et la durabilité des interventions et les contributions de l'intervention aux résultats obtenus. Pour cela, elle doit fournir des informations factuelles suffisamment crédibles et fiables.

Pour renforcer l'efficacité des actions, l'évaluation n'est plus faite seulement pendant ou après, mais aussi avant. Avant la détermination des programmes budgétaires, la pratique au sein des OAIR est à l'évaluation des actions en vue d'établir leur pertinence et efficacité par rapport aux objectifs que celles-ci se fixent. Une évaluation est ainsi faite avant l'adoption du budget pour permettre de déterminer les chances de succès des programmes. En d'autres termes, ce mode d'analyse évalue les structures et procédures administratives en fonction de leur capacité à encadrer voire à résoudre une situation jugée politiquement comme problématique et inacceptable⁷¹. Par ailleurs, l'évaluation peut aussi s'appuyer sur l'analyse de l'exercice budgétaire précédent, pour faire un état des recettes et dépenses à venir en faisant un audit financier, comptable et juridique afin d'anticiper sur les éventuels risques.

En somme, l'évaluation est prospective, centrée sur les objectifs arrêtés, avec comme finalité, porter un jugement sur les effets qu'a l'intervention des différents organes des OAIR, sur la résolution des besoins de la communauté. C'est ainsi qu'elle se démarque des orientations plus managériales qui visent principalement à s'assurer que les ressources de l'administration sont utilisées conformément aux règles en vigueur et que les résultats constatés sont proportionnels aux moyens mobilisés⁷². Par ailleurs, l'évaluation apporte une autre plus-value, relative à l'amélioration du fonctionnement intrinsèque des OAIR, qui à vrai dire,

⁶⁹ *Ibidem*.

⁷⁰ Elle consiste à faire une appréciation de la façon dont les responsables gèrent leurs activités, leurs responsabilités et leurs ressources afin d'atteindre les objectifs fixés par le législateur.

⁷¹ JOST (S.), AEBY (D.), MOINAT (G.), ANTILLE (E.), « Audit de performance ou évaluation des politiques publiques Comment choisir ? », *Expert Focus* 2017 | 4, p. 217.

⁷² *Ibid.*, p. 222.

n'est pas une fin en soi, non plus *sine qua non*, mais plutôt une des conditions nécessaires, mais non suffisante, à la qualité des prestations fournies pour assurer la satisfaction des besoins exprimés par la société.

2. La planification stratégique pluriannuelle du budget

Dans l'optique d'atteindre les objectifs qu'ils se sont fixés, les OAIR, ont instauré un nouveau système de budgétisation qui emporte comme conséquence, le remodelage de la gestion et par ricochet du top management⁷³. L'objectif étant de sortir du diktat de l'immédiateté qu'impose de fait la mécanique du principe d'annualité⁷⁴. Dans ses recherches sur le terrain, M. Abdelghani BENDRIOUCH a pu identifier près de neuf méthodes de budgétisation dont la budgétisation par nature ou ligne budgétaire, utilisant l'approche incrémentale (BPN)⁷⁵, qui est usitée par les OAIR, ainsi que l'approche managériale. Ces approches sont à l'origine de la planification stratégique pluriannuelle du budget.

La planification pluriannuelle permet d'établir un lien entre les stratégies à moyen ou long terme et le budget annuel en définissant le cheminement pour atteindre les objectifs des plans ou stratégies, et en encadrant les adaptations du budget, nécessaires à leur mise en œuvre⁷⁶. Il ambitionne d'atteindre trois objectifs majeurs⁷⁷.

⁷³ La gestion budgétaire vise sur la base de prévisions calculées en fonction des conditions aussi bien internes qu'externes de l'entreprise, à établir des programmes pour une période donnée en vue de les contrôler par la confrontation avec les réalisations. La gestion budgétaire au sens moderne du terme se veut quantifiée (traduction en chiffre des objectifs de l'entreprise) et s'applique à l'ensemble de l'entreprise (l'entreprise étant considérée comme un tout, toute décision aura son impact à tous les niveaux.). La budgétisation quant à elle, peut être définie comme une expression en valeur des objectifs de l'entreprise ou tout simplement, le budget est tableau qui comporte le résultat des prévisions. Voir « Le contrôle de gestion par l'élaboration d'un système budgétaire » article consulté sur d1n7iqz6ob2ad.cloudfront.net, le 04 septembre 2020 à 09 h 29, p. 5.

⁷⁴ DEGRON (R.), « Pluriannualité et performance : droit budgétaire européen et national, fertilisation croisée », *Gestion et finances publiques*, 2017/3, n°3, p. 11.

⁷⁵ Les autres sont : la budgétisation par variabilité, utilisant l'approche du budget flexible (BPV) ; le budget à base zéro, utilisant l'approche modulaire (BBZ) ; la budgétisation par fonction, utilisant l'approche fonctionnelle (BPF) ; la budgétisation par département, utilisant l'approche bureaucratique ; la budgétisation par centre de responsabilité, utilisant l'approche participative (BPC) ; la budgétisation par activité, utilisant l'approche activité orientée objet (BPA) ; la budgétisation par processus, utilisant l'approche input output (BPP) ; la budgétisation par ouvrage, utilisant l'approche projet (BPO). *Ibid.*, p. 8

⁷⁶ COLLANGE (G.), DEMANGEL (P.) POINSARD (R.), *Guide méthodologique du suivi de la performance*, Banque Internationale pour la reconstruction et le Développement des régions du Moyen-Orient, Afrique du Nord, département du développement économique et social, Novembre, 2006, cité par LARHILD (A.) « L'apport de la programmation budgétaire pluriannuelle dans la modernisation de l'État », *OCDE*, article disponible sur www.institudesfinances.gov.lb. Consulté le 19 janvier 2021, à 16h04, p. 4.

⁷⁷ Tout d'abord, le premier objectif consiste à renforcer la discipline budgétaire dans sa globalité, incluant la pérennité des politiques budgétaires et sectorielles, tout en s'assurant de la compatibilité de l'impact des politiques budgétaires avec les ressources financières de l'État et le cadre macroéconomique.

Le document cadre ou stratégique est un outil servant de lien entre les politiques générales et le budget annuel au sein des OAIR, sur une période donnée. C'est un document prospectif et prévisionnel, basé sur un projet à long terme dans le cadre de réalisation de certains objectifs par les OAIR. Sur le plan régional, la planification stratégique pluriannuelle est basée sur un document cadre budgétaire, mettant l'accent sur « *l'engagement continu de l'Union africaine pour réaliser les aspirations de l'Agenda 2063 et son premier Plan décennal de mise en œuvre* »⁷⁸. De ce fait, la prospective de vision de développement de l'UA s'étend à l'horizon 2063, la planification stratégique quant à elle, va de cinq⁷⁹ à six ans⁸⁰, et la programmation en tant que option retenue pour l'opérationnalisation des orientations stratégiques des ressources selon les ressources mobilisables va d'un à dix ans. Ainsi, l'organisation a opté pour l'élaboration d'un budget décennal⁸¹.

Dans le cadre sous-régional, on parle de document stratégique d'intégration régionale, qui en Afrique centrale⁸² par exemple, est une vision s'appuyant « *sur les priorités stratégiques et opérationnelles de la CEEAC et de la Communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale* »⁸³ de 2019 à 2025, avec pour ambition l'amélioration du portefeuille de la performance⁸⁴. En

Ensuite, le deuxième objectif est de consolider l'efficacité de la répartition intersectorielle des ressources par le développement de méthodes et d'outils qui assurent la relation entre les stratégies des politiques publiques et leur traduction concrète à travers le budget. Le périmètre de réalisation progressive des objectifs impliquant différents secteurs et nécessitant souvent un effort continu sur plusieurs années devient ainsi possible en plaçant le budget dans une perspective pluriannuelle.

Enfin, le troisième objectif est d'améliorer la performance opérationnelle, en renforçant l'efficacité et l'efficience dans les prestations de services publics, en donnant aux gestionnaires une plus longue perspective pour gérer leurs projets et en leur offrant un cadre de suivi de la performance. De cette analyse découle le fait que, La programmation pluriannuelle constitue le cadre de liaison qui permet aux dépenses d'être pilotées par les priorités des politiques publiques et encadrées par les réalités budgétaires. Le défi réside dans le fait de gérer avec efficacité la pression entre les besoins et les ressources disponibles. *Ibid.*, pp. 4-5.

⁷⁸ Union Africaine, *Le document cadre budgétaire 2020 de l'Union Africaine*, projet de septembre 2018, p. 2. C'est dire donc que le budget de l'UA est voté chaque année, mais basé sur des objectifs à long terme.

⁷⁹ Dans le cadre du Plan à moyen terme de la Commission de l'UA qui est compris entre 2018 – 2023.

⁸⁰ Dans le cadre stratégique pour orienter la mise en œuvre d'un programme.

⁸¹ L'UA s'est inscrite dans une stratégie d'insertion des programmes dans une perspective pluriannuelle, avec une planification portant sur une période de dix ans minimum, suivant son actualisation chaque année. Les programmes au sein de l'UA quant à eux sont quinquennaux à l'instar de du Plan d'action quinquennal de l'UA sur l'autonomisation des jeunes en Afrique à l'horizon 2019-2024, de la mise en œuvre de la stratégie de la science, de la technologie et de l'innovation pour l'Afrique (STISA)-2024. *Ibidem.*, pp. 17-18.

⁸² Son abréviation DSIR-AC.

⁸³ Groupe de la Banque Africaine de Développement-Afrique Centrale, *Document de stratégie d'intégration régionale pour l'Afrique centrale 2019-2025*, version révisée - juin 2019, p. 11.

⁸⁴ La CEMAC et la CEEAC se recoupent géographiquement, et ont des origines similaires. Néanmoins, si la CEMAC est l'héritière directe de l'Union douanière et économique de l'Afrique centrale (UDEAC), une création postcoloniale qui a pris la suite de la Fédération

introduisant la logique pluriannuelle des dépenses par la programmation, les OAIR se mettent dans une logique de permettre aux « décideurs de disposer du temps nécessaire pour réaliser une politique »⁸⁵ et aux gestionnaires de disposer d'une visibilité pour agir, traduisant ainsi l'arrimage « avec une logique économique, une logique de gestion, porteuse d'une culture de la performance »⁸⁶. C'est une approche de budgétisation qui permet aux OAIR de faire des prévisibilités adéquates dans un cadre de suivi de la performance.

Ces documents qui servent de boussole de fonctionnement aux OAIR, sont des cadres financiers, constituant des instruments de pluriannualité opérationnelle. La programmation budgétaire pluriannuelle est un outil stratégique qui permet aux OAIR « de renforcer l'efficacité et l'efficience de la dépense publique, assurant une bonne visibilité des politiques publiques, une meilleure articulation entre les programmes sectoriels à travers une programmation appropriée des crédits »⁸⁷. Si le renforcement de l'efficacité et l'efficience de la dépense publique est l'un des soucis majeurs des gestionnaires communautaires, ces derniers ne peuvent plus se limiter à un horizon budgétaire annuel même si les autorisations budgétaires données par le pouvoir politique ne peuvent l'être que dans le cadre annuel⁸⁸.

de l'Afrique-Équatoriale française (AEF) et caractérisée par un usage commun du Franc CFA, la CEEAC doit son existence à une association plus tardive d'États membres de la CEMAC avec cinq autres États africains pour former l'une des huit communautés économiques régionales (CER) reconnues par l'Union africaine. Du fait de son héritage historique, la CEMAC semble plus établie, à la fois en termes de nature même et de priorités d'action, et jouir d'une plus grande légitimité auprès des États membres. La CEEAC et la CEMAC sont toutes les deux dotées d'un vaste programme qui inclut l'intégration économique, les infrastructures, l'énergie, l'agriculture et la paix et la sécurité. Certains observateurs soulignent l'émergence d'une répartition des tâches entre la CEEAC et la CEMAC, répartition dans laquelle la CEMAC traite davantage des questions économiques et monétaires, et la CEEAC davantage des questions liées à la sécurité. Cette répartition des tâches s'explique en partie par les financements et les priorités des bailleurs de fonds. Pour plus ample explications, lire l'ECDDP, disponible sur : www.ecddp.org/pedro/backgroundpapers, publié en mars 2017. La note d'information et le document contextuel ont été préparés dans le cadre de PEDRO (Political Economy Dynamics of Regional Organisations), *Organisations régionales en Afrique : trajectoires et facteurs de changements*) un projet financé par le ministère allemand de la Coopération économique et du Développement. La CEEAC n'a pas de réalisations concrètes en matière d'intégration, mais poursuit son mandat récent de mettre en place un mécanisme de prévention des conflits et de gestion des crises en Afrique Centrale. Lire Région de l'Afrique Centrale et Communauté Européenne, *Document de stratégie de coopération régionale et Programme indicatif régional*, pour la période 2003-2007, pp10-15.

⁸⁵ KANKEU (J.), *La réforme de l'État par la performance*, Bafoussam, PUP, mars 2012, p. 57.

⁸⁶ BOUVIER (M.), ECSSLASSAN (M.-C.), LASSALE (J.-P.), *Finances Publiques*, Paris, LGDJ, coll. Manuel, 2020-2021, 19^{ème} édition, p. 23.

⁸⁷ LARHILD (A.), « L'apport de la programmation budgétaire pluriannuelle dans la modernisation de l'État », *op. cit.*, p. 3.

⁸⁸ DOUBLET (X.), DREYFUS (B.), BLASQUEZ (P.), *Guide pratique du management des organisations publiques*, éd. SEFI, 2000, cité par LARHILD (A.), *Ibidem*.

B. L'adaptation de l'exécution du budget à l'exigence de performance

Pour s'arrimer au mouvement général de modernisation des finances publiques, les OAIR se sont approprié la bonne gouvernance financière fondée sur la performance⁸⁹ et la gestion axée sur les résultats⁹⁰. Ainsi, la gestion axée sur la régularité des actes, qui induit une obligation de moyens, a cédé à la gestion fondée sur la performance qui débouche sur une obligation de résultats⁹¹, par l'efficacité des outils de prise de décisions. En conséquence, l'on assiste à la construction d'une exigence de rationalisation (1) et de contrôle en passant par l'induction de la logique de résultat (2).

1. La rationalisation et l'optimisation des choix budgétaires

Les Organisations africaines d'intégration régionale, à l'instar des États, ont inséré dans la conception budgétaire, la maîtrise des éléments coûts et stratégies et des prévisions budgétaires, question d'adopter la technique de la rationalisation des choix budgétaires.

Pour ce qui est de la rationalisation des éléments coût et stratégies. Le coût peut être défini comme « *la somme des dépenses que chaque entreprise supporte pour se procurer des ressources et mettre en œuvre le processus de production* ». Inspirée du PPBS⁹² utilisé aux États-Unis, la rationalisation des choix budgétaires a pour objectif, d'optimiser les choix budgétaires par une meilleure prise en compte, évaluation et contrôle des résultats. La méthode repose sur des outils d'analyse systémiques et bilans, cout-efficacité⁹³. Désormais au sein des OAIR, le budget est un outil de rationalisation des éléments importants du coût, consistant à ce que ces derniers soient attribués aux résultats clés⁹⁴, aux objectifs phares dont le point de

⁸⁹ La performance et la gestion axée sur les résultats sont une nouvelle orthodoxie budgétaire qui marque une évolution substantielle dans la gestion budgétaire et dont le credo est « efficacité, efficacité, économie ». Pour plus d'approfondissement, lire, STECKEL (M.-C.), *L'essentiel des finances publiques communautaires*, Paris, Gualino, 2007, 2^{ème} éd., p. 11.

⁹⁰ La gestion axée sur les résultats a apporté des approches nouvelles et conduit à la définition de nouveaux rôles et responsabilités des gestionnaires au sein des OAIR.

⁹¹ ABATE (B.), « Faut-il changer la gestion de l'État ? », *RFFP*, n°73, 2001, *Réforme des finances publiques : Réforme de l'État*, p. 188.

⁹² Appelé ainsi budget programme, il est révolutionnaire à bien des égards. Sur les origines et les caractéristiques de cette réforme, voir ANDREANI (E.), « Une révolution budgétaire ? Le planning-programming-budgeting system », *Revue de science financière*, n°3, 1968. Cité dans son article « Budget programme et rationalité de la décision publique », *Revue Économique*, vol. XIX, N°4, 1968, p. 638.

⁹³ V. BEITONE (A.), CAZORLA (A.), HEMDANE (E.), *Dictionnaire de Sciences Économiques*, Paris, Dunod, Hors collection 2019, 6^{ème} édition, p. 115.

⁹⁴ C'est ce qui ressort en tout cas du document cadre de l'Union Africaine, qui précisant les interventions dans le budget 2020, rappelle que Le budget 2020 continuera de rationaliser les éléments clés du coût pour veiller à ce que les coûts soient attribués aux résultats clés de l'Union. Cela se fera par le processus en cours de restructuration de l'Union.

convergence est l'intégration du continent sur le plan régional et sous-régional⁹⁵.

L'objectif étant de procéder à une optimisation, il sera question avant d'allouer des fonds à un programme de comparer le coût et l'efficacité des actions à entreprendre⁹⁶. Les analyses coût-bénéfice consistent essentiellement à mettre en évidence les coûts, ou désavantages, et les bénéfiques, ou avantages, que comporte chacune des différentes options politiques⁹⁷. Les stratégies ici, font référence à la budgétisation par secteurs clés pouvant produire des résultats à l'issue de l'évaluation du processus de performance de l'organisation.

À l'instar des Etats, les Organisations africaines d'intégration régionale sont ancrées dans le processus de modernisation de leur gestion financière. Cette tendance est exprimée à travers la rationalisation des prévisions budgétaires. C'est ainsi que, l'on constate au sein de ces organisations, un passage du budget de moyens⁹⁸ au budget programme. La logique empirique du budget de moyens, était fondée sur des objectifs « *dont la justification tient plus du plaidoyer que de la démonstration* »⁹⁹. Ce système d'établissement du budget avait l'effet néfaste de manquer de rationalité, même au sein des OAIR. C'est la raison pour laquelle la tendance pour une approche budgétaire par programme, a été nécessaire afin de rendre les choix budgétaires plus rationnels.

La prévision se fonde sur des données historiques pour fournir un plan global du budget dans le futur. Au sein des OAIR, le budget est établi sur la base des prévisions budgétaires rationnelles, car la performance budgétaire recherchée ici, est à la fois financière¹⁰⁰ et technique¹⁰¹. Ces

⁹⁵ Voir à cet effet, le communiqué final de la 2^{ème} réunion du Comité de Pilotage de la réforme Institutionnelle de la CEEAC tenue à Libreville le 26 juillet 2019, relatif au projet de texte révisant le Règlement Financier de la CEEAC. Ce projet de révision a pour objectif la mise en place des mécanismes de programmation, de budgétisation et suivi-évaluation au sein de cette OAIR. Lire aussi le rapport CABRI, *Le budget-programme axé sur les performances en Afrique : un rapport d'état d'avancement*, Initiative Africaine concertée sur la réforme budgétaire, 2013, pp. 33-52.

⁹⁶ ANDREANI (E.), *op. cit.*, p. 654.

⁹⁷ MCKEAN (R.-N.), « Cost-Benefit. Analysis and british defense expenditures », in PEACOCK (A.-T.), ROBERTSON (D.-J.) (éds.), *Public Expenditures Appraisal and Control*, Edinburgh, Olivier and Boyd, 1963, p. 18.

⁹⁸ Le budget de moyens dans sa logique propre, est constitué de trois éléments : d'abord la présentation du budget par destination administrative et par nature économique de la dépense. Ensuite, le financement des administrations selon leurs besoins exprimés. Enfin, le financement par un crédit minimum pour assurer le fonctionnement de chaque structure sans tenir compte de leur niveau d'activité. Pour plus d'approfondissement, voir KANKEU (J.), *La réforme de l'État par la performance*, *op.cit.*, pp. 28-36.

⁹⁹ ANDREANI (E.), *op. cit.*, p. 210. Cité par MEDE (N.), « La nouvelle gestion budgétaire : L'expérience des budgets programmes au Bénin », *Afrilex*, n°4, 2004, p. 64.

¹⁰⁰ La *performance financière* consiste à obtenir une meilleure rentabilité des OAIR à la fois sur le plan du recouvrement des contributions et de l'accroissement de leurs ressources propres. La performance financière intervient de façon limitée en ce sens que ce n'est pas la valeur actionnariale d'une politique publique qui est recherchée, mais, dans certains cas, la

Organisations ne mettent plus les moyens en fonction des besoins de leurs organes, mais procèdent à des financements par objectifs selon une analyse économique mettant « *en balance des facteurs quantitatifs pour aboutir à un rapport coût/bénéfice optimisé* »¹⁰².

À l'analyse du budget des OAIR, on peut se rendre compte de l'existence d'une budgétisation par priorisation sur la base d'instruments de prévision pluriannuelle, qui sont politiques et financiers. Sur le plan politique de la pluriannualité, la prospective, dont la méthodologie des études perspectives à long terme, fait partie des aspirations des OAIR¹⁰³.

Dans le cadre de la sous-région Afrique centrale, le document de stratégie d'intégration régionale, est une vision de la CEEAC et de la CEMAC couvrant une période de six ans¹⁰⁴. Suivant le nouveau paradigme de la pluriannualité, la référence est faite au budget programme inséré dans la gestion financière des OAIR et l'accent mis sur les cadres de dépenses à moyen terme. Ces derniers s'inscrivent dans « *un processus intégré de planification globale promu par la Banque Mondiale et l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) pour sortir des contraintes de la prévision budgétaire annuelle* »¹⁰⁵.

La mise en place d'une gouvernance de pilotage des projets au sein des OAIR, matérialise l'implémentation de la technique de la RCB. L'atteinte de la performance dépend de l'application d'une démarche de performance qui peut être définie comme étant un dispositif de pilotage des administrations ayant pour objectif d'améliorer l'efficacité de la dépense publique en orientant la gestion budgétaire vers l'atteinte de résultats prédéfinis, en matière d'efficacité socio-économique, de qualité de service, d'efficience, dans le cadre de moyens prédéterminés¹⁰⁶. Le contrôle de gestion¹⁰⁷ est ainsi l'outil de pilotage des projets au service de l'évaluation de la performance budgétaire.

valeur nette actualisée, différence entre des bénéfices et des coûts futurs, actualisés à un taux qu'il convient de définir.

¹⁰¹ La performance technique se mesure par des indicateurs physiques ou économiques : le niveau de réalisation des objectifs fixés de l'organisation, les résultats obtenus au niveau de chaque programme par secteur financés, indicateurs de qualité, de délais... La performance technique importe, en particulier au niveau opérationnel de l'exécution des politiques (des objectifs) où la recherche d'une meilleure productivité des actions menées, leur efficience, qui est un gage de la bonne utilisation des fonds alloués.

¹⁰² MEDE (N.), *op. cit.*, p. 65.

¹⁰³ L'UA a comme instrument politique de pluriannualité une prospective dont la vision est inscrite dans son agenda politique de 2063, suivant ces aspirations. Lire dans ce sens Document cadre budgétaire 2020 de l'Union.

¹⁰⁴ Cette période va de 2019 à 2025.

¹⁰⁵ MEDE (N.), *op. cit.*, p. 67.

¹⁰⁶ V. SARKOZY (N.) (dir.), *La démarche de performance : Stratégie, objectifs, indicateurs*. Guide méthodologique pour l'application de la Loi organique relative aux Lois de Finances française du 1^{er} août 2001, 2004, 51 p. Spéc., p. 14.

¹⁰⁷ Dans la définition du cadre général du contrôle de gestion, Anthony retient trois éléments essentiels ; la notion qu'un ou des buts sont décidés, l'idée que ce sont des humains qui mettent en œuvre des activités pour réaliser les buts et, finalement que pour

Le contrôle de gestion pratiqué au sein des OAIR bien qu'étant le résultat d'une activité interne, est une forme de gouvernance de pilotage des projets, qui consiste à évaluer le niveau de réalisation, et faire des ajustements en cas de besoin. Ainsi depuis les années 2000, la politique des finances publiques n'a plus pour objectif de couvrir l'augmentation des interventions, mais s'attache à en assurer un meilleur pilotage d'ensemble¹⁰⁸. Au sein de l'UEMOA, le contrôle de gestion est « *un système de pilotage mis en place par le Président de la Commission en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés, l'action développée et les résultats obtenus par un responsable de programme* »¹⁰⁹. L'Union Africaine dans le cadre du pilotage de son projet d'intégration, a mis en place un système de gouvernance par l'adoption d'une nouvelle formule d'intégration qui procède au renforcement, à la rationalisation, à la coordination et l'harmonisation des Organisations sous régionales existantes¹¹⁰. Lors de la 13^{ème} conférence des Chefs d'État et de gouvernement de la CEEAC, les membres ont décidé d'accélérer le processus d'harmonisation entre la CEEAC et la CEMAC. À ce titre, il a été mis en place un Comité de pilotage de la rationalisation des communautés économiques régionales en Afrique centrale¹¹¹.

réaliser des buts, des individus doivent travailler ensemble. En conséquence, le contrôle de gestion est composé :

- d'activités non systématiques de planification stratégique visant à définir les orientations. Des activités que réalisent les dirigeants (*leaders*) habiles à mesurer les menaces et à saisir les opportunités de l'environnement externe ; et
- d'activités systématiques de coordination et de surveillance visant pour les dirigeants à décider des activités à mettre en œuvre, à communiquer les stratégies et les tâches à accomplir, à assurer la combinaison optimale « tâche à accomplir/personne », à motiver les individus, à évaluer la performance individuelle et d'ensemble et à apporter les actions correctives au besoin. Lire dans ce sens, BRIAND (L.), *Le contrôle de gestion dans la modernité avancée : une analyse structurationniste*, Cahiers du CRISES, coll. études théoriques, février 1999, p. 4

¹⁰⁸ ARKWRIGHT (E.), BEUF (J.-L.), COURREGES (C.), GODEFROY (S.), MAGNAN (M.), MAIGNE (G.) et VASQUEZ (M.), *Les finances publiques et la réforme budgétaire*, Paris, La documentation Française, collection Découverte de la vie publique, 2008, 4^{ème} édition mise à jour, p. 24.

¹⁰⁹ Article 21 (11.2) du Règlement financier de l'UEMOA.

¹¹⁰ Pour plus d'approfondissement sur la question, lire Ousmane SARR (N.), *L'Union Africaine, Organisation d'Intégration ?*, op.cit., pp. 31-37.

¹¹¹ Ce comité de pilotage (COPIIL/CER-AC), comprend des représentants de la CEEAC et de la CEMAC, de l'Union africaine, de la Commission économique des Nations Unies pour l'Afrique et de la BAD.

Par ailleurs, la CEEAC a entamé un processus de réforme interne en vue d'être plus efficace et à même de mieux mener ses missions. La Banque a approuvé son nouveau modèle de développement et de prestation de services en juin 2016. Cette réforme lui permet de rationaliser les processus de gestion pour rehausser son efficacité, améliorer sa performance financière et accroître son impact sur le développement. Dans cette perspective cinq centres régionaux ont été mis en place, dont celui du Bureau régional de développement et de prestation de services pour l'Afrique centrale qui couvre les six pays de la CEMAC et la RDC. Le Burundi et le Rwanda, qui appartiennent à la CEEAC, sont couverts par le Bureau régional de développement et de prestation de services pour l'Afrique de l'Est, tandis que l'Angola et Sao Tomé-et-Principe, aussi membres de la

Le contrôle de gestion comme outil de pilotage, est ainsi un système de gouvernance qui permet la surveillance et l'évaluation de la mise en œuvre des différents projets arrêtés au sein des OAIR. C'est sa raison d'être, puisqu' « *il faut pouvoir déterminer si les résultats sont atteints, si les ressources sont utilisées adéquatement et si l'organisation produit ce pour quoi elle a été créée* »¹¹². Ainsi, par la mise en place du contrôle de gestion en tant qu'outil de pilotage des projets, l'on constate au sein de ces Organisations que, la dépense est désormais tournée vers des préoccupations jugées essentielles pour le citoyen et surtout, pour le développement économique et social¹¹³.

Pendant, malgré les efforts observés au sein des OAIR, pour une budgétisation par la performance, perçue comme une quête permanente, l'analyse du budget permet de relever des contrastes justifiant l'épreuve à laquelle est soumis le budget de ces organisations. L'inefficacité budgétaire constatée résulte du fait que, le contrôle de gestion effectué est un dispositif purement administratif, dépourvu de « *toute force juridique obligatoire (...), de toute sanction* »¹¹⁴. Et pourtant, l'objectif du contrôle est la gestion, consistant à savoir ce qui se passe au sein d'une organisation, ce qui a été fait et permet d'apporter les ajustements nécessaires¹¹⁵. Pour y arriver il faut nécessairement revoir, réexaminer le dispositif de contrôle interne des OAIR pour une meilleure responsabilisation des différents acteurs.

Suivant cette analyse, l'on se rend compte de l'objectif louable des OAIR, de transformer leur système financier de gestion par l'adoption de nouveaux mécanismes de budgétisation. C'est une évidence que la performance est recherchée au sein des OAIR, puisqu'elles se sont lancées dans l'appropriation des outils de la bonne gouvernance financière, qui « *implique pour la 'doxa' dominante, adhésion et mise en œuvre d'un certain nombre des standards* »¹¹⁶.

CEEAC, sont rattachés du point de vue des opérations au Bureau régional de développement et de prestation de services pour l'Afrique australe, Document de stratégie pour l'intégration régionale 2019-2020, *op. cit.*, p. 25.

¹¹² PROULX (D.), « Le contrôle et la gestion : Tradition et autres possibilités », in *Management des organisations publiques : Théorie et applications*, Québec, Presses de l'Université du Québec, 2008, 2^e édition, p. 156.

¹¹³ GUILLAUME (H.), GUILLAUME (D.), SILVENT (F.), *Gestion publique, l'État et la performance*, Paris, Dalloz, 2002, pp. 135 et s.

¹¹⁴ QUEROL (F.), « Contrôle administratif », In *Finances publiques*, Paris, Ellipses, 2009, p. 88.

¹¹⁵ Par le contrôle sur la gestion, il faut pouvoir déterminer si les résultats sont atteints, si les ressources sont utilisées adéquatement et si l'organisation produit ce pour quoi elle a été créée. Pour y parvenir, il faut aussi savoir si les employés travaillent bien, si les budgets sont respectés et s'ils sont appropriés et si les résultats obtenus correspondent aux besoins de l'usager. Lire PROUX (D.), *Management des organisations publiques. Théorie et applications*, Québec, Presses de l'Université du Québec, 2008, 2^{ème} édition, p. 156.

¹¹⁶ Ces standards font référence à la transparence, l'efficacité, l'efficience, la performance, la sincérité des comptes publics, et responsabilité managériale. Lire ORSONI (G.), « De l'esprit de réforme et de quelques fondamentaux », in *Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration*, *op. cit.*, p. 402.

En consacrant la notion de programme et ses congénères¹¹⁷, les OAIR ont pris toute la mesure de la tâche qui est la leur actuellement, centrée sur des objectifs à atteindre. Au sein d'elles, l'on a fait le choix sur les indicateurs de résultats pouvant permettre « *de mesurer la performance réalisée dans l'atteinte des objectifs* »¹¹⁸. Au sein de la CEMAC-CEEAC, le suivi de la mise en œuvre du DSIR-AC 2019-2025, se fait sur la base d'un cadre de mesure des résultats, « *résume, entre autres, les principaux éléments de la chaîne de causalité des interventions sectorielles de la Banque, depuis les intrants jusqu'aux effets à court ou moyen terme et à l'impact* »¹¹⁹.

Il est disposé dans le règlement financier de l'UEMOA, que « *ces programmes sont associés des objectifs précis, arrêtés en fonction de finalités d'intérêt général et des résultats attendus. Ces résultats, mesurés notamment par des indicateurs de performance, font l'objet d'évaluations régulières et donnent lieu à un rapport annuel de performance élaboré en fin d'exercice budgétaire par la Commission* »¹²⁰. La préparation du budget au sein des OAIR intègre la logique de l'atteinte des objectifs fixés, car en mettant l'accent sur les résultats, cela leur permet de maîtriser le plafond budgétaire par départements suivant leur aptitude à atteindre les cibles et l'impact de leurs programmes ou projets conformément aux buts et objectifs¹²¹.

2. La réalisation du contrôle par l'induction de la logique de résultat

La notion de contrôle ne bénéficie pas encore en droit, d'une définition claire et surtout précise. La lueur d'espoir sur un essai définitionnel nous vient de la doctrine, qui a énoncé certains éléments pouvant permettre d'identifier un contrôle¹²². En matière de finances publiques, le contrôle renvoie à « *l'idée de vérification, c'est-à-dire, le fait de s'assurer qu'une chose est bien telle qu'on l'a déclaré ou telle qu'elle doit être par rapport à une norme donnée* »¹²³. Dans le cadre des OAIR, le contrôle de performance budgétaire fait appel à l'« *évaluation financière, évaluation des performances du personnel, évaluation des conséquences écologiques et sociétales, évaluation de*

¹¹⁷ On fait référence ici à l'ensemble éléments entrant dans le champ du programme, à l'instar du budget opérationnel de programme, du responsable des programmes etc.

¹¹⁸ KANKEU (J.), *La réforme de l'État par la performance*, Bafoussam, PUP, mars 2012, p. 62.

¹¹⁹ Groupe de la Banque Africaine de Développement-Afrique Centrale, *op. cit.*, p. 41.

¹²⁰ Article premier du Règlement n° 01/2018/CM/UEMOA portant Règlement Financier des Organes de l'Union Économique et Monétaire Ouest-Africaine.

¹²¹ Voir Document cadre de l'Union Africaine, *op. cit.*, p. 24.

¹²² C'est dans cette lancée que, le Professeur André BARILARI pour plus de clarté procède à un diptyque notionnel. Il fait observer que, ce concept a deux composantes, à savoir « rôle » et « contre », le rôle faisant référence à un registre tenu en double dont l'un sert à vérifier l'autre. *Les contrôles financiers, administratifs et juridictionnels*. Cf: BILOUNGA (S.-T.), *La réforme du contrôle de la dépense publique au Cameroun*, Thèse de Doctorat/ Ph.D en Droit Public, Université de Yaoundé II, 2009, p. 5.

¹²³ FABRE (J.-F.), *Le contrôle des finances publiques*, Paris, PUF, 1968, p. 8.

programmes, de projets comme en matière de gestion publique »¹²⁴. L'objectif étant de constater si les programmes ont été réalisés de manière efficiente, l'efficience constitue la première dimension de la performance¹²⁵. Dans le cadre particulier des finances publiques, l'efficience met en relation les résultats atteints avec les ressources financières utilisées. Elle désigne également le rapport entre les résultats obtenus et les moyens utilisés¹²⁶. L'efficience des outils de prise de décision, renvoie à un ensemble de mesures qui ayant fait l'objet d'analyse, est susceptible de produire les effets escomptés. Ces outils de prise de décisions reflètent « *directement l'influence ou la manière dont le pouvoir se traduit en action* »¹²⁷, au sein des OAIR.

Le libéralisme politique et économique ayant eu un impact considérable sur les Etats, a ouvert une nouvelle ère dans la gestion des finances de ces dernières. Celle-ci est marquée par la recherche de la qualité dans la gestion budgétaire¹²⁸. Les standards de bonne gestion budgétaire et financière sont élaborés, de nouveaux instruments d'évaluation des finances publiques sont définis¹²⁹; l'efficience des outils de prise de décision s'est alors avérée importante dans la gestion des finances des OAIR. Le constat est ainsi fait, sur la base des outils favorisant l'érection des décisions efficientes.

Les organisation africaines d'intégration régionale pour décider de l'attribution des crédits, font une analyse qui sur le plan économique est un instrument d'optimisation des dépenses, la comparaison des demandes budgétaires sur la base de leurs avantages relatifs¹³⁰, la définition des objectifs qui déterminent les différentes politiques qu'elles pourraient atteindre, c'est la phase du planning¹³¹. La phase *programming* leur permet

¹²⁴ PESQUEUX (Y.), « La notion de performance globale », article de janvier 2004 en ligne sur le site <https://www.researchgate.net/publication/46478757>, consulté le 8 novembre 2020 à 21h 45.

¹²⁵ Il s'agit de la capacité d'une unité de produire des résultats en consommant le moins de ressources possibles. Cette dimension de la performance ne concerne que la sphère de la production. Cf. SOGUEL (N.-C.), « La budgétisation au service de la performance avant et après la nouvelle gestion publique », *IDHEAP*, 2008, p. 4

¹²⁶ La recherche d'une plus grande efficience consiste à garantir un niveau de service équivalent au moindre coût.

¹²⁷ L'analyse de la prise de décision est un des moyens d'étudier les rapports de force. Certes, les décisions n'expriment pas directement le pouvoir. COX (R.-W.) JACOBSON (H.-K.), « L'analyse de la prise de décision », *Revue Internationale des Sciences Sociales*, Vol XXIX, n°1, 1997, p. 125.

¹²⁸ Cf. NGOUNMEDJE (F.-M.), « Loi de règlement et contrôle de l'exécution du budget : contribution à l'étude de la pertinence de la loi de règlement dans les Etats d'Afrique noire francophone », *RAFIP*, n°3-4, 2018, p. 110.

¹²⁹ *Ibidem*.

¹³⁰ La procédure budgétaire à ce niveau permet aux OAIR de comparer les demandes budgétaires sur la base de leurs avantages respectifs. En effet, dans la mesure où les ressources budgétaires sont limitées, il ne suffit pas de justifier une demande de crédits par le fait que le résultat sera utile. Lire SOGUEL (N.-C.), « La budgétisation au service de la performance avant et après la nouvelle gestion publique », *op. cit.*, pp. 11-13.

¹³¹ ANDREANI (E.), « Budget de programme et rationalité de la décision publique », *op. cit.*, p. 646.

de faire des choix stratégiques qui sont traduits en termes financiers après comparaison, elles ne retiennent pour chaque objectif que la meilleure option. Dans cette perspective, la programmation au sein des OAIR, leur permet de « *minimiser les doubles emplois au niveau des activités dans tous les départements et organes* »¹³². C'est ainsi que l'introduction de la performance au sein des OAIR constitue une déconstruction de la structuration classique du budget « *fondée sur l'approche des moyens pour instaurer la nouvelle approche orientée vers les résultats* »¹³³.

Les Organisations africaines d'intégration régionale tout comme les Etats, sont à la recherche de la performance budgétaire, qui est une exigence de la nouvelle gestion publique partant du postulat selon lequel, le budget doit produire les effets escomptés. Cette position est à l'origine de l'adoption d'un système budgétaire fondé sur le modèle incrémental et managérial, qui s'est enrichie d'une donnée nouvelle qu'est la rationalisation budgétaire.

Cependant cela s'avère insuffisant puisque les finances publiques étant en mouvement, subissent également les chocs macroéconomiques, qui montrent à suffisance qu'au sein des OAIR, la budgétisation par la performance est contrastée. En effet, des résistances à la mutation vers la performance persistent.

II. Les relents de résistance à la performance du budget des OAIR

La démarche de réforme des finances publiques observée sur tous les continents, n'a pas épargné les Organisations africaines d'intégration régionale, qui ont adaptées les méthodes de gestion utilisées par les entreprises privées, à leur propre gestion, prenant modèle sur le management privé. Cependant, le processus ne s'est enclenché sans obstacles, au regard d'un certain nombre d'actions susceptibles de perfections émaillant le budget des OAIR. Ayant un impact négatif sur la performance dudit budget, ces relents sont déduits des contrastes à la fois endogènes (A) et exogènes (B).

A. Les résistances à la performance endogènes aux OAIR

La démarche de la performance au sein des Organisations africaines d'intégration régionale n'est pas chose aisée, car malgré les différentes mesures prises pour arrimer leur budget à la nouvelle gouvernance financière, il demeure des imperfections. À l'origine de ces imperfections, des contrastes endogènes aux OAIR, liés tant au déséquilibre budgétaire permanent (1), qu'aux dysfonctionnements constatés dans l'exécution desdits budgets (2).

¹³² Document cadre Budgétaire 2020 de l'Union Africaine, *op. cit.*, p. 24.

¹³³ CHEVALLIER (J.), « Performance et Gestion publique », *in réformes des finances publiques et modernisation de l'administration*, *op.cit.*, pp. 83 et s. V. aussi, BOUVIER (M.), « Inventer une nouvelle gouvernance financière publique : fonder l'État du XXI^e siècle », éditorial RFFP, n°100, 2007. pp. 3 et s.

1. Le déséquilibre budgétaire permanent

À l'instar des Etats, les OAIR font également face à un certain nombre de facteurs ayant un impact négatif sur la performance de leur budget, avec pour cause principale, l'incidence des aléas financiers multiples. Du fait de cette situation, il est prévu généralement la gestion des risques de mise en œuvre, et les mesures d'atténuation.

Les aléas financiers mettant à mal la performance budgétaire au sein des Organisations africaines d'intégration régionale sont multiples. Nous pouvons citer entre autres, le non-respect du paiement des contributions statutaires, raison pour laquelle dans le Document cadre de l'Union Africaine, il est fait mention de ce qu'elle « *continuera à encourager les États membres à verser leurs contributions statutaires au début de l'année pour veiller à ce que l'Union exécute ses programmes sans éprouver des problèmes de décaissement tardif des fonds* »¹³⁴. Les retards dans le décaissement des fonds, du fait du non-respect par les organes de la date de soumission de leurs différents rapports, la fragmentation de la mobilisation des ressources domestiques et le renforcement des partenariats public-privé¹³⁵, sont autant de défis auxquels font face les OAIR, qui impactent sur la performance de leur budget.

L'environnement macroéconomique et socio-économique des États membres des OAIR, a un impact potentiel sur leur capacité de respecter leurs obligations de financement. La forte dépendance de l'Afrique sur les produits primaires agricoles et minéraux et le faible niveau des activités de fabrication industrielle sont autant de facteurs à l'origine du déficit budgétaire constaté au sein de ces Organisations. Les faibles prix des produits de base et le protectionnisme croissant n'ont pas aidé la croissance de l'Afrique, et ce, favorisé par la chute des prix des produits de base notamment le pétrole.

Ainsi pour que l'Afrique puisse maintenir une croissance économique positive pour rendre plus performant son budget, une priorité essentielle est d'accélérer la profondeur et le rythme de l'intégration régionale afin de faciliter des échanges plus importants, d'accroître la diversification et la croissance durable, de créer des marchés plus vastes, de mutualiser le capital humain et les ressources naturelles et de tirer parti des différents avantages comparatifs des pays africains¹³⁶.

2. L'imprévisibilité des dépenses

En finances publiques, l'élaboration d'un budget signifie le préparer d'une part et l'adopter d'autre part aux fins de son exécution pour qu'il

¹³⁴ Document Cadre, *op. cit.*, p. 14.

¹³⁵ Document de Stratégie, *op. cit.*, p. 28.

¹³⁶ Commission de l'Union africaine, « Aperçu de la CUA au titre de l'exercice financier clos le 31 décembre 2016 », in *Rapport annuel consolidé et états financiers de la Commission de l'Union Africaine au titre de l'exercice financier clos le 31 décembre 2016*, *op. cit.*, p. 16.

puisse produire les résultats attendus¹³⁷. En l'absence de ce dernier élément, il faut y déceler des imperfections en amont, à l'élaboration, du fait de la recrudescence des déséquilibres budgétaires, de l'inadaptation des ressources aux dépenses et à l'évaluation complexe des coûts de certaines missions des OAIR.

S'il y a une remarque à faire sur le budget de ces organisations, c'est le fait qu'elles ont un penchant pour le déséquilibre budgétaire. L'on est en regret de constater que, dans le budget des OAIR, il y a toujours une inégalité entre les recettes et les dépenses. En y portant un regard attentif, l'on peut se rendre compte de ce que la conception budgétaire en leur sein est marquée par une forte croissance des dépenses, qui s'avèrent être toujours supérieures aux recettes qu'elles pourraient obtenir au cours de l'année, faisant ainsi naître un déficit budgétaire réelle au regard de la pratique financière.

Au sein de l'UEMOA, malgré le recul de 9,7% des dons des partenaires par rapport au semestre 2018, faisant baisser le déficit budgétaire au cours du semestre 2019, l'inquiétude est survenue au niveau de l'affectation des ressources mobilisées. Il a été remarqué que, les dépenses courantes de fonctionnement ont absorbé une grande partie de ces ressources, faisant augmenter de 11% les dépenses de personnels¹³⁸. Dans le cadre régional, l'Union Africaine avait enregistré au 31 décembre 2017, des recettes totales s'élevant à 621,8 millions de dollars, ce qui représente 73% des recettes totales et les dépenses totales quant à elles, par rapport aux recettes à la date du 31 décembre 2017 s'élevaient à 78%¹³⁹. Dans le budget des OAIR, au titre des principales catégories budgétaires, l'on note une attention particulière accordée au budget-programme, qui constitue l'essentiel du financement¹⁴⁰. Néanmoins, il est nécessaire de faire le constat selon lequel, si les dépenses sont sans cesse croissantes, c'est parce que les recettes ne cessent également d'augmenter au fil des ans.

Les Organisations africaines d'intégration régionale à l'instar des Etats, sont confrontées au problème de l'inadaptation, de la mauvaise

¹³⁷ BESSALA (G.), *Ajustement Structurel et Droit Budgétaire Camerounais : contribution à l'étude des Droits Budgétaires des États Africains sous Ajustement Structurel*, Thèse de Doctorat/Ph.D en Droit Public, Université de Yaoundé II, 2017, p. 235.

¹³⁸ Ces dépenses ont été évaluées à 2309,1 milliards FCFA. Même les dépenses d'investissements ont augmenté de 7,9%, ainsi que de 11,7% les transferts et subventions pour un coût de 1260,3 milliards FCFA. Il en est également de même pour du service de la dette qui a augmenté de 20,8%. Cf. LINGE (I.), « UEMOA : les recettes fiscales consolidées des Etats membres se sont améliorées de 14,8% au premier semestre 2019 », *Agence Ecofin*, 23 septembre 2019. Consulté le 18/03/2021 à 00h 48 sur <https://www.agenceecofin.com/finances-publiques>.

¹³⁹ Document Cadre Budgétaire 2020 de l'Union Africaine, *op. cit.*, p. 7.

¹⁴⁰ En 2018, le budget total approuvé de l'Union s'élève à 778.156.518 dollars US (Assembly decision AU/Dec.642 (XXIX) y compris les budgets complémentaires approuvés par la Décision EX.CL/Dec.986 (XXXII) Rev.1 et PRC/Rpt (2-2018)) au titre des principales catégories budgétaires.

allocation ou attribution des fonds à certaines dépenses. C'est un problème sérieux dans la budgétisation au regard des multiples difficultés que traversent les contributeurs du fait des différentes crises économiques, sécuritaires, sanitaires, etc., qui secouent le continent africain en particulier et le monde en général.

L'inadaptation découle du fait que, l'affectation des ressources à certaines dépenses ne correspondent pas, ou mieux, s'avère parfois dérisoire au regard de l'importance des activités à mener durant un exercice, et non prévues dans le budget annuel. Fonder par exemple le financement des opérations de maintien de la paix sur les contributions des Etats-membres et des partenaires internationaux n'est pas stratégique, car les Etats africains font face à des crises ne leur permettant pas dans la plupart des cas, de s'acquitter de leur engagement vis-à-vis des OAIR ou de le faire tardivement.

Les Organisations africaines d'intégration régionale prévoient le financement de certaines dépenses sur la base des recettes provenant de leurs activités connexes d'investissement, qui sont le plus souvent confrontées au problème de chômage grandissant, de la non maîtrise de la croissance démographique, de la baisse de productivité agricole, du manque de nourriture et d'autosuffisance. Les dépenses relativement ciblées, sont celles relatives aux opérations de maintien de la paix qui sont financées en grande partie par les contributions statutaires des Etats membres et des partenaires internationaux. Cette prévision est toujours source de problème pour les OAIR, dans la mesure où, les contributions arrivent en retard, les obligeant à recourir à des comptes et fonds de réserves ou à des demandes de crédits supplémentaires¹⁴¹. Pourtant, la gestion actuelle des finances publiques basée sur la nouvelle gestion axée sur les résultats, met un point d'honneur sur les priorités, en reliant « *dépenses et objectifs, et garantir que les fonds dépensés ont généré les résultats escomptés, (...). Elle comprend trois dimensions : les capacités fiscales et budgétaires, la recevabilité et la réactivité* »¹⁴². Ce qui devrait en principe encourager les OAIR à développer des techniques d'administrations de génération des ressources pouvant leur permettre de s'autofinancer sans attendre les participations externes.

¹⁴¹ Le budget estimé au sein de l'Union Africaine pour 2016 était de 416 867 326 \$ (à l'exclusion du budget de la Mission de l'UA en Somalie. Du montant de 416 867 326 \$, 150 503 875 dollars US étaient réservés pour les coûts d'exploitation et 266 363 451 \$ pour la mise en œuvre des programmes. Un total de 169 833 340 \$ devait provenir des contributions des États membres et 247 033 986 \$ proviendraient de partenaires internationaux [Assemblée/AU/Dec. 577 (XXV)], ce qui laissait un déficit de financement de 149 266 824 \$ dans le budget-programme. La CUA a été autorisée à solliciter un montant supplémentaire de 70 552 314 \$ auprès des partenaires du programme. Cf: Union Africaine, *Rapport annuel consolidé et états financiers de la commission de l'union africaine au titre de l'exercice financier clos le 31 décembre 2016*, p. 12.

¹⁴² SHARPLES (S.), TELLIER (C.), « Réformes des finances publiques en Afrique et nouveaux mécanismes d'aide et d'allègement de la dette », *Afrique contemporaine*, Vol 3-4, n°223-224, pp. 251-270.

Les prévisions budgétaires relatives aux dépenses de personnel sont également victimes de cette inadaptation des ressources puisqu'elles conduisent généralement à des augmentations ou diminutions réglementaires découlant par exemple, « *du reclassement ou du déclassement des postes, du recrutement, des promotions, des départs en retraite, des augmentations de traitement annuelles* »¹⁴³. C'est ainsi qu'elles sont obligées de procéder à des ajustements, car « *comme dans le cas des augmentations de dépenses dues à l'inflation, les prévisions relatives aux augmentations réglementaires sont corrigées en fonction des décisions susceptibles d'entraîner une augmentation ou une diminution imprévue des dépenses concernées* »¹⁴⁴.

Les OAIR ont des missions qu'ils s'assignent dès leur création. Il n'est donc pas anodin de voir les objectifs, consignés dans l'Acte et Protocole constitutif sous forme d'objectifs à atteindre. Faisant partie intégrante de la démarche de la performance, en tant qu'élément constitutif, la définition d'objectif est un choix des domaines d'action prioritaire¹⁴⁵, « *une fin mesurable, quantifiable que l'on se propose d'atteindre dans un délai donné* »¹⁴⁶, plus précisément, un but qu'elles se fixent, formulé *in abstracto*¹⁴⁷. Étant fait *in abstracto*, il se révèle donc complexe d'évaluer les coûts de certains d'entre eux. C'est ce qui justifie le fait que, bien que considéré comme un acte prévisionnel, il reste que certains événements de par leur nature et leurs effets échappent à la règle de la prévisibilité et de la rationalité¹⁴⁸.

Les missions des OAIR sont prédéfinies à l'avance, mais le problème constant de la mise en œuvre objective de ces dernières reste le financement, qui au préalable est fixé de façon théorique, mais s'avère souvent limité sur le plan pratique. La mission dont l'évaluation des coûts a toujours été complexe est celle relative à la sécurité et à la paix. Le budget relatif aux opérations de maintien de la paix est toujours source de complexité, au regard de l'étendue des interventions desdites Organisations, et surtout de la recrudescence des conflits qui présente l'Afrique comme un continent crisogène.

Pour une mission de paix au sein du continent, se pose le problème des interventions puisque l'Union Africaine par exemple ayant une compétence élargie et surtout régionale dans le domaine, est concurrencée par les Communautés économiques régionales (CER) qui, au fil des ans,

¹⁴³ SCHUMM (S.), « L'établissement du budget dans les organisations du système des Nations Unies », *op. cit.*, p. 27.

¹⁴⁴ *Ibid.*, p. 28.

¹⁴⁵ ELHAMMOUMI (A.), *La gestion axée sur la performance : le cas de la fonction achat du ministère de l'Éducation nationale et de ses opérateurs*, *op. cit.*, p. 9.

¹⁴⁶ MAZOUZ, LECLERC (B), TARDIF (M. J.B), *La gestion intégrée par résultat*, Québec, Presses de l'Université de Québec, 2008, p. 174.

¹⁴⁷ CATTEAU (D.), *Droit budgétaire - comptabilité publique : LOLF et GBCP*, Paris, Hachette Livre 2014, p. 45.

¹⁴⁸ WEBER (L.), *L'analyse Économique des dépenses publiques, fondements et principes de la rationalisation des choix budgétaires*, Paris, PUF, coll. Economie d'aujourd'hui, 1978, pp. 20-45.

« ont investi le champ politique et se sont appropriées la responsabilité du maintien de la paix et de la sécurité dans leur espace territorial »¹⁴⁹. Cette situation est aussi à l'origine, puisque le manque de coordination et surtout d'harmonisation fait en sorte durant l'évaluation du coût de la mission, il est quasiment de savoir à hauteur de combien pourra contribuer chaque organisation.

L'implication des hommes politiques est aussi un frein à la performance budgétaire du point de vue de l'élaboration car, le processus de financement se résume trop souvent à une lutte d'influence politicienne pour favoriser tel ou tel projet¹⁵⁰, sans forme constructive. Généralement, les fonds alloués dans le cadre des missions de paix sont votés en fonction des crises du moment, et une estimation est souvent faite en ce qui concerne les éventuels conflits à venir. L'Union Africaine par exemple a mis en place un Fonds pour la paix¹⁵¹, qui se trouve souvent insuffisant, limité. Pour pallier à la carence de ce Fonds, l'Union en vertu du Protocole du Conseil de Paix et de Sécurité, a prévu un fonds fiduciaire renouvelable afin de constituer une réserve disponible en cas d'urgence et de priorités imprévues¹⁵².

B. Les résistances à la performance exogènes aux OAIR

L'implémentation de la nouvelle gouvernance financière publique démontre que l'intégration de la gestion axée sur les résultats à la gestion financière et au processus budgétaire ne va pas de soi¹⁵³. Si à l'origine, l'intervention des bailleurs était principalement financière, elle s'est transformée depuis les PAS des années 1980, et surtout 90, et a entraîné un changement du modèle de gestion budgétaire et financière¹⁵⁴, qui n'a pas épargné les OAIR. C'est dans ce sillage que, mettant en œuvre les

¹⁴⁹ GUEUYOU (M.), « Articulation normative des systèmes africains de maintien de la paix et de la sécurité », *In La paix et la sécurité internationales*, Communication présentée lors d'un atelier conjoint de l'Observatoire politique et stratégique pour l'Afrique (OPSA) et du Groupe de réflexion, tenu à Paris le 13 novembre 2002.

¹⁵⁰ SHARPLES (S.), TELLIER (C.), « Réformes des finances publiques en Afrique et nouveaux mécanismes d'aide et d'allègement de la dette », *op. cit.*

¹⁵¹ Le Fonds pour la paix est un capital, une ressource de financement des missions de paix et autres activités en lien avec la paix et la sécurité. Ce fonds est alimenté est alimenté à partir du budget normal, des contributions volontaires des Etats membres, des partenaires et d'autres sources, telles que : le secteur privé la société civile, des particuliers, et d'autres activités connexes de l'Union résultant de la collecte de fonds.

¹⁵² Le barème de financement du fonds fiduciaire renouvelable est déterminé par les organes directeurs compétents de l'Union sur recommandation du Conseil de Paix et de Sécurité. L'Union dispose également d'un Fonds de réserve, qui finance les compléments budgétaires, les dépenses additionnelles non inscrites au budget. Ce fonds fiduciaire est un autre compte, une ressource extrabudgétaire permettant de « prendre d'autres mesures afin de faire face aux augmentations de dépenses imprévues ». Cf. SCHUMM (S.), « L'établissement du budget dans les organisations du système des Nations Unies », *op.cit.*, p. 26.

¹⁵³ BATONON (B.), *Les systèmes financiers publics des Etats de l'UEMOA à l'épreuve de la nouvelle gouvernance financière publique*, Thèse de Doctorat en Droit Public, Université Panthéon-Sorbonne - Paris I, 2016, p. 206.

¹⁵⁴ *Ibidem.*

objectifs de performance, ces dernières se trouvent confrontées à certaines difficultés, qui de manière globale, renvoient aux limites structurelles (1) et conjoncturelles (2).

1. Les limites structurelles

Les Organisations africaines d'intégration régionale ne sont pas exemptes de toute responsabilité issue de ce *statu quo*, qui annihile la performance de leur budget. La structuration de ces organisations renseigne à suffisance sur les imperfections ou les résultats déplorables observés sur le plan budgétaire. À l'origine de ces bémols structurels, l'absence de règlement des engagements financiers, et d'un contrôle spécifique de performance budgétaire.

Ces Organisations sont victimes du vide juridique résultant du non encadrement normatif du système de financement de leurs activités par les différents acteurs. Toute procédure de financement d'une organisation est normalement soumise à un règlement qui sur le plan financier, constitue la norme encadrant l'engagement des différents contributeurs. L'engagement est une action consistant à mettre en gage, de se lier par une convention. Au sens strict, elle est une « *manifestation de volonté par laquelle une personne s'oblige. Il est une source de l'obligation* »¹⁵⁵. En droit financier, « *Acte ou fait juridique faisant naître à l'encontre d'une personne publique une obligation génératrice d'une charge budgétaire* »¹⁵⁶. C'est un acte qui doit être consigné par écrit, manifestation d'une consolidation solennelle de la confiance servant de base dans la collaboration financière qui sur le plan des finances publiques internationales, doit faire l'objet d'un encadrement réglementaire.

L'absence de règlement des engagements financiers est à l'origine des problèmes de performance du budget au sein des OAIR. Le non-respect des délais de versement des contributions, et même le non versement des contributions par certains Etats membres, ainsi que des partenaires internationaux, sont autant de maux qui ralentissent le processus d'atteinte des objectifs que se fixent ces organisations, lesquels mettent leur budget à l'épreuve de la performance¹⁵⁷. L'on fait ainsi le constat déplorables selon lequel, les OAIR ont choisi comme approche d'incitation au respect des engagements financiers, des recommandations

¹⁵⁵ GUINCHARD (S.), DEBARD (T.) (dir.), *Lexique des termes juridiques*, Paris, Dalloz, 2017-2018, 25^{ème} éd., p. 863.

¹⁵⁶ *Ibid.*

¹⁵⁷ À titre de droit comparé, le Comité des contributions de l'ONU a établi un barème des quotes-parts, selon plusieurs critères. Ce barème est révisé périodiquement sur le conseil du Comité. Il sert de base au barème de nombreuses organisations, qui l'ont adapté en fonction de leurs caractéristiques et de leur composition. À l'OACI par exemple, 75 % des contributions sont calculés conformément au barème de l'ONU, les 25 % restants étant basés sur l'importance de la flotte aérienne de chaque pays, déterminée d'après leurs services aériens internationaux. À l'OMI, 90 % des contributions sont calculés en fonction du tonnage de la marine marchande, et 10 % seulement sont basés sur le barème de l'ONU. Cf: SCHUMM (S.), *L'établissement du budget dans les organisations du système des Nations-Unies*, *op.cit.*, p. 15.

qui figurent dans la plupart des cas, dans les documents cadre qui n'ont aucune force contraignante.

Or, si les contributions faisaient l'objet d'un encadrement juridique, le simple fait pour un État membre ou un partenaire international de s'engager financièrement aurait produit des effets de droit. Ainsi, le non-respect engagerait immédiatement la responsabilité de l'acteur défaillant dans le cadre d'une procédure pour un recours en manquement devant des instances spécifiques. En effet, en tant que mécanisme palliatif de l'absence de réciprocité en droit de l'intégration¹⁵⁸, le recours en manquement se pose comme une solution à la crainte d'une inefficacité du droit de l'intégration, du fait, notamment, de la mise « *bors du jeu* » de la réciprocité¹⁵⁹. Dans le cadre de la CEMAC, le recours en manquement est clairement posé par le traité révisé CEMAC qui précise en son article 4 qu'en cas de manquement par un État aux obligations qui lui incombent en vertu du droit communautaire, la Cour de Justice peut être saisie en vue de prononcer les sanctions dont le régime sera défini par des textes spécifiques¹⁶⁰.

Dans le domaine de la physique, la performance est considérée comme un effet "utile" au regard de l'objet qui est le sien, d'où la référence possible à la définition du Larousse : « *Ensemble des qualités qui caractérisent les prestations (...)* »¹⁶¹. De ce fait, pour qualifier une prestation de qualitative et surtout de quantitative¹⁶² il faut qu'elle fasse l'objet d'un contrôle spécifique de performance par des instances externes, autonomes et indépendantes, à l'instar du Parlement et de la juridiction financière. Ce qui n'est pas le cas au sein des OAIR où les organes en charge de l'exécution performante des programmes, sont confondus à ceux en charge du contrôle. Bien que l'Union africaine dispose d'un Conseil de vérificateurs externes qui n'exerce ses compétences que sur les comptes¹⁶³, il n'en

¹⁵⁸ KAMTOH (P.), *Introduction au système institutionnel de la CEMAC*, Yaoundé, Afrédit, 2014, p. 180.

¹⁵⁹ BATIA EKASSI (S.), *L'institution supérieure de contrôle des finances publiques au Cameroun*, Thèse de Doctorat/Ph.D, Droit Public, Université de Yaoundé II, 2017-2018, p. 214.

¹⁶⁰ Voir TATY (G.), « Le recours en manquement d'Etat de l'article 4 du traité révisé de la CEMAC : Analyse critique » Troisième rencontre inter-juridictionnelle des cours communautaires de l'UEMOA, la CEMAC, la CEDEAO et de l'OHADA, Dakar, mai 2010, pp. 2-5. Lire également TEZCAN (E.), « La responsabilité des Etats membres vis-à-vis des particuliers pour violation du droit communautaire et sa mise en œuvre par les juridictions nationales », *RBDI*, n°1996-2, pp. 517-518.

¹⁶¹ PESQUEUX (Y.), « La notion de la performance globale », *Forum International ETHICS*, Tunis, décembre, 2004, p. 6.

¹⁶² L'étude quantitative d'une prestation s'opère par rapport à l'atteinte des résultats.

¹⁶³ En vertu du Règlement financier (FRR), le conseil effectue des vérifications externes des comptes de l'UA, des comptes de la CUA y compris des fonds fiduciaires, des fonds de projets et des fonds spéciaux, et veille à ce que ces vérifications soient conformes aux normes et aux lignes directrices en matière d'audit internationalement reconnues. Le Conseil fait rapport au Conseil exécutif de l'UA par le biais du Comité des représentants permanents de l'UA (COREP). Cf: Union Africaine, *Rapport annuel consolidé et états financiers de la Commission de l'Union Africaine au titre de l'exercice financier clos le 31 décembre 2016*, p. 24.

demeure pas moins que c'est l'organe en charge de l'exécution qui effectue ses propres contrôles, et n'est responsable que devant un organe politique¹⁶⁴.

Cependant, étant donné que le souci d'une bonne administration de la chose publique exige un éclatement du pouvoir¹⁶⁵, il faudrait faire intervenir dans la chaîne d'exécution des opérations budgétaires¹⁶⁶, de nouveaux acteurs. L'éclatement de pouvoir tel que conçu sous le revers de la séparation des pouvoirs au sein de l'État, ne constitue que l'extension du principe de la séparation des fonctions dans les finances publiques par l'introduction de nouveaux gestionnaires, qui apporte en matière de gestion financière, la garantie d'une grande lisibilité et efficacité de l'action publique, bref d'une performance de l'action publique¹⁶⁷.

Cependant, cette centralisation ou conservation du contrôle de performance est une épine à la performance budgétaire car, à sens unique, interne aux administrations des OAIR, et par ricochet trop subjectif, irrationnel. C'est dans ce sillage que le rôle de l'institution parlementaire étant obsolète, devrait être revalorisé. Il en est de même de la juridiction des comptes qui n'étant visible que sur le plan sous-régional, n'a pas pour compétence d'exercer un contrôle de la performance budgétaire au sein des OAIR. Cette absence de contrôle de performance par ces instances spécifiques ne permet pas d'avoir une vision claire sur l'évolution budgétaire et le niveau de réalisation des objectifs.

2. Les limites conjoncturelles

Les OAIR sont des structures qui dépendent sur le plan financier des ressources des pays membres, qui font face depuis quelques décennies

¹⁶⁴ Suivant la présentation des rapports sur la situation financière et responsabilité, *Le Président de la Commission est le premier dirigeant, le représentant légal de l'UA et le comptable de la Commission*. Cf. article 7 des Statuts de la Commission de l'Union Africaine. Toujours au sein de l'UA, le contrôle de la performance par exemple au sein de la Commission de l'Union Africaine est fait en interne, par le président de la commission, qui se trouve être en même temps l'ordonnateur et le comptable de l'organisation, ce qui est une entorse au principe de la séparation des fonctions en finances publiques. *A contrario*, au sein de l'UEMOA, le président de la commission « est l'ordonnateur principal unique des recettes de l'Union et l'ordonnateur principal des crédits de la Commission, des Fonds et des autres organes à l'exception de ceux bénéficiant de l'autonomie de gestion financière ». C'est également lui qui « produit le rapport de performance de l'Union ». Cf. Article 21 (3) du Règlement Financier de l'UEMOA.

¹⁶⁵ BOUVIER (M.), « Nouvelle gouvernance financière publique et transformations du pouvoir politique », *op. cit.*, pp. 57 et s.

¹⁶⁶ PIERUCCI, (C.), « Le choix des gestionnaires de budget opérationnel de programme. La gestion publique entre empirisme et réglementation », *In réformes des finances publiques et modernisation de l'administration, Mélanges en l'honneur du Professeur Robert HERTZOG, op. cit.*, pp. 445 et s.

¹⁶⁷ THEBAULT (S.), « La responsabilité des gestionnaires : responsabilité managériale et responsabilité juridictionnelle, approche comparée », *in* BOUVIER (M.), *La bonne gouvernance des Finances publiques dans le monde, Actes de la IV^e Université de printemps de Finances Publiques du Groupement Européen de Recherches en Finances Publiques (GERFIP)*, Paris, LGDJ, 2009, pp. 284 et s.

à de fortes crises, ainsi que de celles des partenaires devenus réticent. Le contexte structurel et la dépendance financière et géostratégique sont, entre autres, à l'origine de la piètre performance budgétaire observée au sein de ces Organisations.

Les Etats membres victimes de ces différentes crises se retrouvent souvent dans l'impossibilité de tenir à leur engagement financier, mettant ainsi en difficulté les OAIR et par ricochet la performance de leur budget. Les pays africains ont été et continuent d'être extrêmement vulnérables aux aléas des forces du marché mondial. Les changements dans l'environnement économique mondial, tels que l'effondrement des prix des matières premières, la crise financière ou d'autres développements dans les domaines politique, social et environnemental ont un potentiel énorme pour faire dérailler la trajectoire du développement en Afrique¹⁶⁸. Il en est de même des fléaux tels les conflits, l'instabilité et l'insécurité¹⁶⁹. L'on ne saurait occulter le poids négatif des inégalités sociales et économiques, les flux financiers illicites¹⁷⁰, la gestion inappropriée des diversités, l'ascendance du fondamentalisme religieux, la corruption et l'escalade du fardeau des maladies en Afrique¹⁷¹, les risques climatiques et les catastrophes naturelles. Bien que de nombreux pays africains soient stables et beaucoup plus forts aujourd'hui par rapport aux années post indépendances médiates, la menace de la fragilité de l'État persiste avec le potentiel de s'étendre aux pays voisins. La nouvelle tendance, marquée par le recours aux pratiques anti-démocratiques dans certains pays, peut avoir un effet déstabilisateur si elle n'est gérée de manière appropriée¹⁷². C'est dire que les OAIR subissent le choc de la lente croissance économique,

¹⁶⁸ Commission de l'UA, *Agenda 2063, L'Afrique que nous voulons*, Document-Cadre, septembre 2015, p. 143.

¹⁶⁹ Au cours des 50 dernières années, les pays de toutes les régions d'Afrique ont connu, à des degrés divers, des conflits et l'insécurité. L'on peut citer l'absence de pluralisme; la gestion inappropriée des diversités (ethniques, religieuses); une concurrence sévère pour les ressources rares (terrestre, minière, en eau, forestière, etc.); la gestion économique médiocre; et les catastrophes d'origine naturelle ou humaine.

¹⁷⁰ La prolifération de la piraterie maritime en Afrique est également étroitement liée à la fragilité des États. Aujourd'hui la piraterie maritime est effectuée principalement avec deux régions de l'Afrique: la Corne et le Golfe de Guinée. Tout comme le trafic de drogues, le piratage perturbe également les économies régionales. Par exemple, l'industrie touristique du Kenya a été sérieusement affectée par les activités des pirates et le gouvernement a été contraint de prendre des mesures extraordinaires. Les flux financiers illicites permettent le détournement des fonds plus que nécessaires pour le développement de l'Afrique vers d'autres régions du monde. *Ibid.*, p. 142.

¹⁷¹ Une combinaison de plusieurs facteurs, y compris la situation géographique de l'Afrique, c'est-à-dire, en grande partie la situation tropicale, la pauvreté, la malnutrition et des services d'assainissement médiocre ont exposé les pays africains à un fardeau de morbidité disproportionné par rapport à d'autres pays en développement Lire YOUSSEFZAI (F.), *Management stratégique et performance des systèmes organisationnels engagés dans la lutte contre la pauvreté*, Thèse de Doctorat en Administration, Université de Montréal, 2003, pp. I-II.

¹⁷² V. LAGADEC (P.), *La gestion des crises, outils de réflexion à l'usage des décideurs*, MCGRAW-Hill, 1991, p. 8.

l'instabilité, le sous-emploi, les inégalités, la monoproduction, ainsi que la dépendance financière et politique résultant des facteurs extérieurs à l'instar des relations de domination avec l'étranger¹⁷³.

Les contributions des États membres et des partenaires au développement demeurent la source principale de financement des activités des OAIR. Seulement, ces dernières voient leur budget mis à l'épreuve de la performance sur le plan financier et géostratégique au regard de la faible participation des États membres sur ces pans. Le fait est que, les partenaires au développement sont des bailleurs de fonds qui contribuent à près de 70% au financement des activités des OAIR¹⁷⁴. C'est à partir de 2019 que l'Union Africaine a commencé à procéder à la réduction des contributions des partenaires au développement. Elle s'est ainsi décidée, lors du vote de son budget, à réduire sa dépendance financière vis-à-vis des partenaires et renforcer son autonomie par un accroissement des contributions internes tant des États membres que de la Commission de l'Union¹⁷⁵. Ce financement participe de l'extension du « mécanisme de la conditionnalité »¹⁷⁶, imposé aux États africains pour bénéficier de l'aide internationale.

Au sein de la CEMAC et de la CEEAC, le programme portant sur l'intégration régionale est financé à plus de 80% par la BAD. Les investissements de la Banque dans les opérations régionales ont augmenté de 15% entre 2017 et 2018, atteignant 1,1 milliard de dollars américains en août 2018. La Banque prévoit même une augmentation considérable de ses investissements de 2019 à 2025, de 4,4 milliards de dollars américains dont 88 % dans l'infrastructure matérielle et 12% dans la facilitation du commerce et le renforcement des capacités¹⁷⁷. Plus récente, la crise sanitaire liée à la propagation de la pandémie de la Covid-19 que le monde traverse, est un facteur qui plombe la performance budgétaire des OAIR qui ne se sont pas préparées à un tel choc.

¹⁷³ TOURE (B.-Y.), *Afrique : l'Épreuve de l'indépendance*, Paris, PUF, 1983, pp. 126-146.

¹⁷⁴ Par exemple en 2017, les organes délibérants de l'Union Africaine avait adopté un budget dans lequel Les États membres se sont engagés à fournir 26% du budget total tandis que 74% ont été mobilisés au niveau des partenaires. En 2019, l'Union Africaine a subdivisé son budget des opérations de maintien de la paix suivant un financement majeur des partenaires (a) 11.328.753 dollars au titre des contributions statutaires des États membres b) 261.940.387 dollars à solliciter des partenaires internationaux). Source, Document Cadre, *op.cit.*, p. 8.

¹⁷⁵ Les États membres se sont engagés à fournir 41% du budget total et la Commission devait mobiliser les 59% restants des partenaires au développement, ce qui indique un accroissement des contributions des États membres de 26% en 2017 et une réduction de 15% des contributions des partenaires. Source, Document Cadre Budgétaire, *op.cit.*, pp. 6-7.

¹⁷⁶ La conditionnalité (Aide internationale) « la conditionnalité dans l'aide internationale est l'ensemble des conditions exigées par les grandes organisations économiques internationales en échange des prêts aux pays en développement ». Cf. NTSOGO MBILI (F.), *La Chambre des comptes à l'aune du nouveau régime financier de l'État en droit camerounais*, *op.cit.*, p. 4.

¹⁷⁷ AKINWUMI AYODEJI ADESINA, « Avant-propos », in *Document de Stratégie d'Intégration Régionale 2019-2025*, version révisée juin 2019, p. iv.

Conclusion

En tout état de cause, il ressort de l'analyse menée, que le système budgétaire des OAIR, recèle un clair-obscur managérial, lequel rime avec la rareté des travaux scientifiques. Ainsi, la présente étude étant un apport lumineux à l'obscurantisme relevé, fait un constat, celui de l'engagement des OAIR sur le chemin de la nouvelle gestion publique qui exige la performance. De ce fait, l'on constate que les OAIR au même titre que les Etats se sont arrimés au nouveau système budgétaire, perceptible par la recherche de la performance de leur budget, marqué par l'adoption des approches managériales incluant la rationalisation budgétaire et la logique de pluriannualité. Cette dernière, n'est qu'un volet d'une question plus large : celle de la dimension temporelle de la gestion publique¹⁷⁸, car « *le temps est à la fois une contrainte majeure et une ressource essentielle. (...)* »¹⁷⁹. La budgétisation axée sur la performance établit un lien explicite entre l'information sur les résultats et la prise de décision et cherche en théorie à récompenser les plus performants et à sanctionner les moins performants¹⁸⁰. Par ailleurs, l'un des enjeux majeurs de l'introduction de la logique des résultats au sein des OAIR, est « *de tempérer et contrebalancer la culture de moyens, naturellement forte (...) par le développement d'une culture de résultats* »¹⁸¹, obligeant ainsi les gestionnaires « *à atteindre les résultats attendus avec une économie de moyens soutenable* »¹⁸².

Cependant, la grande déception résulte du fait que, la recherche de cette performance budgétaire au sein des OAIR est sujette à controverse et confusion. Ces limites relèvent des contrastes à la fois endogènes et exogènes. Ces contrastes ne sont que des insuffisances relevées dans la budgétisation de ces Organisations à la recherche de la performance. Il en ressort qu'elles font face à des contraintes liées tant à la situation de crise ambiante dans les Etats membres en particulier, que dans le monde en général. L'inadaptation du budget au contexte dans lequel fonctionnent les OAIR est à l'origine des échecs de mise en œuvre de la démarche de performance. Ce constat emmène une certaine opinion à penser que le budget de ces organisations s'accommoderait difficilement à l'idée de performance, car leurs dirigeants seraient mal formés. Plus encore, ils seraient dominés par une mentalité traditionnelle peu conciliable avec la modernité managériale et la recherche de la rentabilité. Toute chose qui est

¹⁷⁸ Cf. CANNAC (Y.), « Quelles programmation pluriannuelle pour les dépenses publiques ? », in BOUVIER (M.) (dir.), *Innovation, Création et transformation en Finances Publiques*, Paris, LGDJ, 2006, pp. 17-20.

¹⁷⁹ *Ibidem*.

¹⁸⁰ BATONON (B.-S.), *Les systèmes financiers publics des Etats de l'UEMOA à l'épreuve de la nouvelle gouvernance financière publique*, op. cit., p. 260.

¹⁸¹ *Ibid.*, p. 172.

¹⁸² *Ibidem*.

contre-productive au regard de l'ensemble des mécanismes mis en œuvre pour améliorer la gestion au sein des OAIR¹⁸³.

Par ailleurs, suite à la crise du Covid-19, les OAIR sont appelées à un changement de paradigme budgétaire, qui devrait évoluer avec le contexte sanitaire actuel. Ces différents ajustements qui devraient avoir « *un impact sur la motivation des agents (...). Les rendre responsables de leur performance (...). Les primes à la performance doivent être conçues par ailleurs avec soin et incorporées dans les programmes de réforme* »¹⁸⁴. Malgré la construction de ce grand édifice qu'est la performance, il est perceptible des relents de résistance qui sont néanmoins perfectibles. Nonobstant les problèmes auxquels font face ces Organisations, être dans le train de la performance est possible s'il y'a de la volonté politique, et surtout de l'audace, de l'affirmation des structures internes à ces organisations. Des pistes de réflexions allant de la valorisation du contrôle parlementaire au renforcement du contrôle juridictionnel par la mise en place d'un contrôle de la gestion pourvu de sanction au sein des OAIR sont à explorer. En plus, celles-ci doivent régler les problèmes de liquidité et les questions structurelles qui, plus, compromettent la gestion budgétaire performante.

Les OAIR sont ainsi invitées à prendre en main leur destin, et à faire face aux aléas, aux contingences qui impactent sur l'efficacité de leur budget. Ainsi, en introduisant dans leurs finances la logique de performance, ces dernières modernisent leurs orientations budgétaires¹⁸⁵, pour ainsi s'arrimer à la modernité financière¹⁸⁶ au sens de ce que le Professeur Michel BOUVIER appelle, la « *gouvernance financière publique d'excellence* »¹⁸⁷. Seulement, faudrait que cet arrimage cadre, ou soit adapté au contexte, aux réalités internes, à l'environnement propre à chaque OAIR, car comme l'auteur lui-même l'a souligné, si ce n'est le cas, l'on aboutira à « *l'illusion de la réforme* »¹⁸⁸.

¹⁸³ V. NIZET (J.), PICHHAULT (F.), *Les performances des organisations africaines. Pratique de gestion en contexte incertain*, Paris, L'Harmattan, 2007, pp. 80-105.

¹⁸⁴ SHARPLES (S.), TELLIER (C.), « Réformes des finances publiques en Afrique et nouveaux mécanismes d'aide et d'allègement de la dette », *op. cit.*

¹⁸⁵ V. LEVOYER (L.), « Vers un modèle de gestion publique ? », in *Réformes des finances publiques et modernisation de l'administration...*, *op. cit.*, pp. 333 et s.

¹⁸⁶ LAURENT (M.), « Les réformes budgétaires vues par les reformes internationales », *Actes de la IIIe Université de printemps de Finances Publiques du Groupement Européen de Recherches en Finances Publiques*, Paris, LGDJ, 2007, pp. 41 et s.

¹⁸⁷ BOUVIER (M.), « Nouvelle gouvernance financière publique et transformations du pouvoir politique », in *réformes des finances publiques et modernisation de l'administration...*, *op. cit.*, pp. 57 et s.

¹⁸⁸ BOUVIER (M.), « La conduite de la réforme budgétaire dans les pays en développement : réflexion méthodologique », *Actes de la IIIe Université de printemps de Finances Publiques du Groupement Européen de Recherches en Finances Publiques (GERFIP)*, Paris, LGDJ, 2007, p. 129.

FINANCES ET FISCALITE LOCALES

*(Sous la coordination du Prof^{ES}SONO OVONO,
Maître de conférences agrégé)*

DE LA LIBERTE D'EMPRUNT LOCAL EN DROIT PUBLIC CAMEROUNAIS

Par

Eugène NZAMBOUNG

*Doctorant en Droit public
Université de Yaoundé II (Cameroun).*

RESUME

La question des libertés accordées aux collectivités territoriales décentralisées en droit camerounais est l'une de celles qui intriquent le plus la doctrine. En ce sens, l'objet de la présente réflexion est de vérifier l'existence de la liberté d'emprunt local en droit camerounais. Les principaux résultats font état de l'institution d'une liberté d'emprunt local de façade. Cette idée se vérifie par la consécration libérale de l'initiative d'emprunt local fortement entravée toutefois par la restriction conservatrice de la décision d'emprunt local.

Mots-Clés : *Libre administration - Emprunt local - Tutelle - Collectivité Territoriale Décentralisée.*

ABSTRACT

The question of the freedoms granted to decentralized territorial communities under cameroonian law is one of those that most intrigued the doctrine. In this sense, the object of this reflection is to verify the existence or not of the freedom of local borrowing in cameroonian law. The main results point to the façade institution of the freedom of local borrowing. This idea is confirmed by the liberal consecration of the local borrowing initiative, however strongly hampered by the conservative restriction of the local borrowing decision.

Keywords: *Free administration - Local loan - Trusteeship - Decentralized Territorial Communities.*

Introduction

« Jusqu'au début des années 1980, l'Etat assurait un encadrement strict de l'endettement des collectivités soucieux de maîtriser les flux financiers du secteur public local et d'orienter les décisions d'investissement. A la faveur des lois de décentralisation et de la banalisation de l'accès au crédit, les collectivités sont devenues le premier investisseur public en France tout en supportant un endettement modéré et soutenable ». Ces propos d'un auteur²²⁸⁹ sur la trajectoire de l'emprunt local en France sont-ils transposables au Cameroun ? La présente étude tente d'y apporter des éléments de réponse en appréciant l'étendue de la liberté d'emprunt local - et par conséquent de la libre administration des collectivités territoriales - en droit positif camerounais.

Le prétexte de la réflexion est l'option vraisemblablement irréversible de la décentralisation comme mode d'aménagement de l'Etat depuis près de deux décennies. Au départ, l'importante réforme constitutionnelle du 18 Janvier 1996 fait de la République du Cameroun un Etat unitaire décentralisé²²⁹⁰. La décentralisation est célébrée²²⁹¹. Thématique universelle, elle suscite à travers le monde et l'Afrique un intérêt croissant, car vectrice de démocratie et de bonne gouvernance²²⁹². Elle s'inscrit dans le cadre de la modernisation des Etats²²⁹³. Les bailleurs

²²⁸⁹ Yann DOYEN, « L'emprunt et le besoin de financement des collectivités locales : les leçons de l'histoire », *RFFP*, n°145, 2019, p. 97.

²²⁹⁰ Art.1 alinéa 2 de la loi n°96/06 du 18 Janvier 1996 portant révision de la Constitution du 02 Juin 1972 modifiée et complétée par la loi n°2008/001 du 14 Avril 2008. Option devenue irréversible, la décentralisation est d'abord implémentée par les lois dites de la décentralisation de 2004 : loi n°2004/0117 du 22 Juillet 2004 portant orientation de la décentralisation, loi n°2004/018 du 22 Juillet 2004 fixant les règles applicables aux communes, loi n°2004/019 du 22 Juillet 2004 fixant les règles applicables aux régions.

Celles-ci sont renforcées par plusieurs textes dont les lois de 2009 : loi n°2009/011 du 10 Juillet 2009 portant régime financier des collectivités territoriales décentralisées, loi n°2009/019 du 15 Décembre 2009 portant fiscalité locale. L'option de la décentralisation est confirmée et consolidée par la promulgation de la loi n°2019/024 du 24 décembre 2019 portant Code Général des Collectivités Territoriales Décentralisées (ci-après CGCTD). L'avènement de ce code tant souhaité marque une étape décisive dans la consolidation de l'Etat de droit au Cameroun. Aaron LOGMO MBELECK, « Les pouvoirs financiers des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun : regards sur la loi n°2019/024 du 24 décembre 2019 portant Code Général des Collectivités Territoriales Décentralisées », *SOLON, Revue africaine de parlementarisme et de démocratie*, n°23, 2020, p. 143.

²²⁹¹ Jean THOENIG, « La décentralisation, dix ans après », *Pouvoirs*, n°60, 1992, p. 5. Lire aussi Roger Gabriel NLEP, *L'administration publique camerounaise : contribution à l'étude des systèmes africains d'administration publique*, Paris, LGDJ, 1985, pp. 89-90 ; Suzanne NGANE, *La décentralisation au Cameroun, un enjeu de gouvernance*, Yaoundé, Afredit, 2008, p. 14.

²²⁹² BEGNI BAGAGNA, « Le principe de la libre administration des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun », *SOLON, Revue africaine de parlementarisme et de démocratie*, n°7, 2013, p. 70 ; Jean TOBI HOND, « Etat des lieux de la décentralisation territoriale au Cameroun », in Magloire ONDOA (dir.), *L'administration publique camerounaise à l'heure des réformes*, Yaoundé, Harmattan-Cameroun, 2010, p. 95.

²²⁹³ Jean-Pierre KUATE, *Les collectivités territoriales au Cameroun*, Recueil de textes, Douala, Les dynamiques locales, 2013, 4^e éd., p. 6.

de fonds internationaux en font une conditionnalité de l'aide publique au développement²²⁹⁴.

Pour EISENMANN, « *La décentralisation (...) consiste à donner à des autorités compétentes locales des pouvoirs d'action ; donc d'abord de décisions indépendantes des autorités centrales (centralisées)* »²²⁹⁵. La décentralisation traduit selon l'éminent auteur la liberté d'action des collectivités territoriales décentralisées. Cette dernière se manifeste par le principe constitutionnel de la libre administration des collectivités territoriales décentralisées. En droit camerounais, il est institué à l'article 55 alinéa 2 de la Constitution : « *Les collectivités territoriales décentralisées sont des personnes morales de droit public. Elles jouissent de l'autonomie administrative et financière pour la gestion des intérêts régionaux et locaux. Elles s'administrent librement par des conseils élus et dans les conditions fixées par la loi (...)* »²²⁹⁶.

Le cœur de la notion, la liberté, est un concept polymorphique riche de déclinaisons. Comme l'indique MONTESQUIEU, « *il n'y a point de mot qui ait reçu plus de différentes significations (...) que celui de liberté* ». La liberté échappe à toute définition, « *à la fois précise, quand à la signification et générale, quant au contenu* »²²⁹⁷. Génétiquement, le terme « liberté » dérive du latin

²²⁹⁴ Matthieu FAU-NOUGARET, *La conditionnalité démocratique. Etude de l'action des organisations internationales*, Thèse de Doctorat en droit, Université de Bordeaux 2004, 604 p. ; Jean-Louis ATANGANA AMOUGOU, « Conditionnalité et droits de l'homme », in *La conditionnalité dans la coopération internationale*, Colloque de Yaoundé, des 20-22 Juillet 2004, Université de Yaoundé II et Université de BERGAMO (Italie), UNESCO, pp. 65-81 ; « La conditionnalité dans la coopération internationale », in *La conditionnalité dans la coopération internationale, op. cit.*, pp. 117-119 ; Marcelin NGUELE ABADA « Conditionnalité et souveraineté », in *La conditionnalité dans la coopération internationale, op. cit.*, pp. 36-57 ; Maurice KAMTO, « Problématique de la conditionnalité en droit international et dans les relations internationales », in *La conditionnalité dans la coopération internationale, op. cit.*, pp. 17-23 ; Boubakari OUMAROU, « La conditionnalité, vecteur juridique de l'assistance financière du FMI au Cameroun », *Afrilex*, n°4, 2004, pp. 132-149 ; Samuel Théophile BATOUM-BANGOUE, « Démocratisation et processus budgétaire dans les Etats de la communauté économique et monétaire de l'Afrique centrale (CEMAC) : le cas du Cameroun », *Afrilex*, n°4, 2004, pp. 1-26, Gérard Martin PEKASSA NDAM, « La classification des communes au Cameroun », *RASJ*, vol. 6, n°1, 2009, p. 229 ; Cyrille MONEMBOU, « Les paradoxes de la décentralisation camerounaise : de la décentralisation à la recentralisation », *RADSP*, n°1, 2013, p. 162. Pour ce dernier, « *l'organisation décentralisée est aussi présentée comme la recette magique aux problèmes de fonctionnement de l'administration, ce d'autant plus qu'elle est une exigence des bailleurs de fonds internationaux qui considèrent les collectivités territoriales décentralisées comme le cadre pour l'excellence de résolution des problèmes des populations locales* ». Lire aussi le 11^{ème} Fonds Européen de développement, programme indicatif national qui couvre la période 2014-2020 et constitue la réponse de l'Union Européenne aux défis du Cameroun. Il se déroule autour de deux secteurs de concentration : la gouvernance et le développement rural.

²²⁹⁵ Charles EISENMANN, *Cours de droit administratif*, Tome 1, Paris, LGDJ, 1982, p. 278.

²²⁹⁶ Lire, pour plus de précisions sur cette disposition, Bernard Raymond GUIMDO DONGMO, « Les bases constitutionnelles de la décentralisation au Cameroun (Contribution à l'étude de l'émergence d'un droit constitutionnel des collectivités territoriales décentralisées) », *RGD*, 1998, pp. 87 et suivantes.

²²⁹⁷ MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, Paris, Nathan, 1997, p. 103. Lire aussi Michel VERPEAUX, « La liberté », *AJDA*, 1998, p. 144, Muhannad AJJOUB, *La notion de liberté*

libertas issu de « liber » qui signifie libre. La liberté peut s'entendre comme un bienfait suprême consistant pour un individu ou un peuple à vivre hors de tout esclavage, servitude, oppression, sujétion ou domination intérieure ou étrangère. Mieux, la liberté est une situation garantie par le droit dans laquelle chacun est maître de soit même et exerce comme il le veut toutes ses facultés. Plus encore, la liberté est un exercice sans entrave garanti par de droit de telle faculté ou activité²²⁹⁸.

L'adjonction du substantif administration à la liberté permet d'obtenir la libre administration, principe cardinal de la décentralisation²²⁹⁹. Seulement, la notion est fuyante. Le professeur Jean BOULOUIS²³⁰⁰ souligne son ambiguïté en parlant d'une notion « *plus prometteuse que précise* ». Le Professeur Nicaise MEDE pour sa part pense qu'à l'évidence, la libre administration se mesure plus qu'elle ne se définit²³⁰¹. Pour Louis FAVOREU et André ROUX²³⁰², la libre administration doit être perçue comme la liberté d'être et d'agir. Cette liberté implique une liberté à la fois institutionnelle et fonctionnelle. L'autonomie institutionnelle indique l'existence à côté de l'Etat d'autres personnes morales de droit public qui s'administrent librement par des conseils élus. L'autonomie fonctionnelle quant à elle traduit l'existence d'attributions effectives reconnues aux

contractuelle en droit administratif français, Thèse de Doctorat en Droit Public, Université de Paris II, Panthéon-Assas, 2016, p. 15.

²²⁹⁸ Gérard CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 2018, 12^e éd., p. 1305. Dans ce sens, l'article 4 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen du 26 Août 1789 pose que « *la liberté consiste à faire tout ce qui ne nuit pas à autrui. La liberté consiste à pouvoir faire tout ce qui ne nuit pas à autrui. Ainsi l'exercice des droits naturels de chaque homme n'a de bornes que celles qui assurent aux autres Membres de la société, la jouissance de ces mêmes droits. Ces bornes ne peuvent être déterminées que par la loi* ». L'article 5 ajoute que « *la loi n'a le droit de défendre que les actions nuisibles à la société. Tout ce qui n'est pas défendu par la loi ne peut être empêché, et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas* ». Lire aussi Olivier DUHAMEL et Yves MENY (dir.), *Dictionnaire constitutionnel*, Paris, PUF, 1992, pp. 596-597.

²²⁹⁹ BEGNI BAGAGNA, « Le principe de la libre administration des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun », *op. cit.*, p. 83.

²³⁰⁰ Jean BOULOUIS, « Réflexion et commentaires. Une nouvelle conception institutionnelle de l'administration territoriale », *A.J.D.A.*, 1982, p. 304 ; Christophe LAJOYE, « La valeur constitutionnelle de la liberté contractuelle », *CRDF*, n°1, 2002, p. 119. Rarement un principe qualifié de fondamental n'aura donné lieu à autant de réflexions autour de sa signification comme c'est le cas de la libre administration des collectivités territoriales. Sa consécration pour la première fois dans la constitution française du 27 octobre 1946 n'a pas atténué les déceptions sur la notion et les attentes demeurent toujours aussi grandes que les espoirs suscités lors de la proclamation de cette liberté locale. Landry NGONO TSIMI, *L'autonomie administrative et financière des collectivités territoriales décentralisées : l'exemple du Cameroun*, Thèse de Doctorat, Université de Paris-Est Créteil Val-de-Marne, 2010, p. 119.

²³⁰¹ Nicaise MEDE, « L'autonomie retenue, étude sur le principe de la libre administration des collectivités territoriales en Afrique de l'ouest francophone », *African Administrative Studies*, n°73, 2009, p. 3.

²³⁰² Louis FAVOREU et André ROUX, « La libre administration des collectivités territoriales est-elle une liberté fondamentale ? », *CCC*, n° 12, (Dossier : le droit constitutionnel des collectivités territoriales), 2002, 8p, www.conseil-constitutionnel.fr, consulté le 10 Décembre 2020 à 13h.

collectivités territoriales décentralisées. La libre administration se décline donc en termes d'autonomie des collectivités territoriales décentralisées²³⁰³. Cette autonomie peut être administrative et surtout financière. Selon le Doyen Georges VEDEL, « *l'autonomie financière est non seulement la possibilité théorique d'avoir un patrimoine et de le gérer, mais aussi la possibilité pratique pour l'organisme décentralisé de se procurer des ressources et de choisir leur emploi* »²³⁰⁴. Les collectivités territoriales ne peuvent exercer leurs attributions effectives sans un minimum d'autonomie financière, « *celle-ci s'avère donc indissociable de la libre administration* »²³⁰⁵.

De ce point de vue, la réussite de la décentralisation est tributaire d'une bonne politique de financement. Elle peut être schématisée selon le Professeur Gérard Martin PEKASSA NDAM en la trilogie conception-implémentation-évaluation²³⁰⁶. La décentralisation ne serait donc qu'un leurre si les collectivités territoriales n'étaient pas dotées de moyens financiers appropriés²³⁰⁷. Or, en matière de finances locales au Cameroun, on assiste à une raréfaction des ressources. On est donc, dans ce contexte de paupérisation généralisée de collectivités territoriales au regard de la faiblesse des ressources financières locales²³⁰⁸, autorisé avec le Professeur Michel BOUVIER à dresser le constat d'une crise des finances locales²³⁰⁹.

²³⁰³ BEGNI BAGAGNA, « Le principe de la libre administration des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun », *op. cit.*, pp. 72-73.

²³⁰⁴ Georges VEDEL, *Droit administratif*, Paris, PUF, 2000, 15^e éd., p. 462, Sylvie NGUECHE, *La formation de l'autonomie financière des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun*, Thèse de Doctorat/Ph.D en Droit Public, Université de Yaoundé II, 2015, p. 29 et ss ; Landry NGONO TSIMI, *L'autonomie administrative et financière des collectivités territoriales décentralisées : l'exemple du Cameroun*, *op.cit.*, 2010, pp. 171 et ss.

²³⁰⁵ Loïc PHILIP, « L'autonomie financière des collectivités territoriales », *CCC*, n°12. 2012, p. 152 ; John R. KEUDJEU de KEUDJEU, *Recherche sur l'autonomie des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun*, Thèse de Doctorat/Ph.D en Droit Public, Université de Douala, 2012, p. 354. Ainsi, l'Etat doit respecter l'autonomie financière des collectivités locales, corolaire de leur libre administration. Celle-ci suppose que ces collectivités disposent d'un niveau de ressources suffisant leur permettant d'exercer pleinement leurs compétences, et qu'elles conservent une marge d'appréciation dans l'utilisation de ces ressources, autrement dit, dans la détermination des dépenses. Louis FAVOREU, Patrick GAÏA, Richard GHEVONTHIAN, Jean-Louis MESTRE, Otto PFERSMANN, André ROUX, Guy SCOFFONI, *Droit constitutionnel*, Paris, Dalloz, 2019, 21^{ème} éd., p. 532.

²³⁰⁶ Gérard Martin PEKASSA NDAM, « La place de l'administration dans les politiques de la décentralisation et de la gouvernance locale au Cameroun », *Enjeux, Bulletins d'analyses géopolitiques pour l'Afrique Centrale*, n°45/46, 2012, p. 14.

²³⁰⁷ Jean Pierre KUATE, *Les collectivités territoriales au Cameroun*, Recueil de textes, *op. cit.*, p. 16.

²³⁰⁸ A ce sujet, il faut regretter pour l'heure une inapplication du CGCTD sur la dotation générale de la décentralisation. L'article 25 du Code est sans équivoque ; d'après cette disposition, « (...) il est institué une dotation générale de la décentralisation destinée au financement partiel de la décentralisation.

1. La loi de finances fixe, chaque année la fraction des recettes de l'Etat affectée à la dotation générale de la décentralisation mentionnée à l'alinéa 1 ci-dessus.

2. La fraction mentionnée à l'alinéa 2 ci-dessus ne peut être inférieure à quinze pour cent (15%) ».

²³⁰⁹ Michel BOUVIER, *Les finances locales*, Paris, LGDJ, 2020, 18^e éd., p. 11. Les ressources des CTD représentent avant la réforme du nouveau code de la décentralisation moins de

Seulement, les études de la doctrine relatives à l'autonomie financière des CTD au Cameroun s'appesantissent rarement sur l'emprunt local²³¹⁰. La présente étude se propose d'y remédier en envisageant l'emprunt local sous le prisme de la libre administration des collectivités territoriales. Au préalable, un éclairage sémantique de la notion d'emprunt local s'impose. Génétiquement, le vocable emprunt dérive du verbe latin populaire *impromutare*²³¹¹. Il signifie l'action d'obtenir une somme d'argent à titre de prêt et le produit obtenu²³¹². Pour le Doyen Gaston JEZE, l'emprunt est un « *procédé pour se procurer de l'argent* »²³¹³. Paul-Marie GAUDEMET et Joël MOLINIER le définissent comme « *le procédé qui permet (aux personnes publiques) de se procurer des ressources en promettant aux souscripteurs qui les apportent volontairement divers avantages tels que le paiement d'intérêts et le remboursement futur* »²³¹⁴. Le critère organique est prédominant. La présence d'une personne morale de droit public dans l'opération d'emprunt suffit à en faire un emprunt public au Cameroun. L'emprunt local est donc la forme d'emprunt conclue par une collectivité locale²³¹⁵. Ce dernier est ignoré parce que perçu comme n'ayant ni la même finalité ni la même dignité que l'emprunt de l'Etat²³¹⁶. Comme le souligne le Doyen Maurice HAURIUO, « *la dette publique de l'Etat(...) est au premier chef une opération de gestion destinée à assurer l'exécution des services publics* » tandis que « *les dettes*

5% du budget de l'Etat et moins de 1% du PIB. Barthélémy KOM TCHUENTE, *Le Cameroun : La décentralisation en marche*, Yaoundé, Presses universitaires de Yaoundé, 2013, p. 27.

²³¹⁰ On peut évoquer néanmoins quelques études sur l'emprunt local. Dans ce sens lire Sylvie NGUECHE, *La formation de l'autonomie financière des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun*, *op.cit.*, pp. 499-531 ; Arsène TCHIENO TIMENE, *Recherche sur les mécanismes juridiques de financement des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun*, Thèse de Doctorat/Ph.D en Droit Public, Université de Dschang, 2017, pp. 333-377 ; Guy Arsène NYANGOE, *Le financement des budgets des personnes publiques par les titres publics dans les Etats francophones d'Afrique*, Thèse de Doctorat/Ph.D en Droit Public, Université de Yaoundé II, 2018, 509 p. ; Arsène TCHIENO TIMENE, « Réflexion sur le recours à l'emprunt local par les CTD au Cameroun », *Revue panafricaine des sciences juridiques comparées*, n°012, 2019, pp. 85-135 ; Alexis ESSONO OVONO, « L'autonomie financière des collectivités locales en Afrique Noire francophone. Le cas du Cameroun, de la Côte d'Ivoire, du Gabon et du Sénégal », *Afrilex*, 2^e numéro spécial, 2012, p. 8. ; Christian KUATE SOBNGWI, *Les enjeux de l'émission obligataire par les CTD : le cas de la communauté urbaine de Douala*, Mémoire DESS, Institut des Relations Internationales du Cameroun, 2006, 110 p. ; *Revue Africaine des finances locales*, Numéro spécial, L'emprunt des collectivités locales d'Afrique subsaharienne, 2008, pp. 28-29.

²³¹¹ Gérard CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, *op.cit.*, p. 331.

²³¹² Eugène NZAMBOUNG, *L'emprunt public au Cameroun*, Mémoire de Master Recherche en Droit Public Interne, Université de Douala, 2013-2014, p. 5.

²³¹³ Gaston JEZE, *Cours de finances publiques 1928-1929*, Paris, Giard, 1929, p. 211.

²³¹⁴ Paul-Marie GAUDEMET et Joël MOLINIER, *Finances publiques*, Tome 1, Budget/Trésor, Paris, Montchrestien, 1996, 7^e éd., p. 487.

²³¹⁵ Jean-Claude DUCROS, *L'emprunt de l'Etat*, Paris, L'Harmattan, 2008, pp. 16-25.

²³¹⁶ Antoine SIMON, *Les emprunts des collectivités territoriales et la libre administration*, Mémoire de Master II, Administration et droit de l'action publique, Faculté de Droit de Grenoble, 2015, p. 6.

départementales et communales, ne donnent pas lieu à inscription sur un grand livre et sont considérées (...) comme contractées pour la vie civile »²³¹⁷. Seulement, ce discours traditionnel rompt avec la pensée actuelle en France où l'emprunt local finance à plus de 70% le budget d'investissement public²³¹⁸. Cela s'explique notamment par la liberté effective des CTD en matière d'emprunt local dans cet Etat²³¹⁹. En effet, pour être effective, la libre administration suppose que les collectivités locales puissent disposer d'instruments tant juridiques que financiers de nature à leur assurer une certaine autonomie de décision. L'emprunt local figure à la fois comme un instrument juridique par la liberté contractuelle nécessaire à sa mise en œuvre et un instrument financier de renforcement de l'autonomie financière.

Or en droit camerounais, la réticence des élus locaux à user de ce mécanisme n'a d'égal que la faiblesse des ressources d'emprunt dans les budgets locaux. La présente étude jette donc un regard critique sur ce phénomène qu'elle tente d'expliquer. L'analyse de la liberté d'emprunt local n'est pas impertinente au regard de l'histoire de la décentralisation et même du droit budgétaire local Camerounais²³²⁰. La conduite rationnelle et rigoureuse de la réflexion impose toutefois de lever immédiatement une équivoque. Les liens entre l'emprunt local et la libre administration des CTD peuvent être envisagés principalement sous deux angles. La première perspective consiste à appréhender l'emprunt local comme un contrat en analysant la libre administration dans sa dynamique contractuelle. En d'autres termes, il s'agit de vérifier si dans les procédures contractuelles d'emprunt local, la libre administration est effective. La deuxième perspective consiste à envisager l'emprunt local comme ressource financière. Il s'agira alors d'analyser son incidence sur la libre administration des CTD. L'entreprise du chercheur consistera à vérifier si la ressource d'emprunt local garantit la libre administration des CTD. Mais

²³¹⁷ Maurice HAURIOU, *Précis de droit administratif et de droit public*, Paris, Dalloz, 2002, 12^{ème} éd., pp. 79-80.

²³¹⁸ Antoine SIMON, *Les emprunts des collectivités territoriales et la libre administration*, *op. cit.*, p. 14.

²³¹⁹ Michel BOUVIER, *Les finances locales*, *op. cit.*, p. 197.

²³²⁰ La ressource d'emprunt local n'est pas traditionnellement admise dans le droit positif camerounais. A titre illustratif, si la loi n°74-23 du 5 Décembre 1974 portant organisation communale reconnaît au conseil municipal la compétence de fixer les emprunts, ceux-ci sont toutefois considérés comme des recettes « *diverses et accidentelles* » (Art. 123) provenant essentiellement de l'Etat (Art. 124). Ce dernier oriente les communes vers les investissements qui lui paraissent essentiels. La création du Fonds Spécial d'Equipement et d'Intervention intercommunale (ci-après FEICOM, établissement public créé par la loi n°74/23 du 05 décembre 1974 portant organisation communale au Cameroun, organisé par le décret n°77/85 du 25 Mars 1985, puis réorganisé par le décret n°2000/365 du 11 Décembre 2000 modifié et complété par le décret n°2006/182 du 21 Mai 2006) ne change pas véritablement de perspective au regard de la dépendance du Fonds à l'égard des pouvoirs publics. Etienne Charles LEKENE DONFACK, *Finances publiques camerounaises*, Paris, Berger Levrault, 1987, pp. 383-391.

cette seconde perspective est écartée au profit de la première. Elle en est une précondition et une conséquence. Une telle orientation de l'étude permettra en filigrane d'envisager l'incidence de l'emprunt local sur la libre administration des CTD au Cameroun.

Dès lors, le problème juridique soulevé par ce sujet est celui de la réalité de la liberté d'emprunt local en droit camerounais de la décentralisation. Cette difficulté juridique se décline à travers la question centrale : **la liberté d'emprunt local existe-t-elle en droit camerounais ?** Enrichissante, la question l'est sur le double plan théorique et pratique. Au plan théorique, l'étude contribue à l'identification de la notion de libre administration et à l'exposé du régime de l'emprunt local en droit camerounais. Aussi, l'étude renseigne sur la teneur des rapports entre l'Etat et les CTD sous le prisme de l'emprunt local. Il s'agit de saisir la dialectique entre les avancées démocratiques en matière d'emprunt local dans une perspective girondine et sa tutélarisation rémanente dans une perspective jacobine. Au plan pratique, l'intérêt est sociopolitique et économique. L'étude permet d'envisager le déploiement de la démocratie locale en matière d'emprunt. Aussi, l'intérêt économique de l'étude est relatif à la pertinence de l'emprunt local comme instrument de politique budgétaire locale. Il s'agit de questionner son efficacité par rapport aux autres mécanismes de financement notamment l'impôt.

La lecture juridique normativiste par l'appréhension de la normativité législative et juridictionnelle des contrats d'emprunts locaux, conjuguée à l'analyse sociologique de la pratique contractuelle impose la formulation de la proposition théorique suivante : en droit camerounais de la décentralisation, la liberté d'emprunt local est mitigée ; l'aménagement juridique de cet emprunt témoigne d'une liberté d'emprunt relative. Cette hypothèse de la réalité mitigée de la liberté d'emprunt local se vérifie par la consécration libérale de l'initiative d'emprunt local (I) et la restriction conservatrice de la décision d'emprunt local (II).

I. La consécration libérale de l'initiative d'emprunt local

Génétiquement, l'adjectif libéral dérive du latin « *liberalis* » qui signifie noble ou généreux. Il signifie ce qui se réclame du libéralisme - politique ou économique-, qui proclame et consacre, comme principe fondamental, les libertés publiques ou la liberté du marché. Il se dit aussi d'un régime politique ou d'un système économique par opposition au régime autoritaire, dirigiste ou interventionnisme²³²¹. La consécration libérale de l'initiative d'emprunt local témoigne du déclin de l'autoritarisme²³²² et de l'émergence du libéralisme²³²³. Pour reprendre le

²³²¹ Gérard CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, op.cit., p. 1300.

²³²² La décentralisation est une institution libérale. Elle vise à promouvoir et garantir l'exercice des libertés locales. André de LAUBADERE, Jean-Claude VENEZIA, Yves GAUDEMET, *Droit administratif*, Paris, LGDJ, 2002, 17^e éd, p. 189.

Professeur GUESSELE ISSEME, à propos de la coopération décentralisée, il ne s'agit plus d'enfermer les CTD dans le mouvement liberticide de la construction nationale par l'autoritarisme. La norme juridique n'opprime plus les CTD, elle permet leur épanouissement en leur reconnaissant la liberté d'initier le recours à l'emprunt local²³²⁴. L'examen du fondement (A) et de la déclinaison (B) de cette initiative permet de s'en convaincre.

A. Le fondement libéral de l'initiative d'emprunt local

Affirmer le fondement libéral de l'initiative d'emprunt local c'est indiquer son lien génétique avec la libre administration des CTD. D'une part, l'initiative d'emprunt local se présente comme une expression de la liberté contractuelle des CTD (1) démembrement de leur libre administration. D'autre part, l'initiative d'emprunt local s'appréhende comme un moyen de renforcement de la libre administration des CTD (2).

1. L'initiative d'emprunt local comme expression de la liberté contractuelle des CTD

Pour appréhender l'emprunt local comme expression de la liberté contractuelle des CTD, il faut préalablement déterminer la notion de liberté contractuelle et indiquer son lien avec la libre administration des CTD²³²⁵. D'origine civiliste, la notion de liberté contractuelle est caractérisée par une imprécision conceptuelle. Mais sa définition procède naturellement de celle du contrat. Aux termes de l'article 1101 du Code

²³²³ Gérard Martin PEKASSA NDAM, « La consolidation de l'idéologie libérale dans le domaine des services publics au Cameroun », in Magloire ONDOA et Patrick Edgard ABANE ENGOLO (dir.), *Les fondements du droit administratif camerounais*, Paris, L'Harmattan, 2016, pp. 165-189. Il faut indiquer que le droit public camerounais de la première décennie post coloniale est indéniablement emprunt du spectre de maintien de l'ordre mettant en relief l'unilatéralité confortée par l'idéologie de la construction nationale. Celle-ci se caractérise par les abus d'un pouvoir fort, omnipotent et d'une politique jurisprudentielle restreinte en faveur de la puissance publique et de ses intérêts. Lire utilement Augustin KONTCHOU KOUOMEGNI, « Le droit public camerounais, instrument de construction de l'unité nationale », *RJPIC*, n°4, 1979, p. 417, Joseph OWONA, « L'institutionnalisation de la légalité d'exception dans le droit public camerounais », *RCD*, n°6, 1974, pp. 104-123. Mais dès la fin des années 1980, le Cameroun s'engage vers un mouvement de libéralisation de l'Etat, articulé autour de la recherche de la bonne gouvernance et de l'Etat de droit sous l'impulsion entre autres des bailleurs de fond internationaux. Lire Magloire ONDOA, « Ajustement structurel et réforme du fondement théorique des droits africains postcoloniaux », *RAJ*, vol. 2, n°1, 2001, p. 76.

²³²⁴ Lionel Pierre GUESSELE ISSEME, « L'aménagement juridique de la coopération décentralisée au Cameroun », *RADP*, n°5, 2014, p. 90.

²³²⁵ Aurélien M. POMBOUO TCHEUO, *Recherches sur les contrats des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun*, Mémoire de Master Recherche en droit public interne, Université de Douala, 2016-2017, p. 105.

civil, « le contrat est une convention par laquelle une ou plusieurs personnes, s'obligent, envers une ou plusieurs autres, à donner, à faire ou à ne pas faire quelque chose ». La réforme du code civil français²³²⁶ n'a pas changé la conception consensuelle du contrat fondée sur le dogme de l'autonomie de la volonté²³²⁷. Cette idéologie donne naissance à trois conséquences juridiques dont la première est le principe de la liberté contractuelle²³²⁸.

Premier principe du droit des contrats²³²⁹, la liberté contractuelle est selon le Doyen CARBONNIER « l'essentiel de l'autonomie de la volonté »²³³⁰. En droit privé, elle a une double dimension de fond et de forme²³³¹. En droit public, la notion reste confuse et objet de vives passions et controverses. Pour une frange doctrinale, le dogme de l'autonomie de la volonté, fondement de la liberté contractuelle est incompatible avec les personnes publiques, guidées par les principes comme la souveraineté, la compétence et l'intérêt général. Ce courant a pour idéologues Léon DUGUIT²³³², Georges VEDEL²³³³ et Jean RIVERO²³³⁴. Cette position

²³²⁶ Cette réforme est le fruit de l'ordonnance n°2006-131 du 10 Février 2016 portant réforme du droit des contrats, du régime général de la preuve des obligations. L'article 1101 nouveau du code civil définit le contrat comme un « accord de volontés entre deux ou plusieurs personnes destiné à créer, modifier, transmettre ou éteindre des obligations ».

²³²⁷ La théorie de l'autonomie de la volonté est la conséquence de la philosophie individualiste des lumières et de la doctrine du libéralisme économique. La philosophie des lumières professe que chaque homme est fondamentalement libre. Il s'en suit selon cette conception que le contrat est la source du droit par excellence en ce qu'il respecte la liberté des individus. Cette conception coïncide avec les thèses du libéralisme économique car le contrat permet d'établir les rapports individuellement les plus justes et socialement les plus utiles. Le libre jeu de la volonté individuelle réalise d'une part la justice. La volonté étant guidée par une raison infaillible, chaque contractant est le meilleur juge et donc le meilleur législateur de ses intérêts. D'autre part, il assure l'équilibre économique et la prospérité générale. François TERRE (dir.), *Droit civil, les obligations*, Paris, Dalloz, 2018, 12^{ème} éd., pp. 33-34. Pour une lecture tropicalisée du dogme de l'autonomie de la volonté lire Hervé Magloire MONEBOULOU MINKADA, « La question de la définition du contrat en droit privé : essai d'une théorie institutionnelle », *Revue de l'ERSUMA*, 2016, pp. 96-98.

²³²⁸ Les autres conséquences sont la force obligatoire du contrat et l'effet relatif du contrat. François TERRE (dir.), *Droit civil, les obligations, op.cit.*, p. 34. Lire aussi Laurent LEVENEUR, « La liberté contractuelle en droit privé. (Les notions de base autonomie de la volonté, liberté contractuelle, capacité ...) », *AJDA*, 1998, p. 678.

²³²⁹ Muriel FABRE-MAGNAN, *Droit des obligations, Tome I, contrat et engagement unilatéral*, Paris, PUF, 2008, p. 203.

²³³⁰ Jean CARBONNIER, *Droit civil, Tome 4, Les obligations*, Paris, PUF, 1996.

²³³¹ François TERRE (dir.), *Droit civil, les obligations, op. cit.*, p. 34. Quant au fond, elle s'exprime à travers une triple faculté contracter ou ne contracter ; choisir librement son cocontractant, déterminer librement le contenu du contrat. Il n'y a pas d'obligation juridique de contracter. Quant à la forme, la liberté contractuelle postule le consensualisme. Ainsi, en droit privé, l'objectif essentiel de la liberté contractuelle est de garantir un exercice libre de la volonté de chacune des parties contractantes, en leur permettant de préserver leurs propres intérêts. Muhannad AJJIOUB, *La notion de liberté contractuelle en droit administratif français, op.cit.*, p. 19.

²³³² Pour le Maître de Bordeaux, « si l'Etat est par définition une personne souveraine, il conserve ce caractère, cette personnalité dans tous les actes qu'il accomplit, aussi bien dans les actes contractuels que dans les actes unilatéraux. Par conséquent, l'Etat ne peut pas être lié par un contrat parce que, s'il était lié, sa personnalité se trouverait subordonnée à une autre. Dès lors elle cesserait d'être souveraine, puisque le

doctrinale n'emporte pas toutefois conviction au regard du développement sans cesse croissant du procédé contractuel en droit public²³³⁵. La doctrine majoritaire reconnaît d'ailleurs la compatibilité entre la liberté contractuelle et la qualité des personnes publiques. Le Doyen HAURIOU par exemple soutient que la souveraineté de l'Etat est compatible avec la volonté libre et autonome de se lier. C'est en raison de cette souveraineté que l'Etat peut limiter sa volonté en s'obligeant par le contrat²³³⁶. La liberté contractuelle en droit public peut donc être conçue comme une notion abstraite dont les éléments constitutifs sont presque similaires à ceux du droit privé²³³⁷.

Ainsi, la consécration constitutionnelle de la libre administration des CTD signifie la reconnaissance d'une réserve d'action aux collectivités territoriales. Cette compétence normative reconnue par l'Etat à ces derniers se décline comme une habilitation à leur profit de prendre les actes administratifs unilatéraux notamment réglementaires²³³⁸ et les actes administratifs bilatéraux ou contractuels. Autrement dit, la liberté contractuelle des collectivités territoriales découle de leur personnalité

propre de la volonté souveraine c'est de n'être subordonnée à aucune autre volonté ». Léon DUGUIT, *Les transformations du droit public*, Paris, Librairie Armand Collins, 1913, p. 161.

²³³⁵ Pour l'auteur, « *en droit administratif, contrairement à ce qui existe en droit civil, il n'existe pas de principe d'autonomie de la volonté. En droit civil, les individus sont libres de se déterminer sur la base de n'importe quelle situation et pour les raisons qui leur conviennent. Les motifs subjectifs des individus, dès lors qu'ils ne sont pas illicites, ni contraires à l'ordre public, justifient suffisamment l'acte (...) En revanche, en droit administratif, il n'existe pas de principe de l'autonomie de la volonté. L'administration ne doit se décider que pour des raisons de fait ou de droit objectivement établies* », George VEDEL, *Cours de droit administratif*, 1953-1954, p. 672 ; Muhannad AJJOUB, *La notion de liberté contractuelle en droit administratif français*, *op. cit.*, p. 132

²³³⁴ L'auteur rejette toute place à l'article 1134 du code civil en droit administratif. Pour lui, si le juge administratif est gardien de la légalité administrative, il n'est pas toutefois gardien administratif de la légalité. Jean RIVERO, « Le juge administratif, gardien de la légalité administrative ou gardien administratif de la légalité », in *Mélanges en l'honneur de Marcel WALINE. Le juge et le droit public*, Paris, LGDJ, 1974, p. 701.

²³³⁵ Conseil d'Etat, Rapport public annuel, *Le contrat, mode d'action publique et de production de normes*, EDCE, n°59, 2007, 398 p. Sur les usages du contrat par les CTD au Cameroun, lire Aurélien Michel POMBOUO TCHEUO, *Recherches sur les contrats des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun*, *op. cit.*, 220 p.

²³³⁶ Maurice HAURIOU, *Précis de droit administratif et de droit public*, *op. cit.*, p. 51. Le Conseil d'Etat consacre le principe de la liberté contractuelle d'une personne publique dans l'affaire CE 28 Janvier 1998 société BORG WARNER. De même c'est dans la décision n°92-316 DC, Prévention de la corruption, du 20 Janvier 1993 que le conseil constitutionnel a marqué sa volonté de protéger la liberté contractuelle des collectivités locales. Louis FAVOREU, Patrick GAÏA, Richard GHEVONTHIAN, Jean-Louis MESTRE, Otto PFERSMANN, André ROUX, Guy SCOFFONI, *Droit constitutionnel*, *op.cit.*, p. 532.

²³³⁷ Christine BRECHON-MOULENES, « La liberté contractuelle des personnes publiques », *AJDA*, 1998, p. 643.

²³³⁸ Cyrille MONEMBOU, « Le pouvoir réglementaire des collectivités locales dans les Etats d'Afrique noire francophone (les cas du Cameroun, du Gabon et du Sénégal) », *RADP*, n°4, 2014, p. 91.

juridique. Elle a un lien matériel avec leur libre administration²³³⁹. En conséquence, on peut affirmer que sans liberté contractuelle accordée aux CTD, il n'y a pas de véritable libre administration ; la seconde ne peut s'exercer sans la première car les deux sont interdépendantes²³⁴⁰. Il en résulte que l'inscription du principe de libre administration à l'article 55 alinéa 2 de la constitution infère la reconnaissance des libertés locales notamment contractuelle aux collectivités territoriales. Parmi ces libertés contractuelles figure la liberté contractuelle d'emprunt local²³⁴¹. Elle constitue un démembrement de la libre administration des CTD. La Cour des comptes de France indique à ce sujet que « *la liberté d'emprunter accordée aux collectivités locales est présentée comme la conséquence de l'application du principe de libre administration des collectivités territoriales* »²³⁴². A ce titre, l'emprunt local peut être légitimement appréhendé comme un moyen de renforcement de leur libre administration.

2. L'initiative d'emprunt local comme moyen de renforcement de la libre administration des CTD

La reconnaissance de la libre initiative d'emprunt local indique la volonté du législateur de permettre aux CTD de disposer de ressources propres. La libre administration infère notamment le libre choix des moyens de mise en œuvre et leur libre utilisation. Il faut souligner que toute liberté, pour être effective, nécessite que ses bénéficiaires dans son exercice puissent choisir les moyens de mise en œuvre et l'exercer librement. A défaut, la reconnaissance de la liberté n'est qu'une déclaration de principe, vide de conséquence juridique, de droits pour son bénéficiaire. La liberté n'est alors que formelle, dépourvue de réalité²³⁴³. Or parmi les

²³³⁹ Ainsi, la liberté contractuelle dans la mesure où elle constitue un attribut de la libre administration, s'impose au législateur. Celui-ci ne peut y porter atteinte de manière excessive sous peine de mettre en cause par la même le principe constitutionnel de la libre administration, Louis FAVOREU et alii, *Droit constitutionnel, op. cit.*, p. 531.

²³⁴⁰ C'est pourquoi le conseil d'état estime que « *la liberté contractuelle est inhérente à l'autonomie des collectivités territoriales* », Conseil d'État, Rapport public annuel, *Le contrat, mode d'action publique et de production de normes, op. cit.*, p. 176.

²³⁴¹ De même, si l'expression liberté d'emprunter ne figure pas *expressis verbis* dans le CGCTD, ce dernier ne manque pas de reconnaître le droit d'emprunter.

²³⁴² Cours des Comptes, *Rapport public thématique, La gestion de la dette publique locale*, Paris, 2011, p. 33. Consultable sur <https://www.compte.fr/publications>. La liberté contractuelle d'emprunt local est d'une part l'expression de la liberté « *d'agir ou d'action* » indiquée par les Professeurs Louis FAVOREU et André ROUX. D'autre part, elle est une déclinaison de l'autonomie administrative et financière instituée par la constitution et le CGCTD. Dans ce sens, le Professeur Mathieu CONAN soutient que la liberté d'emprunter « *est à juste titre, présentée comme la conséquence de la libre administration* », in « *L'autonomie financière des collectivités territoriales. Trente ans après la loi de décentralisation du 2 Mars 1982, état des lieux* », *AJDA*, 2012, p. 760. Lire aussi dans la même veine Antoine SIMON, *Les emprunts des collectivités territoriales et la libre administration*, Mémoire de Master II, Administration et droit de l'action publique, Faculté de Droit de Grenoble, 2015, p. 21.

²³⁴³ Christophe LAJOYE, « *La valeur constitutionnelle de la liberté contractuelle* », *CRDF*, n°1, 2002, p. 120.

moyens juridiques à disposition des CTD figure la passation des contrats avec d'autres personnes publiques²³⁴⁴ dont les contrats d'emprunts. A ce titre, l'emprunt local constitue ce que le Professeur Laurent RICHER qualifie de contrats moyens²³⁴⁵. Il permet d'apporter à la collectivité publique les moyens nécessaires à l'accomplissement de l'intérêt général. Il participe donc à l'intérêt financier des collectivités territoriales²³⁴⁶. Par le recours à l'emprunt, la collectivité territoriale étend matériellement son autonomie et finance ses dépenses d'investissement. Mieux, la finalité du recours à l'emprunt local constitue sa raison d'être. L'utilisation de l'emprunt dans la politique d'investissement est une nécessité dans un contexte où les collectivités locales sont dans l'incapacité d'assurer par elles-mêmes le financement des dépenses de la collectivité²³⁴⁷. Il s'agit de promouvoir le développement local²³⁴⁸.

C'est la raison pour laquelle le législateur consacre l'emprunt parmi les ressources des CTD. Aux termes du CGCTD, « *Les recettes des collectivités territoriales, décrites selon leur nature comprennent les recettes fiscales, le produit de l'exploitation du domaine et des services, les dotations et les subventions, les ressources de trésorerie et de financement* »²³⁴⁹. L'emprunt présente plusieurs avantages : la disponibilité immédiate des liquidités, la répartition sur plusieurs exercices des charges d'intérêts ; la garantie de l'affectation des fonds de financement d'un projet déterminé etc... L'emprunt est donc un mécanisme juridique et financier autorisé et qui nécessite d'être exploré par les CTD en ce qu'il est indispensable pour les communes ayant une capacité d'auto-financement insuffisante. Il favorise le recours à des opérations de crédits appropriés aux investissements et à l'exécution courante des budgets communaux²³⁵⁰. Par le recours à l'emprunt local la

²³⁴⁴ André ROUX, « Le statut constitutionnel des CTD », *RFDA*, 1992, p. 445. Afin de s'administrer librement et donc d'exercer leurs compétences, les CTD doivent pouvoir opter librement pour le procédé contractuel, définir les obligations réciproques des cocontractants et élaborer sans contrainte excessive, le contenu du contrat.

²³⁴⁵ Laurent RICHER et François LICHERE, *Droit des contrats administratifs*, Paris, LGDJ, 2019, 11^e éd., p. 78s.

²³⁴⁶ Frédéric ALHAMA, *L'intérêt financier dans l'action des personnes publiques*, Thèse pour le Doctorat en Droit Public, Université de Paris I, Panthéon-Sorbonne, 2011, 1064 p.

²³⁴⁷ Antoine SIMON, *Les emprunts des collectivités territoriales et la libre administration*, *op. cit.*, p. 65.

²³⁴⁸ Art.5 alinéa 2 CGCTD. L'emprunt permet à la collectivité de développer son territoire en créant une nouvelle infrastructure, un nouveau bien collectif. L'usage de l'emprunt favorise aussi un contexte de compétitivité entre collectivités territoriales.

²³⁴⁹ Art. 390 du CGCTD. Les ressources d'emprunt constituent des ressources de trésorerie et de financement consacrées à l'article 398.

²³⁵⁰ Barthélemy KOM TCHUENTE, *Le Cameroun : La décentralisation en marche*, *op. cit.*, p. 193. Le recours à l'emprunt est une option pour renforcer sensiblement les capacités d'investissement, et pour permettre aux communes de faire face aux besoins financiers liés à leur développement. Le montant important exigé par les investissements a fait de l'emprunt une ressource complémentaire mais aussi nécessaire. Antoine SIMON, *Les emprunts des collectivités territoriales et la libre administration*, *op. cit.*, p. 65. L'emprunt local se justifie au plan politique et économique. Il est un outil d'intervention politique en ce qu'il

collectivité territoriale a la possibilité de renforcer son autonomie financière en disposant de la possibilité d'emprunter aussi bien auprès des partenaires intérieurs et extérieurs²³⁵¹.

B. La déclinaison libérale de l'initiative d'emprunt local

De la lecture de la réglementation camerounaise et spécifiquement le CGCTD, il ressort que « *Les emprunts intérieurs sont autorisés par délibération de l'organe délibérant, soumise à l'approbation du représentant de l'Etat. Ils sont destinés en priorité au financement des investissements. La délibération y afférente, fixe le montant de l'emprunt. Sont interdits, les emprunts contractés auprès des personnes physiques ou morales ayant un lien direct ou indirect avec la collectivité territoriale. Les emprunts extérieurs, autorisés par délibération, soumise à l'approbation du représentant de l'Etat, sont garantis par l'Etat* »²³⁵². Il appert de cette disposition la déclinaison libérale de l'initiative d'emprunt local par sa libre conception (1) et la libre fixation de ses modalités (2) par les CTD.

1. La libre conception de l'emprunt local

La libéralisation par la norme situe les CTD au cœur du processus d'emprunt local. Il n'est plus seulement question d'assurer le respect d'une liberté individuelle mais d'instaurer et de sauvegarder l'expression des libertés des institutions infra-étatiques à l'échelon local²³⁵³. Le premier volet d'expression de ces libertés des CTD en matière d'emprunt local est la libre conception de ces contrats²³⁵⁴. Cette libre conception se décline en la préparation et en l'autorisation de l'emprunt local par les CTD²³⁵⁵. Le projet d'emprunt local est préparé par l'exécutif local, municipal ou régional compétent dans la préparation du budget²³⁵⁶. Cette préparation se

permet d'exécuter les programmes politiques des dirigeants de l'Etat et des CTD notamment à travers la réalisation des investissements. C'est une manière plus souple que l'impôt, pour les CTD, de trouver les fonds nécessaires à l'accomplissement de leurs objectifs.

²³⁵¹ Art. 399 du CGCTD. Lire aussi Christophe PIERUCCI, « Les collectivités territoriales, l'emprunt et la dette », *RFFP*, n°135, 2016, p. 2.

²³⁵² Art. 399 alinéas 1, 2, 3 du CGCTD.

²³⁵³ Lionel P. GUESSELE ISSEME, « L'aménagement juridique de la coopération décentralisée au Cameroun », *op. cit.*, p. 91.

²³⁵⁴ Arsène TCHIENO TIMENE, « Réflexion sur le recours à l'emprunt local par les CTD au Cameroun », *op. cit.*, p. 92.

²³⁵⁵ Les collectivités territoriales élaborent et votent librement leur budget aux termes de l'article 11 du CGCTD. Ainsi, la collectivité territoriale est seule responsable dans le respect des lois et règlements, de l'opportunité de ses décisions Arts. 13 alinéa 1 et 416 alinéa 1 du CGCTD.

²³⁵⁶ Intellectuellement, le maire prépare les emprunts dans la commune, art. 206 alinéa 1. Le maire de ville les prépare dans la communauté urbaine art. 248 al. 3. Le président du conseil régional prépare les emprunts dans la région, art. 312 alinéa 1. Spécifiquement dans les régions du sud-ouest et du nord-ouest, le président du conseil exécutif a compétence pour la préparation des emprunts locaux, art. 359 alinéa 1.

déroule selon un calendrier rigide et des modalités spécifiques²³⁵⁷. Matériellement, la préparation du projet d'emprunt des CTD indique une soumission de ses démembrements aux principes budgétaires de l'Etat car les finances locales font partie intégrante des finances publiques. Il s'en suit une obligation négative de soumission des finances locales aux principes juridiques énoncés par les finances de l'Etat. Logiquement, le projet d'emprunt des collectivités territoriales respecte les règles de prévision dégagées pour l'Etat. Ces principes se résument en deux axes. Le projet d'endettement local doit tenir compte de la planification budgétaire locale et du rythme d'endettement local.

Pour ce faire, chaque année l'organe exécutif de la collectivité territoriale établit un cadre budgétaire à moyen terme en fonction des hypothèses économiques réalistes²³⁵⁸. Ce cadre détermine l'ensemble des recettes et des dépenses, y compris des ressources issues de l'extérieur. Il inclut le besoin ou la capacité de financement de celle-ci, de ses établissements publics et les éléments de financement accompagnés de leur niveau global d'endettement financier. C'est sur la base de ce cadre budgétaire à moyen terme que l'exécutif établit le cadre des dépenses à moyen terme indiquant toutes les dépenses publiques de la collectivité²³⁵⁹. Ces documents sont rendus publics²³⁶⁰. Ils sont présentés à l'organe délibérant avant le 1^{er} août²³⁶¹ pour l'organisation d'un débat d'orientation budgétaire mais sans vote en séance publique sur leur base²³⁶². Le budget de la collectivité arrêté et approuvé doit être conforme à la première année de cadrage arrêté à l'occasion du débat d'orientation budgétaire²³⁶³. Aussi, cette préparation doit être conforme à la stratégie d'endettement local²³⁶⁴. La stratégie ou politique d'endettement local est une obligation communautaire²³⁶⁵. Elle vise la rationalité et la cohérence du régime d'endettement local²³⁶⁶.

²³⁵⁷ Aux termes de l'article 415 alinéas 1 et 2 du CGCTD, « *la préparation, l'adoption, et l'approbation du budget de la collectivité territoriale se déroulent selon un calendrier fixé par arrêté conjoint du ministre chargé des collectivités territoriales et du ministre chargé des finances. Ce calendrier doit être en cohérence avec le calendrier budgétaire de l'Etat* ».

²³⁵⁸ Art. 373 alinéa 1 du CGCTD.

²³⁵⁹ Art. 376 alinéa 2.

²³⁶⁰ Art. 376 alinéa 4.

²³⁶¹ Art. 374 alinéa 1.

²³⁶² Art. 374 alinéa 2.

²³⁶³ Art. 374 alinéa 3.

²³⁶⁴ Le projet de budget est accompagné par cette stratégie, art. 418 alinéa 2.

²³⁶⁵ C'est l'article 4 du titre 2 du Règlement n°12/07-UEAC-186-CM-15 du 19 Mars 2007 portant Cadre de référence de la politique d'Endettement public et de gestion de la Dette publique dans les Etats membres de la zone CEMAC qui détermine cette obligation d'élaboration d'une politique ou d'une stratégie d'endettement public. Celle-ci doit comporter les indications minimales sur la justification de l'emprunt, les plafonds d'endettement et de garanties, la structure du portefeuille des nouveaux emprunts, les termes indicatifs des nouveaux emprunts et le profil de viabilité de la dette publique pour les 15 années à venir (art. 4 alinéa 2). Cette annexe fait partie intégrante de la loi de finances (art. 4 alinéa 3). Ses orientations permettent de s'assurer que le niveau et le rythme de

Après la préparation de l'emprunt, il incombe à l'organe délibérant local d'autoriser le recours à l'emprunt local selon des dispositions de l'article 399 alinéas 1 et 3 du CGCTD²³⁶⁷. Ces emprunts peuvent être débattus au sein des commissions²³⁶⁸ pour permettre à l'organe délibérant d'avoir une connaissance claire des autorisations octroyées. Il faut préciser que cette autorisation de contracter est une condition de validité du contrat²³⁶⁹. Dans l'arrêt Commune de Montélimar, le Conseil d'Etat français énonce que « *le maire ne peut valablement souscrire un marché au nom de la commune sans y avoir été préalablement autorisé par une délibération expresse du conseil municipal* »²³⁷⁰. Il s'en suit que l'emprunt décidé par le maire sans avoir obtenu l'autorisation de contracter est nul et cette nullité est absolue. Intellectuellement, l'exécutif apprécie l'opportunité de recourir à l'emprunt pour financer un projet d'investissement. Il soumet le projet de contrat d'emprunt à l'organe délibérant avec les principales caractéristiques dudit projet. L'organe délibérant doit, comme l'a souligné le tribunal administratif de Lille dans l'affaire Commune de Pernes, mesurer l'étendue de l'engagement financier et ne pas se prononcer « *dans l'ignorance d'éléments, d'informations susceptibles d'influer sur le sens de sa manifestation de volonté* »²³⁷¹. Après cette autorisation, les chefs des exécutifs peuvent procéder à la signature du contrat. Ils sont investis du pouvoir de représenter leurs collectivités. Ils sont, à ce titre, compétents pour conclure

croissance de la dette sont soutenables, son service (à court, moyen et long termes) régulier et les objectifs de coûts et de risques réalisés (art. 4 alinéa 1).

²³⁶⁶ Seulement jusque-là, cette obligation est violée dans la pratique budgétaire locale. L'adoption et la formulation de l'obligation d'élaboration de cette stratégie par le code de 2019 peut laisser optimiste toutefois.

²³⁶⁷ Schématiquement, le conseil municipal autorise les emprunts de la commune (art. 168 alinéa 13 du CGCTD). Le conseil de communauté urbaine autorise les emprunts de la communauté urbaine (art. 244 alinéa 2). Dans la région, le conseil régional autorise les emprunts (art. 278 alinéa 12). Dans les régions à statut spécial du Nord-Ouest et du Sud-Ouest, l'assemblée régionale autorise les emprunts (art. 331 al. 2). La *House of Chiefs* délibère préalablement, mais n'émet pas un avis conforme (art. 337 alinéas 1 et 2).

²³⁶⁸ Le code institue la possibilité de création des commissions dans les organes délibérants des CTD aptes pour débattre des questions relatives à leurs compétences (art. 181 pour la commune). Les régions disposent spécifiquement de quatre commissions dont une commission des finances, des infrastructures, du plan et du développement économique compétente en matière d'emprunt (art. 282 pour le conseil régional et art. 334 alinéa 2 pour l'assemblée régionale). L'institution de telles commissions trahit la volonté législative de renforcer à l'image de l'Etat la démocratie locale.

²³⁶⁹ André de LAUBADERE, Franck MODERNE, Pierre DELVOLVE, *Traité des contrats administratifs*, Tome 1, *op.cit.*, p. 478, Frédéric ROLIN, « L'habilitation à contracter », in *Contrats publics, Mélanges en l'honneur du Professeur Michel GUIBAL*, Volume I, Université de Montpellier, 2006, pp.187-201. Voir aussi Hortense NGUEDIA MEIKEU, *Le juge et les critères du contrat administratif au Cameroun*, Thèse de Doctorat/Ph.D en Droit Public, Université de Yaoundé II, 2015, p. 64.

²³⁷⁰ CE, 13 Août 2004, Commune de Montélimar.

²³⁷¹ Tribunal Administratif de Lille, Commune de Pernes, 5 décembre 1989. Lire aussi A. TCHIENO TIMENE, *Recherche sur les mécanismes juridiques de financement des collectivités territoriales décentralisées...*, *op. cit.*, pp. 30-40.

l'emprunt au nom de la collectivité²³⁷². Cette compétence appartient à titre principal au chef de l'exécutif et peut être uniquement altérée par la suppléance. Il s'agit d'un mécanisme de remplacement qui permet à une autorité empêchée pour plusieurs raisons, absence, maladie, congés, d'être remplacée directement par une autre au sein de la même collectivité publique²³⁷³. Au demeurant, la collectivité territoriale conçoit librement l'emprunt local et fixe toujours en toute liberté ses modalités avec son cocontractant.

2. La libre fixation des modalités d'emprunt local

La liberté contractuelle dévolue aux CTD en vertu de leur libre administration fonde sur le plan matériel la libre fixation des modalités du contrat d'emprunt local. Contrairement à l'initiative de l'emprunt qui traduit la liberté contractuelle au plan formel, la détermination des modalités de l'emprunt exprime la liberté contractuelle au plan matériel. Intellectuellement, ces modalités sont le choix du cocontractant, la détermination des caractéristiques du contrat et des garanties financières rattachées au contrat.

Premièrement, il appartient à la collectivité territoriale de choisir librement le cocontractant. La seule restriction légale vise la protection du patrimoine local. Conformément à l'article 63 du CGCTD²³⁷⁴, l'article 399 alinéa 2 dispose que « *sont interdits les emprunts contractés auprès des personnes physiques ou morales ayant un lien direct ou indirect avec la collectivité territoriale* ». Cette restriction à la capacité des cocontractants vise à protéger le patrimoine des CTD contre toutes dépendances éventuelles avec un créancier.

²³⁷² Art. 13 al. 2 CGCTD. Lire aussi Benoit DELAUNAY, « La compétence des collectivités publiques pour conclure des contrats d'emprunts toxiques », in Anémone CARTIER-BRESSON, Martin COLLET, Charles-André DUBREUIL, *L'intérêt général, Mélanges en l'honneur de Didier TRUCHET*, Paris, Dalloz, 2015, pp. 143-158.

²³⁷³ Serge François SOBZE, « La suppléance du Président de la République en Afrique francophone », *RRJ-Droit prospectif*, 2019-2, pp. 849-885. L'intérim et la suppléance sont deux mécanismes de dérogation aux règles de compétence destinés à résorber les discontinuités dans l'action administrative et politique. Lire Jean-Marie AUBY, « L'intérim », *RDP*, 1966, pp. 864-883 ; Jean-Pierre CAMBY, « Intérim, suppléance et délégation », *RDP*, n°6, 2001, pp. 1605-1612. Dans un arrêt du 31 Octobre 1998, le Conseil d'Etat pose qu'à la différence de la suppléance, prévue et organisée par un texte législatif ou réglementaire, qui désigne l'autorité chargée de l'assurer, l'intérim s'exerce sans texte. L'intérimaire est la personne chargée de remplacer provisoirement le titulaire soit pendant son absence, soit entre la cessation de ses fonctions et la prise de fonction de son successeur alors que le suppléant est la personne chargée de remplacer le titulaire d'une fonction en cas d'absence ou d'empêchement de celui-ci.

²³⁷⁴ Aux termes de ce premier article sur les contrats des CTD, il est prescrit que « *les membres de l'exécutif, ainsi que le receveur de la collectivité territoriale ne peuvent, sous quelque forme que ce soit, par eux-mêmes ou par personne interposée, se rendre soumissionnaire ou adjudicataire sous peine d'annulation par le représentant de l'Etat* ».

Schématiquement, les collectivités locales peuvent conclure les emprunts intérieurs²³⁷⁵ et extérieurs²³⁷⁶. Les emprunts intérieurs sont contractés conformément aux règlements CEMAC sur la politique d'endettement public²³⁷⁷ par accord de prêt ou par appel public à l'épargne. Les emprunts sous forme d'accords de prêt sont les modalités classiques d'émission d'emprunt public. Il s'agit des contrats signés directement avec des personnes publiques ou privées. Les contrats d'emprunts des CTD peuvent être passés auprès de l'Etat ou auprès de d'autres personnes morales de droit public. Sous ce regard, il ressort du régime financier de l'Etat et des autres entités publiques que « *les prêts et avances peuvent être accordés par le ministre chargé des finances à des collectivités ou personnes de droit public dans la limite de l'autorisation donnée à cet effet en loi de finances et pour une durée déterminée qui ne peut excéder cinq ans* »²³⁷⁸. En plus de l'Etat, d'autres personnes publiques financent les CTD par des emprunts. En la matière, c'est le FEICOM qui est principalement chargé d'accorder des prêts aux collectivités territoriales. Il finance notamment les activités communales à travers le Code d'Intervention du FEICOM (ci-après CIF). Ce texte détermine les conditions de prêt²³⁷⁹. Il s'agit des prêts relatifs aux

²³⁷⁵ Art. 399 alinéa 1. L'emprunt public intérieur est défini par le règlement CEMAC portant cadre de référence de la politique d'endettement public comme : « *un emprunt contracté par les résidents d'une économie auprès d'autres résidents de la même économie* » (Art. 2). Il s'effectue donc dans l'économie locale. Il faut toutefois préciser que cette économie concerne tous les Etats membres de la CEMAC puisque cet espace communautaire est encadré par le principe de la libre circulation des personnes et des biens. Ces émissions s'effectuent par le canal des contrats publics, contrat administratif et contrat de droit de privé de l'administration. Agathe VAN LANG, Gèneviève GONDOUIN, Véronique INSERGUET-BRISSET, *Dictionnaire de droit administratif*, Paris, Sirey, 2008, 7^e éd., p. 105 ; Michel GUIBAL, « A propos d'une incertitude : la notion de personne publique contractante » in *Environnement, les mots du droit et les incertitudes de la modernité. Mélanges en l'honneur du Professeur Jean-Philippe COLSON*, Grenoble, Presses universitaires de Grenoble, 2004, p. 230 cité par Guylain CLAMOUR, « Esquisse d'une théorie générale des contrats publics », in *Contrats publics, Mélanges en l'honneur du Professeur Michel GUIBAL*, Volume II, Université de Montpellier, 2006, p. 1.

²³⁷⁶ L'emprunt extérieur est défini par le règlement CEMAC portant cadre référence de la politique d'endettement public comme « *l'emprunt contracté par les résidents d'une économie auprès de non-résidents.* » (Art. 2).

²³⁷⁷ Art. 3 alinéa 3.

²³⁷⁸ Art. 53 alinéa A de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques. Cet article reprend *mutatis mutandis* l'article 40 alinéa 3 de la directive de la CEMAC relative aux lois de finances de 2011. La même disposition précise le régime juridique de ces prêts. Ainsi, « *Les prêts et avances sont assortis d'un taux d'intérêt qui ne peut être inférieur à celui payé par l'Etat pour les emprunts et titres des marchés obligataires de même échéance ou, à défaut, d'échéance la plus proche (...)* », art. 53 alinéa 3. Mais, l'on peut naturellement se demander quelle est la nature juridique de ces contrats de prêt entre l'Etat et ses démembrés ? La jurisprudence apporte des réponses. Les contrats de prêts entre personnes publiques sont des contrats administratifs soumis à la juridiction administrative. TC 21 Mars 1923 Union des assurances de Paris, Cour de cassation, chambre civile 16 mars 1999, Chambre de Commerce et de Crédit de Valence/Crédit Local de France.

²³⁷⁹ Art. 5 du Code d'Intervention du FEICOM. De même le code précise clairement les conditions d'éligibilité au financement, la typologie des interventions, la structure des

projets sociaux d'équipements collectifs, d'équipements marchands utilitaires et les prêts au fonctionnement²³⁸⁰. A part le FEICOM, le Crédit Foncier du Cameroun participe aussi au financement des communes²³⁸¹. Aussi, les collectivités locales peuvent emprunter auprès des personnes privées, des personnes physiques ou morales. Seulement, on peut déplorer l'inexistence des emprunts bancaires pourtant véritable levier de financement des démembrements de l'Etat en France²³⁸². L'absence de ce mode de financement s'explique par la faiblesse des capacités financières et techniques de ces institutions²³⁸³.

D'autre part, les Collectivités territoriales peuvent recourir à l'emprunt sous forme d'appel public à l'épargne. Il s'agit pour elles de

concours financiers, le plafond des financements accordés, les modalités de signature des conventions, de gestion des fonds et remboursement des prêts. Les communes ou groupements ne peuvent bénéficier d'un concours financier excédant 10% du budget d'investissement du FEICOM. Les prêts sont accordés par demande motivée des maires ou des maires représentants de groupements, appuyée d'une délibération du Conseil municipal approuvée par l'autorité de tutelle et autorisant le maire ou chacun des maires à solliciter ces prêts. Institutionnellement, c'est le Comité des concours financiers du FEICOM (Décision du Conseil administratif n°00/D/FEICOM/LA du 16 novembre 2007), organe consultatif présidé par le Directeur Général qui examine les demandes de financement d'un montant supérieur ou égal à 30 millions de FCFA. Relativement aux conditions de prêt, il existe des prêts d'une durée inférieure à 2 ans à savoir les prêts de fonctionnement et les avances de trésorerie avec 9% d'intérêt. Les prêts d'équipement ont une durée inférieure à 4 ans et un taux d'intérêt de 7% et les autres prêts ont un taux d'intérêt de 6% avec une durée inférieure à 10 ans. Les prêts sont accordés après avoir analysé la capacité d'endettement des communes sur la base des trois derniers comptes administratifs approuvés. Barthélemy KOM TCHUENTE, *Le Cameroun : La décentralisation en marche, op.cit.*, pp. 370 et suivantes.

²³⁸⁰ A titre illustratif, la première et la seconde phase du projet d'assainissement de Yaoundé ont bénéficié des prêts de la coopération multilatérale. La seconde phase du projet notamment a été financée à hauteur de 20% par un prêt du Fonds Africain d'Investissement pour un montant de près de 16 milliards 592 millions de FCFA, 67% par l'Agence Française de Développement (soit près de 56 milliards 661 millions de FCFA) et 10% par l'Etat du Cameroun (soit près de 2 milliards 553 millions de FCFA). Cf. Groupe de la Banque Africaine de Développement, Deuxième phase d'assainissement du projet de Yaoundé (PADY.2), 2013, p. 4.

²³⁸¹ Il s'agit d'un établissement public doté de la personnalité juridique et de l'autonomie financière. Créé par le décret n°77/140 du 13 Mai 1977, modifié et complété par le décret n°81/236 du 17 Juin 1981, le Crédit Foncier du Cameroun représente l'instrument financier privilégié chargé de recueillir et de distribuer les fonds nécessaires à la mise en œuvre de la politique de l'habitat du gouvernement. Aussi, aux termes de l'accord de prêt n°2009/CM du 25 Janvier 1989 passé entre la Banque Mondiale et le Gouvernement du Cameroun, une ligne de crédit destinée à la création d'un système de prêt aux collectivités locales a été rétrocedée par l'Etat au Crédit Foncier du Cameroun. Barthélemy KOM TCHUENTE, *Le Cameroun : La décentralisation en marche, op.cit.*, pp. 325-326.

²³⁸² Sur l'importance de l'emprunt bancaire en France lire Michel BOUVIER, *Les finances locales, op. cit.*, pp. 213-219, Yann DOYEN, « L'emprunt et le besoin de financement des collectivités locales : les leçons de l'histoire », *op. cit.*, pp. 97-103, Christophe PIERUCCI, « Les collectivités territoriales, l'emprunt et la dette », *RFFP*, n°135, 2016, pp. 60-64.

²³⁸³ Arsène TCHIENO TIMENÉ, « Réflexion sur le recours à l'emprunt local par les collectivités territoriales décentralisées au Cameroun », *op.cit.*, p. 115 et suivantes.

recourir aux titres publics, à savoir les bons du trésor et les obligations du trésor²³⁸⁴. Théoriquement, tout comme l'Etat, ses démembrements ont la possibilité de solliciter les marchés de titres publics. L'accès direct à ces marchés impose l'autorisation préalable des ministères en charge des finances et des collectivités locales. En outre, ils doivent fournir une notice d'information soumise au visa préalable de la COSUMAF²³⁸⁵. Cette exigence est fondée sur les principes relatifs à l'appel public à l'épargne posés par l'acte uniforme OHADA sur les sociétés commerciales²³⁸⁶. Plus encore, les CTD doivent se soumettre aux autres formalités financières inhérentes à l'émission des titres publics. Il s'agit entre autres des frais généraux, des frais d'introduction des titres en bourse, de la commission d'affiliation, de la commission de capitalisation, de la rémunération des services financiers de l'emprunt et des intérêts à verser aux souscripteurs²³⁸⁷.

Outre cette hypothèse, les collectivités territoriales peuvent initier le recours aux titres publics par l'intermédiation financière. Elle s'entend du recours à un partenaire financier pour mener sur un marché réglementé une opération de lever des fonds pour le compte d'une autre personne²³⁸⁸. L'intermédiaire peut être une personne morale de droit public ou privé. On dénombre une diversité d'intermédiaires financiers parmi les professionnels du marché. Le recours à l'intermédiation financière entraîne deux options possibles pour les démembrements de l'Etat.

D'une part, ils peuvent créer une société de droit privé dans laquelle ils détiennent la majorité des parts du capital social. Il appartiendra à celle-ci d'émettre les titres puis de rétrocéder le produit aux démembrements sur la base d'une convention de financement préétablie²³⁸⁹. Aussi, les

²³⁸⁴ Le titre public peut être défini comme un titre de créance négociable émis par une personne morale de droit public. Lire Guy A. NYANGOUE, *Le financement des budgets des personnes publiques par les titres publics...*, op. cit., p. 31. Il s'agit précisément des bons et des obligations du trésor. Le règlement CEMAC portant cadre de référence de la politique d'endettement public et de gestion de la dette publique dans les Etats membres de la CEMAC est encore plus clair dans la définition de ces instruments financiers. Les bons du trésor y sont définis comme « les emprunts à échéance inférieure à 2 ans émis en permanence par l'Etat pour financer ses besoins de trésorerie ». Les obligations du trésor sont quant à eux, selon cet instrument, « le titre de créance émis par un gouvernement et dont l'échéance est supérieure à 2 ans » (art. 2). L'émission de ces titres s'effectue notamment par appel public à l'épargne (art. 3 alinéa 3).

²³⁸⁵ Art. 32 du régime général de la COSUMAF.

²³⁸⁶ Voir spécifiquement les articles 85, 86, 825 et 832.

²³⁸⁷ Guy A. NYANGOUE, *Le financement des budgets des personnes publiques par les titres publics...*, op. cit., p. 100.

²³⁸⁸ *Ibid.*, p. 102.

²³⁸⁹ A titre illustratif, la Communauté Urbaine de Douala est le seul démembrement d'un Etat membre de la CEMAC ayant eu recours à cette technique à deux reprises. Le 15 Novembre 2004, elle crée la Communauté Urbaine de Douala Finance Société Anonyme (CUD Finance S.A). Il s'agit d'une société au capital de 100 millions de FCFA dans laquelle la CUD détient 95% d'actions d'après les statuts de la société. Son objet social exclusif est l'émission des titres publics et la gestion des opérations y afférentes. Une convention entre

collectivités territoriales peuvent émettre des emprunts extérieurs à condition qu'ils soient garantis par l'Etat. Sous ce rapport, la collectivité locale peut émettre des emprunts auprès des partenaires bilatéraux, multilatéraux et commerciaux. La pratique est celle des prêts rétrocédés. Il s'agit de la signature du prêt avec les garanties de l'Etat. Intellectuellement, c'est généralement l'Etat qui signe le prêt au nom de ses démembrements avant de le leur rétrocéder. Cette pratique leur permet de bénéficier de prêts importants venant de la coopération bilatérale internationale.

D'autre part, la collectivité territoriale est libre dans la détermination des modalités du contrat d'emprunt local. Il s'agit de déterminer les caractéristiques du contrat, les clauses financières et les garanties. La collectivité négocie et fixe avec son cocontractant les clauses essentielles du contrat de prêt, les clauses financières²³⁹⁰, les clauses de protection²³⁹¹ et les garanties financières du contrat de prêt²³⁹².

D'un mot, le législateur offre aux collectivités locales la possibilité de recourir à l'emprunt par la préparation et l'autorisation des emprunts locaux. Les collectivités territoriales peuvent recourir aux accords de prêt de gré à gré ou émettre les emprunts sous forme d'appel public à l'épargne.

la CUD Finance S.A et la CUD prévoit que la CUD Finance S.A s'engage à prêter à la CUD les montants correspondants aux produits des émissions réalisées. Lire utilement Arsène TCHIENO TIMENE, *Recherche sur les mécanismes juridiques de financement des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun*, op. cit., p. 368. Seulement, cette opération s'est heurtée, malgré l'enthousiasme qu'elle a provoqué dans le monde des affaires, à différentes irrégularités. Celles-ci étaient substantiellement liées aux erreurs et contradictions sur le montage de l'opération. La commission des marchés financiers du Cameroun a dû, par décision n°07/078/CMF/06 du 18 Juillet 2006, annuler la notice d'information relative au programme d'émission de la CUD Finance S.A et a entrepris d'ouvrir les enquêtes nécessaires. Lire Daniel Ebénézer KEUFFI, *La régulation des marchés financiers dans l'espace OHADA*, Thèse en Droit, cotutelle Universités de Strasbourg et de Dschang, mars 2010, pp. 75 et suivantes ; Christian KUATE SOBNGWI, *Les enjeux de l'émission obligatoire par les CTD : le cas de la communauté urbaine de Douala*, op. cit., 110 p.

Malgré cet échec, la Communauté Urbaine de Douala a récidivé en 2018. Cette fois-ci, elle crée la Société Métropolitaine d'Investissement de Douala. Cette société anonyme devait être constituée par appel public à l'épargne d'un montant total de 10 milliards réalisés du 22 Mars au 22 Mai 2018. Il s'agit d'une société anonyme fondée pour le financement des projets importants dans la ville. Le 5 Juillet 2018, date de clôture des opérations, le chef de file *EEC Investment Corporation*, membre du groupe ECOBANK annonçait à la fermeture la souscription de 541.719 actions représentant un montant de 5,14 millions de FCFA, soit un peu plus de 50% des 10 milliards initialement visés. Voir le journal « *Investir au Cameroun* » du 02 Août 2019. L'opération connaît donc un succès relatif. Malgré celui-ci, la Communauté Urbaine de Douala envisage la mise sur place de la Société d'Etude de Douala (SEDO) grand cabinet d'étude internationale financé par appel public à l'épargne.

²³⁹⁰ Il s'agit du montant du capital, du taux d'intérêt et de la durée de l'emprunt.

²³⁹¹ Ce sont les clauses qui protègent le statut de chaque partie. Elles sont essentielles pour la protection du créancier contre les risques d'insolvabilité du débiteur et la préservation de l'intérêt financier de la collectivité publique. Elles sont nombreuses et peuvent être synthétisées en 3 catégories à savoir les définitions, les déclarations et garanties et la détermination du droit applicable.

²³⁹² Les collectivités territoriales peuvent accorder comme garanties des sûretés réelles et personnelles.

Ces emprunts sont intérieurs ou extérieurs. Seulement, cette possibilité devient rapidement presque inenvisageable par l'encadrement restrictif de la décision d'emprunt local.

II. La restriction conservatrice de la décision d'emprunt local

La libéralisation du recours à l'emprunt local est un mirage en droit camerounais. Si les collectivités locales ont l'initiative de la décision d'emprunt local, celle-ci ne peut être menée à terme à cause du mécanisme paralysant de la tutelle. Il faut au préalable signaler que la tutelle²³⁹³ est consubstantielle à toute décentralisation²³⁹⁴. Elle implique un droit de regard de l'Etat et justifie la diversité des contrôles a priori et a posteriori sur les collectivités décentralisées²³⁹⁵. Elle permet d'éviter que la liberté accordée aux collectivités territoriales ne devienne le libertinage. Elle préserve à juste titre le caractère unitaire de l'Etat seul souverain²³⁹⁶. Dans son esprit, la tutelle vise à assurer la légalité des actes posés par la collectivité²³⁹⁷. En matière d'emprunt local, cela implique la définition des bornes à la liberté contractuelle d'emprunt. Comme le note le professeur François LUCHAIRE, « *s'administrer ce n'est pas gouverner, et encore moins légiférer ou rendre la justice* »²³⁹⁸. Seulement, « *contrairement au cas français, où la tutelle sur les actes consiste à saisir le juge administratif, le droit camerounais maintient une tutelle forte* »²³⁹⁹. En matière financière et spécifiquement en matière

²³⁹³ Laurent RICHER, « La notion de tutelle sur les personnes en droit administratif », *RDP*, 1979, pp. 971-1008, Jacques BIPELE KEMFOUEDIO, « La tutelle administrative dans le nouveau droit camerounais de la décentralisation », *Annales de la FSJP de l'Université de Dschang*, 2005, p. 83-110.

²³⁹⁴ Selon le Professeur Patrick E. ABANE ENGOLO, « *la collectivité territoriale décentralisée est une composante sociologique de l'Etat. Elle est libre, mais certainement pas indépendante. Ses actions doivent être orientées dans un sens qui ne contrevient pas aux intérêts nationaux et à celui même de ses administrés* », in *Traité de droit administratif du Cameroun. Théorie générale et droit administratif spécial*, Paris, L'Harmattan, 2019, p. 187.

²³⁹⁵ Sur cette diversité de contrôles, lire Patrick ABANE ENGOLO, *Traité de droit administratif du Cameroun. Théorie générale et droit administratif spécial, op. cit.*, pp. 233 et suivantes. Lire aussi la récente thèse de Monsieur André AKONO OLINGA sur *L'apport de la performance au contrôle des finances locales au Cameroun*, Thèse de Doctorat/Ph.D en Droit Public, Université de Yaoundé II, 2020, 507 p.

²³⁹⁶ *Idem.*

²³⁹⁷ Patrick E. ABANE ENGOLO, *Traité de droit administratif du Cameroun. Théorie générale et droit administratif spécial, op. cit.*, p. 237. Le principe de légalité de l'action communale et régionale est posé par l'article 55 alinéa 2 de la constitution et par l'article 39 du CGCTD. En vue d'assurer cette légalité, la tutelle est instituée par l'article 55 alinéa 3 de la constitution et par les articles 72 et suivants du CGCTD.

²³⁹⁸ François LUCHAIRE, « L'émergence d'un droit constitutionnel de la décentralisation », *AJDA*, 1992, p. 25. Ainsi, la libre administration doit respecter le principe de répartition des compétences.

²³⁹⁹ Patrick E. ABANE ENGOLO, *Traité de droit administratif du Cameroun. Théorie générale et droit administratif spécial, op. cit.*, p. 204. Il faut noter à la lecture des arts. 55 al. 3 de la constitution et des articles 72 et suivants du CGCTD instituant la tutelle, que le représentant de l'Etat est le gouverneur dans la région et le préfet dans la commune. Ils peuvent se faire représenter.

d'emprunt public, elle est encore plus accentuée. La liberté d'emprunt local est fortement encadrée voir paralysée par la neutralisation de la décision d'accès à l'emprunt (A) et la fragilisation de la liberté de gestion de l'emprunt (B).

A. La neutralisation de la décision d'accès à l'emprunt local

La libre administration des collectivités territoriales a pour corollaire comme sus indiqué la liberté contractuelle en matière d'emprunt. Celle-ci devrait impliquer la faculté pour les collectivités locales de conclure des contrats sans être muselés. Or, le droit positif en vigueur neutralise, paralyse l'accès à l'emprunt des collectivités territoriales. Leur capacité d'endettement est doublement limitée par l'approbation préalable des emprunts locaux (1) et la maîtrise étatique des organismes prêteurs (2).

1. L'approbation préalable des emprunts locaux

L'approbation préalable est le premier mécanisme de restriction de l'accès à l'emprunt local en droit camerounais. Elle s'entend en doctrine comme : « *la subordination de la formation d'une décision élaborée par un organe en l'acceptation par un autre organe* »²⁴⁰⁰. En matière d'emprunt local, le pouvoir d'approbation est une modalité de contrôle administratif aménagé par le législateur au profit de la tutelle sur les collectivités locales. L'approbation apparaît comme un moyen de validation de la décision d'autorisation d'emprunt par l'organe délibérant de la collectivité locale. Cette approbation s'effectue selon deux modalités. Elle peut être expresse ou explicite, lorsque l'autorité de tutelle prend une décision d'approbation ou de désapprobation du budget soumis à son examen²⁴⁰¹. Elle est implicite si au-delà de ce délai, l'autorité est silencieuse. Ce qui vaut approbation tacite²⁴⁰². L'approbation correspond largement à un contrôle d'opportunité de la décision de l'autorité sous tutelle²⁴⁰³. Elle est une condition

²⁴⁰⁰ Joël THALINEAU, *Essai sur la centralisation et la décentralisation, réflexion à partir de la théorie de Charles EISENMANN*, Thèse de Doctorat en Droit, Université de Tours, 1994, p. 71 ; Armel Habib SANDIO KAMGA, *L'établissement public en droit administratif camerounais*, Thèse pour le Doctorat/Ph.D en Droit Public, Université de Yaoundé II, 2014, p. 281.

²⁴⁰¹ Ce délai est de 30 jours d'après l'article 76 alinéa 3 du CGCTD au Cameroun.

²⁴⁰² *Idem*.

²⁴⁰³ Certes, l'article 73 alinéa 2 du CGCTD interdit toute appréciation d'opportunité par l'autorité de tutelle. On serait tenté d'arguer que l'approbation *a posteriori* ou même *a priori* reste essentiellement un contrôle de légalité. Le code semble sans ambiguïté. Seulement, ce serait ne pas prendre en compte la spécificité du contrat d'emprunt local. Dans sa vérification de la licéité de cette opération, l'autorité de tutelle a deux points essentiels à examiner. D'une part, il vérifie la légalité formelle notamment les procédures de conception du projet d'emprunt. D'autre part, il vérifie la légalité matérielle constituée en la matière par plusieurs obligations qui pèsent sur les CTD dans l'opération d'emprunt. Il s'agit notamment du respect de la soutenabilité budgétaire, du respect de l'équilibre budgétaire, de l'examen du rapport sur la situation et les perspectives économiques et sociales de la collectivité territoriale qui comprend entre autres les principaux documents de cadrage budgétaire et de la situation d'endettement. Pourtant ces obligations sont essentiellement subjectives. Leur vérification peut conduire l'autorité de tutelle à analyser le prêt sollicité

suspensive de l'entrée en vigueur de l'autorisation d'emprunt adoptée par la collectivité territoriale notamment l'organe délibérant. Comme l'exprime Charles ROIG le pouvoir d'approbation entraîne une semi-décentralisation qui « *consiste à faire dépendre l'entrée en vigueur des normes d'une double décision libre, prise l'une par l'organe central, l'autre par l'organe décentralisé de la provoquer ou de ne pas l'empêcher* »²⁴⁰⁴. Mieux, il s'agit d'une « *déconcentration* »²⁴⁰⁵. Or, « *plus le pouvoir de tutelle est fort, plus dépendante sera la collectivité. Cet état de dépendance est porteur d'un risque d'aléa normal et il est de nature à réduire les marges de manœuvres de la collectivité* »²⁴⁰⁶. Sous ce regard, le Professeur Célestin SIETCHOUA DJUITCHOKO opine que la liberté d'emprunt est déniée aux collectivités décentralisées puisque la loi sur le régime financier des collectivités territoriales décentralisées soumet la signature des emprunts intérieurs et extérieurs à l'approbation de l'autorité de tutelle²⁴⁰⁷. L'approbation préalable constitue donc un « *véritable droit de veto* »²⁴⁰⁸. « *Quelle peut être la signification du maintien de la tutelle administrative préalable sur un acte majeur comme le budget local ?* » peut-on légitimement s'interroger avec le Professeur Célestin SIETCHOUA DJUITCHOKO²⁴⁰⁹.

par la collectivité territoriale comme insoutenable. Ainsi, l'autorité de tutelle contrôle par là même l'opportunité des emprunts locaux par son pouvoir d'approbation préalable.

²⁴⁰⁴ Charles ROIG, « Théorie et réalité de la décentralisation », *RFSP*, 1966, p. 461 ; Armel Habib SANDIO KAMGA, *L'établissement public en droit administratif camerounais*, *op. cit.*, p. 281.

²⁴⁰⁵ Néologisme consacré par la doctrine, la « déconcentration » exprime une décentralisation imparfaite. Il s'agit soit de l'accaparement des compétences de l'organe décentralisé par l'organe central, soit de l'intrusion du second dans le premier. L'expression est attribuée à Olivier GUICHARD qui l'aurait utilisé pour la première fois lors d'une intervention devant les présidents des comités économique et sociaux le 22 Février 1977. Lire aussi Cyrille MONEMBOU, « Les paradoxes de la décentralisation camerounaise : de la décentralisation à la recentralisation », *RADSP*, n°1, 2012, p. 161 ; AKONO ONGBA SEDENA, « L'autonomie financière des établissements publics universitaires en Afrique noire francophone », *Revue Africaine et Malgache de Recherche Scientifique/SJP*, Numéro spécial, 2019, p. 104.

²⁴⁰⁶ Jean Pierre KUATE, *Les collectivités territoriales au Cameroun*, Recueil de textes, *op. cit.*, p. 9.

²⁴⁰⁷ Art. 399 alinéa 1 et 3 du CGCTD et art. 76 alinéa 1. Lire aussi Célestin SIETCHOUA DJUITCHOKO, « L'évolution des finances publiques locales au Cameroun », *Annales de la faculté des sciences juridiques et politiques*, 2011, p. 149. A titre de droit comparé, au Gabon, « *les collectivités locales sont autorisées par délibération de leur conseil et dans la limite de leur capacité d'endettement réelle, à contracter des emprunts auprès des organismes nationaux et internationaux. Toutefois, au-delà de 30% du budget, les emprunts sont soumis à l'approbation de l'Etat qui en assure la garantie* ». Art. 157 de la loi organique relative à la décentralisation. Lire également Alexis ESSONO OVONO, « L'autonomie financières des collectivités locales en Afrique Noire francophone. Le cas du Cameroun, de la Côte d'Ivoire, du Gabon et du Sénégal », *op. cit.*, p. 8.

²⁴⁰⁸ Bernard Raymond GUIMDO DONGMO, *Le personnel communal au Cameroun : contribution à la compréhension de la crise de l'administration communale camerounaise*, Thèse de Doctorat de troisième cycle en Droit Public, Université de Yaoundé II, 1994, p. 216.

²⁴⁰⁹ Célestin SIETCHOUA DJUITCHOKO, « L'évolution des finances publiques locales au Cameroun », *op. cit.*, p.149. Le droit camerounais perpétue le vieux système de tutelle conçu en France avant les réformes de 1982. Celle-ci s'entendait dans cet Etat,

L'on pourrait toutefois objecter à la doctrine unanime que l'exigence d'approbation doit plutôt être analysée en matière d'emprunt comme la nécessité de préserver la soutenabilité des finances publiques et la souveraineté financière de l'Etat. L'autorité décentralisée insatisfaite a la possibilité de saisir le juge²⁴¹⁰. Il faut toutefois remarquer l'absence d'égalité de traitement entre collectivités décentralisées et l'autorité de tutelle devant le juge. A ce propos, le Professeur Jérôme Francis WANDJI souligne que « devant le juge administratif, les requêtes de l'autorité de tutelle et de la collectivité territoriale décentralisée connaissent un traitement différencié ou à double vitesse. L'autorité de tutelle bénéficie d'une législation et de conditions de procédures favorables à une décision rapide du juge à l'abri du déni de justice. L'égalité aurait été dérivée si l'autorité contrôlée était logée à la même enseigne que l'autorité de contrôle devant le juge »²⁴¹¹. Le juge administratif ne doit pourtant pas enfreindre le principe constitutionnel de libre administration. Mais, il semble contraint par le législateur qui n'a pas volontairement imposé au juge les délais pour statuer²⁴¹². Le pouvoir d'approbation confié par le législateur à l'autorité de tutelle compétente apparaît manifestement comme une limitation de la liberté d'endettement des collectivités territoriales. Au-delà de l'appréciation de la légalité de l'acte, la tutelle en apprécie l'opportunité²⁴¹³.

comme « une arme donnée au pouvoir central à l'encontre des autorités décentralisées dans l'intérêt de l'unité de l'Etat » et donc la dénomination signifie bien, malgré les protestations officielles que les collectivités locales ou départementales sont considérées comme des incapables, au sens que le droit privé donne à ce terme. Le tuteur est partout présent avec ses pouvoirs d'approbation, d'annulation et de substitution etc. Patrice CHRETIEN, Nicolas CHIFFLOT, Maxime TOURBE, *Droit administratif*, Paris, Dalloz, 2020-2021, 17^{ème} éd., p. 253.

Mais ce système est abandonné par la loi du 2 Mai 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions modifiée par la loi du 22 Juillet 1982 modifiant et complétant la loi du 2 Mai 1982 relative aux droits et libertés des communes, départements et régions et précisant les conditions d'exercice du contrôle administratif sur les actes des autorités départementale, régionale et communale. Ce texte et ses différentes réformes remplacent le contrôle de tutelle par un contrôle de légalité. Désormais, tous les actes des autorités décentralisées sont exécutoires de plein droit dès que les formalités légales de publicité ont été accomplies, y compris la transmission au préfet et au sous-préfet. Comme toute décision administrative, ces actes sont susceptibles d'un recours pour excès de pouvoir formé directement par tout intéressé devant le juge administratif, sans recours préalable au préfet. Le pouvoir de tutelle en France aujourd'hui se réduit donc pour l'essentiel au pouvoir de déférer au tribunal administratif l'acte que l'autorité de tutelle estime contraire à la légalité. *Ibid.*, pp. 243-260.

²⁴¹⁰ Art. 79 alinéa 1 et 2 de la loi précitée.

²⁴¹¹ Jérôme Francis WANDJI K., « La décentralisation du pouvoir au Cameroun entre rupture et continuité. Réflexions sur les réformes engagées entre 1996 et 2009 », *Janus, Revue camerounaise de droit et de science politique*, n°3, 2011, p. 153.

²⁴¹² L'article 77 alinéa 3 du CGCTD l'oblige à statuer dans un délai d'un mois lorsqu'il est saisi par le représentant de l'Etat. Or l'article 79 al. 1 dispose que « le chef de l'exécutif communal ou régional peut déférer à la juridiction administrative compétente, pour excès de pouvoir, la décision du refus d'approbation du représentant de l'Etat suivant la procédure prévue par la législation en vigueur ».

²⁴¹³ Patrick E. ABANE ENGOLO, *Traité de droit administratif du Cameroun. Théorie générale et droit administratif spécial*, op. cit., p. 100.

Comme l'indique le Professeur Madior FALL, cette persistance du contrôle *a priori* concernant « les actes essentiels pour ne pas dire vitaux », « doit amener à nuancer l'étendue de la liberté octroyée aux collectivités locales »²⁴¹⁴. Cette liberté d'accès à l'emprunt local se manifeste aussi par la maîtrise des organismes prêteurs par l'Etat.

2. La maîtrise étatique des organismes prêteurs

L'approbation préalable des emprunts locaux entraîne pour les CTD une offre marginale de crédits. Comme l'indique la doctrine pour le cas français, avant la libéralisation des emprunts publics, « quand une collectivité décentralisée (...) veut emprunter pour financer une opération, elle n'a souvent d'autre initiative que de s'adresser à des organes de l'Etat ou dépendant de lui »²⁴¹⁵. Cela se traduit aussi bien en matière d'emprunt intérieur et extérieur. Relativement aux emprunts intérieurs, la possibilité pour les collectivités territoriales d'émettre des emprunts sur le marché financier est annihilée par les limites relatives au cadre organique et matériel. L'absence de culture financière, de ressources humaines qualifiées et de transparence dans la gestion explique le manque d'attrait de ces collectivités pour ce type de financement. L'hypothèse de ce recours est pourtant possible. Mais les collectivités territoriales semblent dépourvues de moyens matériels, logistiques et humains²⁴¹⁶ pour recourir aux marchés financiers. De même, la réglementation communautaire sur les titres publics semble inadéquate pour le recours aux titres publics par les collectivités locales²⁴¹⁷. Ces limites expliquent aussi sans doute les difficultés d'accès au financement bancaire dans un contexte de faiblesse de l'épargne propre

²⁴¹⁴ Ismaïla Madior FALL, « Le contrôle de la légalité des actes des collectivités locales au Sénégal », *Afrilex*, n°5, 2006, p. 86.

²⁴¹⁵ Patrice CHRETIEN, Nicolas CHIFFLOT, Maxime TOURBE, *Droit administratif*, *op. cit.*, p. 253.

²⁴¹⁶ Selon Madame Suzanne NGANE, l'insuffisance des ressources (et plus exactement des ressources humaines) au niveau des collectivités territoriales a de sérieuses conséquences sur le développement économique, le progrès social et le bien-être des citoyens. Suzanne NGANE, *La décentralisation au Cameroun, un enjeu de gouvernance*, *op. cit.*, p. 119. Le Professeur Bernard Raymond GUIMDO DONGMO à ce sujet opine que « les ressources humaines sont à tout organisme ce que le cerveau est à l'homme, c'est-à-dire l'élément catalyseur et d'impulsion de toute action amenée. C'est le personnel qui conçoit, c'est lui qui applique ou exécute », in *Le personnel communal au Cameroun. Contribution à la compréhension de la crise de l'administration communale camerounaise*, *op. cit.*, p. 2.

²⁴¹⁷ Le titre de ce règlement (Règlement relatif aux titres publics à souscription libre émis par les Etats membres de la CEMAC. Nous soulignons) et l'article 2 (« Le présent règlement régit l'émission des titres publics à souscription libre des Etats membres de la CEMAC dont les adjudicataires sont organisées par la BEAC ». Nous soulignons encore.) indiquent clairement que ce règlement n'est applicable qu'aux Etats membres de la CEMAC. Les démembrements de ces Etats sont ainsi oubliés. Ce silence du législateur communautaire sur les règles d'accès de ces démembrements au marché financier communautaire peut interroger légitimement sur sa volonté réelle de permettre aux CTD de s'émanciper. De même, l'absence d'un texte juridique spécifique de chaque Etat membre sur l'accès de leurs démembrements vers ce type de financement annihile énormément cette hypothèse.

qui pourra garantir le remboursement. Sous ce rapport, Monsieur Martin FINKEN opine que « *les communes camerounaises et cela est également vrai pour l'ensemble de la sous-région à des degrés divers auront besoin d'une personnalité financière plus marquée et d'intégrer la culture du crédit. Cette situation est encore loin d'être acquise comme en témoigne les contestations des élus locaux sur les sommes réclamées et leurs réticences à les honorer, situation qui a amené le FEICOM en Août 2001 à annuler purement et simplement 10 milliards de FCFA de dettes des collectivités locales* »²⁴¹⁸.

Les seules hypothèses d'emprunts intérieurs pour les collectivités décentralisées sont donc les emprunts auprès de l'Etat ou personnes publiques instituées par l'Etat. A ce titre, le FEICOM se présente comme le principal prêteur des collectivités locales au Cameroun. A côté de lui, le Crédit Foncier du Cameroun n'est pas en reste. Mais, en l'absence de concurrence, les produits offerts par ces institutions sont non négociables. Or, les taux et les frais fixés par ces organismes seraient d'avantage bonifiés en cas de concurrence²⁴¹⁹. De même, ces institutions prévues et essentiellement financées par l'Etat ne semblent pas à même de disposer les lignes de crédit suffisantes.

Aussi, du point de vue des emprunts extérieurs, l'Etat reste maître des mécanismes de prêt aux collectivités décentralisées. Les emprunts extérieurs sont notamment garantis par l'Etat²⁴²⁰. Il s'agit d'une garantie ou d'une sureté personnelle. Pour Monsieur Wilfried Eric GONCALVES, « *la garantie d'emprunt octroyée par un Etat ne sert pas seulement la diplomatie de celui-ci. Elle peut aussi servir ses intérêts économiques* »²⁴²¹. L'octroi de la garantie a pour effet de faciliter les opérations d'emprunts des collectivités décentralisées. L'interventionnisme économique des Etats occupe donc une place importante dans la publicisation de la garantie car « *l'une des formes privilégiée de l'intervention de l'Etat dans l'économie est d'offrir sa garantie. Le but est de permettre aux personnes de droit public ou de droit privé internes de contracter les emprunts. Le produit en sera investi dans le financement de projets liés au développement* »²⁴²². Le manuel de procédure relatif aux opérations d'emprunt et de gestion de la dette publique au Cameroun fournit des indications sur la procédure de garanties. Il s'agit pour l'Etat de vérifier la capacité de remboursement des entités sollicitant son aval et la robustesse de leur situation financière sur différents scénarii de chocs. Concrètement, c'est l'Etat qui s'endette et rétrocède le prêt à la collectivité territoriale.

²⁴¹⁸ Martin FINKEN, *Commune et gestion municipale au Cameroun : institution municipale, finances et budget, gestion locale, interventions municipales*, Yaoundé, Presse du groupe Saint François, 1996, p. 8.

²⁴¹⁹ Arsène TCHIENO TIMENE, « Réflexion sur le recours à l'emprunt local par les CTD au Cameroun », *Revue panafricaine des sciences juridiques comparées*, n°012, 2019, p. 119.

²⁴²⁰ Art. 399 alinéa 3 du CGCTD.

²⁴²¹ Wilfried Eric GONCALVES, *La garantie personnelle d'emprunt des Etats au sein de la société économique internationale (France-Côte d'Ivoire-Bénin)*, Thèse de Doctorat en Droit Privé, Université de Paris I, Panthéon-Sorbonne, 2000, p. 1 et suivantes.

²⁴²² *Idem*.

Certains documents sont exigés à la collectivité territoriale : les études de faisabilité financière du projet, le bilan des trois dernières années de la collectivité, les comptes prévisionnels d'exploitation des trois prochaines années, la situation d'endettement et l'encrage du projet au plan du développement sectoriel et national. Sur la base de ces documents, le ministre des finances et la Caisse Autonome d'Amortissement ouvrent les négociations avec les parties prenantes en vue de la rétrocession²⁴²³. Vis-à-vis des prêts extérieurs, la collectivité territoriale est entièrement dépendante de l'Etat. Elle n'est donc pas libre de recourir aux emprunts extérieurs. Aussi, en dehors de cette neutralisation l'accès à l'emprunt local des collectivités locales, leur libre administration est restreinte par la fragilité de la liberté de gestion de l'emprunt.

B. La fragilisation de la liberté de gestion de l'emprunt local

La libre administration des CTD implique leur libre élaboration et gestion des actes budgétaires notamment d'emprunt. Or, la liberté d'emprunt accordée aux CTD sur le fondement de leur libre administration est fragilisée dans sa gestion par l'affectation des ressources d'emprunt (1) et la réglementation du service de la dette (2).

1. L'affectation des ressources d'emprunt local

La première cause de fragilité de la gestion de l'emprunt local est l'obligation d'affectation des ressources d'emprunt. Comme l'indique le Professeur Laurent RICHER, les moyens financiers de l'administration ne proviennent pas seulement de l'impôt. Les personnes publiques peuvent aussi, par divers contrats, se procurer des ressources affectées et non affectées. Le contrat d'emprunt figure parmi cette typologie de « *contrat moyens* »²⁴²⁴. L'affectation d'emprunt constitue en effet, selon le Professeur Stéphanie DAMAREY, la première exigence du principe d'équilibre réel²⁴²⁵. Il s'agit de la règle d'or des finances locales d'après laquelle l'emprunt ne finance que les dépenses d'investissement²⁴²⁶. L'article 389 alinéa 1 du CGCTD indique à propos que les emprunts sont destinés en priorité aux dépenses d'investissement²⁴²⁷. Cette obligation pour les

²⁴²³ Manuel de procédure relatif aux opérations d'emprunts et de gestion de la dette publique adopté par le CNDP le 12 Septembre 2019.

²⁴²⁴ Laurent RICHER, *Droit des contrats administratifs*, *op. cit.*, pp. 78-80.

²⁴²⁵ Gilbert ORSONI (dir.), *Finances publiques, Dictionnaire encyclopédique*, Paris, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, Economica, 2017, 2^e éd., p. 201. Lire aussi sur le principe de l'équilibre réel, Anne JUSIANNE, « Droit constitutionnel local », *JCA*, Fasc. 1442, 2005, p. 16.

²⁴²⁶ Michel BOUVIER, *Les finances locales*, *op. cit.*, p. 211.

²⁴²⁷ Aux termes de l'article 407 alinéas 1, 2 et 3 du CGCTD, « *les dépenses d'investissement sont celles qui permettent la réalisation des équipements, bâtiments et infrastructures ainsi que l'acquisition du matériel relatif à ces travaux dans les domaines économique, social, sanitaire, éducatif, culturel et sportif* ». A ce titre, les dépenses d'investissement concourent notamment :

- à la construction et à l'équipement des marchés, gares routières et abattoirs ;

collectivités territoriales d'affecter le produit de leurs emprunts aux dépenses d'investissement s'explique par la volonté de doter tous les démembrements d'un niveau de développement équilibré. Il s'agit aussi de préserver leur capacité financière. L'objectif est l'évitement de l'effet boule de neige, à savoir le recours à des emprunts pour payer les dettes dues par d'autres emprunts. L'emprunt local est logiquement exclu pour les dépenses de fonctionnement²⁴²⁸. Elles s'entendent des dépenses à caractère définitif correspondant aux activités traditionnelles des administrations²⁴²⁹. La nature de ces dépenses explique l'interdiction de leur financement par les ressources d'emprunt public.

Toutefois, l'application de cette obligation est délicate. Deux séries d'arguments permettent de la relativiser. Premièrement, la frontière entre les dépenses de fonctionnement et celles d'investissement n'est pas claire. Elle implique une détermination précise de ces deniers de façon à ce que la règle ne soit pas facilement contournée. A titre illustratif, alors que les dépenses d'éducation sont parfois considérées comme des dépenses d'investissement sur le futur, elles restent des dépenses de fonctionnement dans la définition de la règle d'or parce qu'elles sont récurrentes et doivent être assumées annuellement de manière renouvelée. L'étendue de l'exigence d'équilibre doit être précisée dans son périmètre et dans le

-
- à l'amélioration de la qualité de l'environnement, de l'accès à l'eau potable et de la gestion des ressources naturelles ;
 - à la réalisation des opérations d'aménagement ;
 - à la création des voiries municipales ainsi qu'à la réhabilitation des routes départementales et régionales ;
 - au développement de l'éclairage public et de l'électrification des zones nécessitées ;
 - à la création des routes rurales non classées ;
 - à l'équipement des formations sanitaires ;
 - à l'équipement des établissements scolaires ;
 - à la réalisation des infrastructures sportives et socio-éducatives au niveau régional ou local ;
 - à l'acquisition des matériels pour amélioration des services locaux de base ;
 - à la réalisation des programmes d'investissement et des projets adoptés par l'organe délibérant.

Bref, Les dépenses d'investissement ont une incidence sur le patrimoine de la collectivité territoriale.

²⁴²⁸ Les dépenses de fonctionnement sont une typologie de dépenses publiques. Les dépenses publiques s'appréhendent comme « *les dépenses engagées selon les règles de la comptabilité publique pour assurer les charges de l'Etat et des collectivités publiques* ». E.C. LEKENE DONFACK, *Finances publiques camerounaises, op. cit.*, p. 436. Les dépenses publiques posent juridiquement deux catégories de problèmes. D'une part, la question de leur accroissement et d'autre part la question de leur classification. C'est sur ce second volet que l'on peut extirper la notion de dépenses de fonctionnement. Parmi les classifications des dépenses publiques présentées par la doctrine, la plus significative du point de vue de la performance budgétaire est la distinction entre dépenses de fonctionnement et dépenses d'investissement.

²⁴²⁹ Les salaires, personnels... Lire E. C. LEKENE DONFACK, *Finances publiques camerounaises, op.cit.*, p. 436.

temps²⁴³⁰. Il n'existe pas à proprement parler de définition de l'investissement dans les textes relatifs aux lois de finances de l'Etat ou alors aux régimes financiers²⁴³¹. L'appréciation de la qualité d'investissement dépend des agents chargés de l'exécution du budget. Cette obligation pourrait donc être contournée. Le renouvellement d'un parc informatique peut par exemple être qualifié soit de dépenses de fonctionnement soit de dépenses d'investissement²⁴³². De même, il arrive parfois qu'une collectivité laisse dépérir un équipement pour qualifier les travaux de réaménagement de dépenses d'investissement²⁴³³. Le Professeur Robert HERTZOG explique à ce titre que la frontière est mal délimitée entre les dépenses de fonctionnement et les dépenses d'investissement²⁴³⁴. De même, l'absence de définition claire de l'investissement favorise un dévoiement du recours à l'emprunt et induit un endettement potentiel de la collectivité²⁴³⁵. D'autre part ce dévoiement est aussi possible par la pratique des avances de trésorerie affectées généralement aux dépenses courantes. Celles-ci limitent l'obligation d'affectation obligatoire de l'emprunt aux dépenses d'investissement²⁴³⁶. Comme en droit français, le législateur camerounais reconnaît la possibilité d'affecter les emprunts locaux aux dépenses de fonctionnement. Dans ce sens, le CGCTD dispose que, « *Sur leur demande, l'Etat peut accorder aux collectivités territoriales une avance de trésorerie sur les recettes escomptées, après avis motivé du ministre chargé des collectivités territoriales* »²⁴³⁷. Cette altération de l'affectation de l'emprunt local n'est pas toutefois perceptible dans le service de la dette.

2. La réglementation du remboursement

La libre administration des CTD rencontre en matière de gestion des emprunts locaux une seconde cause de fragilité par la réglementation du remboursement des emprunts locaux. Le remboursement est la restitution en argent, le reversement à une personne en exécution d'une obligation de restitution d'une somme d'argent que cette personne avait

²⁴³⁰ Gilbert ORSONI (dir.), *Finances publiques : Dictionnaire encyclopédique, op. cit.*, pp. 328-329.

²⁴³¹ L'article 107 du CGCTD ne propose ni une définition limitative des dépenses d'investissement ni des critères clairs de distinction avec celles de fonctionnement.

²⁴³² Antoine SIMON, *Les emprunts des collectivités territoriales et la libre administration, op. cit.*, p. 37. Ainsi l'achat d'un véhicule tel dans le cas de la commune de DEMBO précitée peut être considéré comme l'acquisition d'un bien de fonctionnement ou d'investissement. Dans le cas de cette commune, aucune indication n'est donnée sur la nature du véhicule pour déceler s'il s'agit d'un bien de fonctionnement ou d'investissement.

²⁴³³ *Idem.*

²⁴³⁴ Robert HERTZOG, « L'investissement local est-il surévalué ? », *BJCL*, 2013, n°11/13, pp. 735-740.

²⁴³⁵ *Idem.*

²⁴³⁶ *Idem.*

²⁴³⁷ Art 457 du CGCTD, art. 53 de la loi n°2018/011 du 11 Juillet 2012 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques. De même, il est consacré à l'article 11 du code d'intervention du FEICOM la possibilité des avances de trésorerie pour les CTD notamment pour financer les arriérés de salaire et les voyages de coopération ou d'étude des élites. L'article 5 du même code consacre parmi les concours financiers accordés par l'organisme, les prêts au fonctionnement.

précédemment versé -prêté ou payé-. On parle de remboursement d'un prêt, d'une somme indument payée²⁴³⁸. En matière d'emprunt public, le remboursement signifie la restitution par la collectivité publique du capital et des intérêts de la dette. Il s'agit d'assurer le service de la dette. Aux termes de l'article 39 alinéa 4 de la directive CEMAC relative aux lois de finances de 2011, « (...) *les remboursements d'emprunts sont exécutés conformément au contrat d'émission.*». Le remboursement des emprunts publics dans les Etats membres s'effectue donc selon les modalités définies par le contrat d'émission. Mais contrairement à l'Etat libre dans le remboursement de sa dette, phénomène d'ailleurs vecteur constant d'arriérés de paiement, les CTD sont strictement encadrées dans le service de leur dette. La prescription du remboursement des emprunts publics comme dépenses obligatoires constitue une spécificité des finances locales. D'inspiration jacobine, elle est le fruit de la philosophie globale de surveillance par l'Etat des finances de ses démembrements. Le CGCTD est sans équivoque. Les dépenses obligatoires y sont instituées à l'article 43. Il se lit dans cette disposition que « *les dépenses obligatoires sont celles qui sont imposées par la loi. Elles sont nécessaires au fonctionnement optimal de la collectivité territoriale décentralisée en raison de l'intérêt particulier qu'elles présentent. A ce titre, elles doivent impérativement figurer au budget* ». Dans une énumération limitative, le cinquième tiret de l'alinéa 1 de l'article 104 indique parmi les dépenses obligatoires les dettes exigibles²⁴³⁹. Cette règle se justifie par la nécessité de protéger les créanciers dans un contexte d'inapplication des voies d'exécution²⁴⁴⁰ contre les personnes publiques. Pour assurer le respect de cette règle, l'autorité de tutelle veille. Ainsi, « *le représentant de l'Etat qui approuve le budget de la collectivité locale, après mise en demeure rester sans effet peut le modifier d'office parce que :*

- *ledit budget n'est pas voté en équilibre*
- *les crédits inscrits pour couvrir les dépenses obligatoires sont insuffisants (...) »²⁴⁴¹.*

²⁴³⁸ Gérard CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, op. cit., p. 891.

²⁴³⁹ A titre comparé, l'article 161-5 du CGCTD en France dispose que « (...) *ne sont obligatoires pour les collectivités territoriales que les dépenses nécessaires à l'acquittement des dettes exigibles et les dépenses pour lesquelles la loi a expressément décidé* ». Ce texte est complété par les articles L2321-2, L3321-1, et L4321-1 qui prescrivent respectivement aux communes, départements et régions le remboursement du capital et de la dette.

²⁴⁴⁰ Pierrick SALEM, *L'emprunt des collectivités territoriales : un paradoxe du droit financier*, Thèse de Doctorat en Droit Public, Université de Paris I, Panthéon-Sorbonne 2014, p. 254.

²⁴⁴¹ Art. 427 CGCTD. En France, c'est la chambre régionale des comptes saisie soit par le représentant de l'Etat, soit par toute personne ayant intérêt qui constate la non-souscription d'une dépense obligatoire au budget de la collectivité ou son inscription pour une somme insuffisante. Elle constate ce manquement dans un délai d'un mois à partir de sa saisine et met en demeure la collectivité territoriale concernée. Si dans un délai d'un mois cette mise en demeure n'est pas suivie d'effet, la chambre régionale des comptes demande aux représentants de l'Etat d'inscrire au budget cette dépense obligatoire et propose s'il y a lieu création de ressources ou diminution des dépenses facultatives destinées à couvrir la

Il y a lieu de souligner qu'en droit camerounais, ce sont les dettes exigibles comme sus évoquées qui sont des dépenses obligatoires. L'exigibilité se soumet à la fois aux conditions de droit commun et à une condition spécifique de droit public. Les règles de recouvrement de créance en droit commun sont fixées par le Droit OHADA notamment par l'Acte uniforme relatif aux voies d'exécution. Il en ressort que trois conditions cumulatives sont nécessaires pour le recouvrement de la créance. La première est le caractère certain de la créance. Il postule que la créance soit indubitable parce que certifiée, vérifiée, indiscutable par les tiers²⁴⁴². Le second caractère est la liquidité de la créance²⁴⁴³. Du latin *liquidum*, la liquidité postule une créance qui est déterminée avec certitude dans son montant, mieux une créance chiffrée²⁴⁴⁴. Le troisième critère a trait à l'exigibilité de la créance. Est exigible, la créance dont on peut demander le paiement immédiat. En d'autres termes, c'est le caractère d'une dette dont le créancier est en droit de réclamer l'exécution immédiate sans être tenu d'attendre l'accomplissement d'une condition suspensive²⁴⁴⁵.

Au-delà de ces conditions ordinaires, le recouvrement d'une créance implique aussi la soumission à la règle de comptabilité publique du service fait. La règle du service fait constitue une pièce maîtresse du droit public financier. Mais les développements rares ou sommaires à elle consacrés par la doctrine financière témoignent qu'il s'agit d'une « *institution financière en clair-obscur* »²⁴⁴⁶. La règle du service fait signifie dans le droit de la comptabilité publique que le paiement de la dépense publique est interdit avant la réalisation par les bénéficiaires, des contre-prestations effectives²⁴⁴⁷. Cette règle s'applique également au droit des dettes et des créances publiques. Elle a plusieurs incidences en cette matière. D'une part, les personnes publiques ne peuvent être tenues au paiement de leur dette avant droit acquis ou service fait²⁴⁴⁸. Ainsi, après la signature d'une convention, la dette publique existe mais ne devient exigible qu'après le paiement de la contre-prestation par le créancier. L'exigibilité du service des dettes publiques dépend donc du service fait²⁴⁴⁹. Ainsi, en matière d'emprunt public, après la signature de la convention d'emprunt, la dette

dépense obligatoire. Art. L1612-5 du code général des CTD ; François BONNEVILLE, *Le système de la dette publique. Pour une approche organique d'un phénomène social*, op. cit., p. 588.

²⁴⁴² *Ibid.*, p. 159 ; Amvi DE SABBA, *La protection du créancier dans le droit uniforme de recouvrement des créances de l'OHADA*, Thèse de Doctorat en Droit Privé, Université de Paris I, Panthéon-Sorbonne, 2016, p. 40.

²⁴⁴³ *Idem.*

²⁴⁴⁴ Gérard CORNU (dir.), *Vocabulaire juridique*, op. cit., p. 619.

²⁴⁴⁵ *Ibid.*, p. 436.

²⁴⁴⁶ Paul AMSELEK, « La règle du service fait », in *Etudes de finances publiques, Mélanges en l'honneur de Monsieur le Professeur Paul-Marie GAUDEMET*, Paris, Economica, 1984, pp. 424-427.

²⁴⁴⁷ *Ibid.*, p. 424.

²⁴⁴⁸ *Ibid.*, p. 429.

²⁴⁴⁹ *Ibid.*, p. 431.

existe. Mais pour qu'elle soit exigible, il faut d'une part le décaissement des fonds par le créancier et d'autre part, la réalisation des termes de remboursement ou du capital. Seulement, cette règle ne s'applique pas à toutes les créances d'emprunts publics. La liberté contractuelle rattachée aux personnes publiques leur permet de soustraire certaines conventions à ce principe. En pratique, l'institution financière de droit commun, le FEICOM opère une rétention à la source des centimes additionnels communaux dont il a charge de centraliser et redistribuer aux collectivités territoriales de celles défaillantes jusqu'à remboursement total²⁴⁵⁰.

L'institution des dépenses obligatoires limite le pouvoir de décision en matière de dépenses. Précisément comme l'indique le Professeur Robert HERTZOG, la libre disposition des dépenses ou la liberté de dépenser des CTD signifie que leurs ressources ne sont ni grevées de charges, ni affectées à des objets déterminés²⁴⁵¹. Or le pouvoir de décision des collectivités territoriales en matière financière suppose que les dépenses obligatoires auxquelles elles sont contraintes ne soient pas excessives²⁴⁵². En fait, ces dépenses obligatoires privent les collectivités locales du pouvoir de les refuser, ce qui annihile leur possibilité de choix et constitue une atteinte incontestable à leur liberté de décision en matière de dépense²⁴⁵³.

Conclusion

Au terme de l'analyse, il a été questionné la réalité de la liberté d'emprunt local au Cameroun. La démonstration a permis de relever la liberté retenue de l'emprunt local en droit camerounais de la décentralisation. D'une part, l'initiative d'emprunt local est libéralement consacrée. Fondée sur la libre administration des collectivités territoriales, elle s'exprime à travers la liberté contractuelle qui leur est reconnue en la matière. Les CTD ont la possibilité d'autoriser les emprunts en fixant les différentes modalités du contrat avec le futur créancier. La libre

²⁴⁵⁰ Aux termes de l'article 43 du Code d'intervention du FEICOM, « les centimes additionnels communaux destinés à chaque commune garantissent le remboursement du concours concédé ». L'article 44 alinéa 1 ajoute que « Le principe est la trimestrialité des traites. Elles sont payées soit sur les centimes additionnels communaux (CAC), soit payées en espèces par les communes ou leur groupements ».

²⁴⁵¹ Robert HERTZOG, « Ambigüe constitutionnalisation des finances locales », *AJDA*, 2003, p. 48.

²⁴⁵² Comme l'indiquent Paul-Marie GAUDEMET et Joël MOLINIER, « l'autonomie n'est réelle (...) que si elle dispose d'une grande liberté dans ses dépenses sans être entravée par des dépenses obligatoires ou par des dépenses interdites ou soumises à approbation », in *Finances publiques*, *op. cit.*, p. 176.

²⁴⁵³ Loïc PHILIP, « L'autonomie financière des collectivités territoriales », *op. cit.*, p. 154 ; Richard KEUDJEU de KEUDJEU, *Recherche sur l'autonomie des collectivités territoriales décentralisées au Cameroun*, *op. cit.*, p. 359 ; François LABIE, « Finances locales et autonomie financière », in Philippe TRONQUOY (dir.), *Décentralisation, Etat et territoires*, Paris, La documentation française, 2004, pp. 81-82. Cet auteur soutient notamment que les dépenses obligatoires représentent une véritable atteinte à la libre administration et à l'autonomie financière des CTD.

conception et fixation des modalités de l'emprunt permet d'affirmer leur liberté d'initiative de décision financière d'emprunt. Seulement, cette liberté est muselée par la tutelle dans une tendance conservatrice. Les libertés d'accès à l'emprunt et de gestion des ressources d'emprunt sont fortement et rigoureusement encadrées. L'accès à l'emprunt d'abord est neutralisé par l'approbation préalable des ressources d'emprunt et la maîtrise étatique des organismes prêteurs. La gestion de l'emprunt enfin est fragilisée par l'affectation du produit des emprunts et la réglementation du remboursement de la dette. Ainsi, la libre administration de l'emprunt local est un mirage. Cela s'explique sans doute par la volonté de préserver la soutenabilité de la dette locale. Mais, cette logique de tutélarisation excessive des CTD n'est pas compatible avec la volonté d'augmentation des investissements publics.

Le plaidoyer peut donc être fait par la libéralisation de l'emprunt local par la suppression au moins de l'approbation préalable de ces emprunts. De même les CTD doivent améliorer la transparence dans la gestion locale afin de paraître crédibles et devenir des candidats sérieux à l'emprunt notamment sur les marchés financiers. Aussi, une diversification des modes de financement est envisageable. Sur le modèle de l'Agence France Locale française, un établissement de crédit spécialisé, créé par les CTD²⁴⁵⁴ aura une contribution significative dans ce sens.

²⁴⁵⁴ La loi de séparation et de régulation des activités bancaires du 26 Juillet 2013 autorise la création d'une agence de financement de collectivités locales, l'agence France locale. Elle est agréée en tant qu'établissement de crédit spécialisé le 12 Janvier 2015 et est depuis régulée par l'autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR). Aujourd'hui ce nouvel établissement de crédit rassemble 223 collectivités représentant 13% de la dette publique locale et a octroyé plus de 16 milliards d'euro de crédit depuis le lancement de son activité en 2015. Cette structure initiée en 2004, s'articule autour des impératifs de responsabilité, de solidarité entre CTD, d'indépendance et de performance dans l'accès aux crédits et au financement des investissements. Elle s'inspire notamment des LOCAL GOVERNMENT FUNDING AGENCIES mises en place dans les Etats d'Europe du Nord comme en suède avec la KOMMUNINVEST, Yann DOYEN, « L'emprunt et le besoin de financement des collectivités locales : les leçons de l'histoire », *op.cit.*, pp. 100-102.

**FINANCES ET FINANCEMENT DES
ORGANISMES PUBLICS**

(Sous la coordination du Prof GUESSELE ISSEME, Maître de conférences agrégé)

LA CONTRIBUTION DES ENTREPRISES PUBLIQUES AU FINANCEMENT DU BUDGET DE L'ETAT EN DROIT PUBLIC FINANCIER CAMEROUNAIS

Par

Dr. Christian Fabrice YINDJO TOUKAM

Ph.D en Droit public

Université de Douala (Cameroun).

RÉSUMÉ :

L'Etat contemporain est de plus en plus soumis à des influences qui modifient ses logiques d'action. La nouvelle gouvernance financière, partie intégrante de celles-ci, a permis d'instaurer la recherche de la performance qui, au plan budgétaire, exige l'amélioration de la qualité de la dépense publique et le renforcement des ressources budgétaires. Les entreprises publiques ont été pensées et créés pour contribuer au renforcement de ces ressources. Leur intervention dans le secteur marchand induit la recherche de la rentabilité au même titre que les entreprises privées. C'est sur cette rentabilité que s'appuie la diversité des contributions fiscales auxquelles elles sont assujetties et par lesquelles elles contribuent au financement du budget de l'Etat. Cette contribution n'est pas toujours une réalité. Les entreprises évoluent dans un contexte structurel et conjoncturel défavorable à la performance et à la rentabilité, dévoyant ainsi leurs potentialités de contribution au budget de l'Etat.

Mots clés : *Recettes budgétaires, dividende, compensation, subvention, performance.*

ABSTRACT:

The contemporary State is more and more subject to influences which modify its logics of action. The new financial governance that is part of these has made it possible to establish the search for performance which, at the budgetary level, requires improving the quality of public expenditure and strengthening budgetary resources. Public enterprises were conceived and created to contribute to the strengthening of these resources. Their intervention in the commercial sector induces the search for profitability in the same way as private companies. It is on this profitability that the diversity of tax contributions to which they are subject is based. This contribution is not always a reality. Companies operate in a structural and economic context which is unfavorable to performance and profitability, thus owing their potential to contribute to the State budget.

Keywords: *Budgetary revenue, dividend, compensation, subsidy, performance.*

Introduction

Le budget de l'Etat est au cœur des problématiques socio-politiques actuelles au regard de l'accroissement des activités publiques à financer. Cela n'est pas à proprement parler une spécificité contemporaine, car aussi loin que l'on remonte dans l'histoire « *il est reconnu qu'il n'y a pas de finances publiques prospères sans budget* »¹. Le budget est le principal, voir l'unique instrument mobilisé pour supporter le financement des politiques publiques². Ce budget qui est en constante progression³ subit des contraintes énormes au regard de l'élargissement des activités à financer, mais aussi et surtout face aux contingences sociales. L'actualité le démontre clairement. D'abord celle, un peu plus éloignée mais toujours ambiante, des tensions sécuritaires constituées de la lutte contre le groupe terroriste Boko Haram dans les régions du septentrion, et de la crise dans les régions anglophones. A côté de cela, l'on a la pandémie mondiale du Covid-19 qui tend à asphyxier les finances publiques. Cette dernière contrainte inattendue et aux effets dévastateurs a nécessité une riposte tout aussi importante avec l'adoption d'une batterie de mesure nécessaires à la survie de l'Etat et plus globalement celle de la société et de l'humanité. Face à cette situation fortuite, la réponse ne peut être gratuite. La mobilisation qui continue à avoir droit de citer « *a certainement un coût financier et nécessite, par voie de conséquence, une prise en charge par le budget de la nation* »⁴. Même en présence de ces situations de crise, l'Etat doit continuer à assurer l'intérêt général conformément au principe de continuité constitutionnellement consacré⁵.

L'Etat camerounais et les Etats Africains en général croulent sous le poids des contraintes budgétaires. Les besoins de financements sont si importants que l'on finit par perdre de vue que le budget est un acte prévisionnel et que « *les prévisions arrêtées peuvent donc varier au gré des contingences* »⁶. Le budget est présenté comme un acte descriptif⁷ des ressources et des charges de l'Etat autorisé par la loi de finances sous forme de recettes et de dépenses⁸. Au-delà de la technicité financière

¹ JEZE (G), *Traité de Sciences des Finances*, Paris, Giard & Brière, 1910, p. 3.

² De plus en plus l'on évoque l'endettement et autres appuis financiers des partenaires extérieurs, les financements privés comme techniques alternatives de financement des activités d'intérêt général, mais le budget continue de constituer la source principale de financement.

³ DAMAREY (S), *Finances publiques*, Paris, Gualino éditeur, 2008, p. 31.

⁴ BILOUNGA (S. T.), « L'incidence de la lutte contre le covid-19 sur les finances publiques camerounaises », *Revue Juridique du Bonheur*, n°3, 2021, p. 3.

⁵ Article 5 alinéa 2 de la Constitution.

⁶ YINDJO TOUKAM (C. F.), « L'influence des mesures de riposte contre la covid-19 sur le droit au bonheur du citoyen en droit Camerounais », *Revue Juridique du Bonheur*, n°3, 2021, p. 14.

⁷ CHOUVEL (F.), *Finances publiques*, Paris, Gualino éditeur, 2016, 19^e édition, p. 24.

⁸ Article 4 al 1 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

traduite par l'existence d'une multitude de principes budgétaires, le budget est du point de vue politique et social perçu comme des ressources nécessaires au financement des dépenses publiques. Ces dépenses sont en principe incompressibles. Elles ont un « caractère impératif et obligatoire ; elles ont pour but d'assurer la marche des services publics et l'existence même de l'Etat »⁹. L'option des pouvoirs publics n'est donc pas de chercher à les réduire¹⁰, mais plutôt d'optimiser les ressources financières. C'est dans cette optique que plusieurs techniques exogènes sont consacrées et expérimentées. Parmi elles on retrouve l'endettement¹¹, les partenariats publics-privés¹². Les effets de ces mécanismes sur la stabilité budgétaire sont relatifs. L'une des raisons justifiant cela est la réticence des pouvoirs publics à s'y engager totalement au regard de l'altération de la souveraineté qu'ils induisent à partir de la conditionnalité¹³. La solution privilégiée, si l'on en juge à sa pérennité, est l'entreprise publique.

Historiquement, le lien entre entreprises publiques et financement du budget de l'Etat est implicite. La création des dites entreprises est à l'origine fondée sur « la volonté affichée d'assurer à des pouvoirs politiques fragiles les bases d'une certaine indépendance économique »¹⁴. Aux lendemains des indépendances, les Etats africains ont besoin de manifester leurs souverainetés sur les principaux secteurs sociaux longtemps conservés par les puissances coloniales. Le secteur économique fait partir de ceux-là. En occident, les puissances coloniales s'étaient engagées dans un interventionnisme économique qui se traduisait par la création des entreprises publiques en charge de plusieurs secteurs clés. Au regard de l'essor considérable manifesté par ces entreprises, les Etats Africains vont valoriser leur création pour soutenir le développement économique¹⁵ considéré comme l'une des deux formes de l'idéologie de la construction nationale¹⁶. Au Cameroun, dès l'accession à l'indépendance, l'Etat va

⁹ DUVERGER (M.), *Finances publiques*, Paris, PUF, 1971, 7^e édition, p. 31.

¹⁰ Il faut toutefois préciser que certaines dépenses font l'objet d'une politique de réduction. On range ces dépenses sous la formule des dépenses liées au train de vie de l'Etat qui sont des dépenses plus fonctionnelles que structurelles.

¹¹ ELOUAER BEN NJIMA (N.), *La dette publique extérieure tunisienne*, thèse de doctorat en finances publiques et fiscalité, Université Jean Moulin- Lyon 3, 2009, p. 3.

¹² GUESSELE ISSEME (L.P), « Partenariats public-privé et développement dans les Etats d'Afrique noire francophone », *RAMRES-SJP*, n°1 janvier 2021, pp. 8-13.

¹³ ONDOA (M), « Ajustement structurel et réforme du fondement théorique des droits africains post-coloniaux : l'exemple camerounais », *Revue Africaine des sciences juridiques*, vol 2, n°1, 2000, p. 89 ; OUMAROU BOUBAKARI, « La conditionnalité, vecteur juridique de l'assistance financière du FMI », *Afrilex*, n°4, décembre 2004, pp. 132-148.

¹⁴ GAUTRON (J-C), ZUBER (B), « Les entreprises publiques et semi-publiques du Sénégal », in LAVROFF (D.G) (dir.), *Les entreprises publiques en Afrique noire*, Paris, éditions A. Pedone, 1978, p. 4.

¹⁵ SIMARD (C), « Les entreprises publiques : éléments d'analyse et de réflexion », *Cahiers de recherche sociologique*, n°15, 1990, p. 107.

¹⁶ ONDOA (M), *Le droit de la responsabilité publique dans les Etats en développement : contribution à l'étude de l'originalité des droits africains*, Thèse de Doctorat d'Etat en droit public, Université de Yaoundé II, 1997, p. 73.

pérenniser le processus de création des entreprises publiques engagé depuis l'autonomie interne élargie¹⁷. Les entreprises qui vont être créées seront dans une instabilité du fait de l'absence d'un texte harmonisant leurs régimes. Le premier texte en la matière est une loi de 1968 sur les sociétés de développement. Du point de vue historique, et en considérant le régime établi plus tard, les sociétés de développement peuvent être considérées comme les précurseurs des entreprises publiques. Sur le plan de leurs missions, ces sociétés « *concourent, sous le contrôle de l'autorité publique, à l'exécution des plans de développement économique et social* »¹⁸. En ce qui concerne leur régime, elles sont créées par décret du président de la République¹⁹, contrôlées par l'Etat²⁰, et bénéficient de la participation des entités publiques au capital à titre principal²¹.

Sur le plan formel, l'harmonisation du régime des entreprises publiques va se faire avec l'ordonnance de 1995²². Telle était l'ambition. Pourtant, les faits ne peuvent permettre de soutenir cela car cette ordonnance a plutôt installé un désordre juridique inédit. Ce texte à lui seul avait sonné le glas de la matière par laquelle la doctrine n'avait d'ailleurs daigné manifester aucun intérêt²³. La première limite est celle de ne pas définir la notion d'entreprise publique. Rien de bien grave pourrait-on dire, surtout que même ailleurs l'on parle de « *l'introuvable définition* » de la notion²⁴. L'imprécision naît de la réunion sous le vocable entreprise de deux entités de nature différente. L'ordonnance dispose en effet que « *les entreprises du secteur public et parapublic prennent exclusivement la forme soit d'établissement public administratif, soit de société à capital public soit de société d'économie mixte* »²⁵. Du point de vue théorique, l'établissement public semble être l'intrus dans cette liste, car bien que ses modalités d'organisation soient calquées sur celles des entreprises privées²⁶, il

¹⁷ Pendant la période de l'autonomie interne élargie qui a pratiquement duré deux ans (1958-1960), l'Etat s'était engagé dans la création des entreprises que l'on peut qualifier de publique aujourd'hui au regard des avancées dans la clarification des critères d'identification. C'est le cas de la caisse de compensation des prestations familiales du Cameroun créée par la Loi n°59-25 du 11 avril 1959.

¹⁸ Article 1 de la Loi n° 68-LF-9 du 11 juin 1968 sur les sociétés de développement.

¹⁹ Ibid.

²⁰ Article 4.

²¹ Article 2.

²² Ordonnance n°95/003 du 17 août 1995 portant Statut Général des Entreprises du secteur public et parapublic.

²³ ANOUKAHA (F), « La classification des entreprises publiques au Cameroun », *Juridis périodique*, n°123, juillet-août-septembre 2020, p. 75.

²⁴ POYET (M), *Le contrôle de l'entreprise publique. Essai sur le cas français*, thèse de doctorat en droit, Université Jean Monnet de Saint-Étienne, 2001, p. 9.

²⁵ Article 3 alinéa 1 de l'ordonnance n° 95/003 du 17 août 1995 portant Statut Général des Entreprises du secteur public et parapublic.

²⁶ CHEVALLIER (J), « La place de l'établissement public en droit administratif français », *Publications de la faculté de droit d'Amiens*, 1972-1973, n°3, p. 6.

demeure toujours une personne morale de droit public²⁷. L'établissement public ne peut donc être assimilé à l'entreprise dont même la qualification de publique n'altère pas sa philosophie : celle de se comporter comme les entreprises privées dans des secteurs marchands. Ces incongruités ont suscité des réformes.

Quatre ans après son adoption, l'ordonnance de 1995 a été abrogée au profit de la loi dont l'intitulé indiquait l'autonomisation de l'entreprise publique par rapport à l'établissement public²⁸. L'effort de démarcation entre les deux notions était manifeste²⁹, mais des éléments de confusion persistaient comme l'utilisation de la notion d'actionnaire³⁰ dans les deux régimes³¹. Toujours pas de définition de l'entreprise publique. L'année 2017 marque une révolution dans le droit de l'entreprise publique. A la faveur d'un vaste mouvement législatif³², l'entreprise publique fait l'objet d'un encadrement unique³³ et distinct de celui de l'établissement public³⁴. De façon inédite, la notion est assortie d'une définition. Elle est présentée comme une « *unité économique dotée d'une autonomie juridique et financière, exerçant une activité industrielle et commerciale, et dont le capital social est détenu entièrement ou majoritairement par une personne morale de droit public* »³⁵. La principale interrogation est celle de savoir qu'est-ce qui distingue l'entreprise publique de l'entreprise privée. La seule différence qui transparait de la définition est celle du propriétaire du capital social. Dans l'entreprise publique, le capital est exclusivement ou majoritairement détenu par une personne publique. La distinction va encore plus loin. En parcourant les éléments d'identification des différentes d'entreprises publiques on se rend compte qu'elles exercent leurs fonctions dans

²⁷ SANDIO KAMGA (A), *L'établissement public en droit administratif camerounais*, thèse de doctorat/Ph.D en droit, Université de Yaoundé II, 2015, p. 34.

²⁸ La loi n° 99/016 du 22 décembre 1999 portant statut général des établissements publics et des entreprises du secteur public et parapublic.

²⁹ Il y avait dans la loi l'organisation d'un régime propre à chaque notion.

³⁰ La notion d'actionnaire est utilisée dans les sociétés par actions. C'est le nom donné à l'associé propriétaire d'une ou plusieurs actions, dont la responsabilité est limitée au montant de son apport. Voir CORNU (G), *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 2018, 12^e édition, p. 96. Cela est bien différent de la situation de l'établissement public. A la lumière de l'article 59 de la loi n°99/016 du 22 décembre 1999 portant statut général des établissements publics et des entreprises du secteur public et parapublic, les établissements publics ne peuvent avoir qu'un seul propriétaire, soit l'Etat, soit une collectivité territoriale décentralisée. L'on ne saurait donc parler d'action et d'actionnaire.

³¹ Article 3 alinéa 3 de la loi n°99/016 du 22 décembre 1999 portant statut général des établissements publics et des entreprises du secteur public et parapublic.

³² Lire ONDOUA BIWILE (V.) et TCHEUWA (J.-C.) (dir.), *Lois sur les établissements et entreprises publics au Cameroun. Innovations et reculades*, Yaoundé, Afrédit, 2018, 196 pages.

³³ Loi n°2017/011 du 12 juillet 2017 portant statut général des entreprises publiques.

³⁴ Loi n°2017/010 du 12 juillet 2017 portant statut général des établissements publics.

³⁵ Article 3 de la n°2017/011 du 12 juillet 2017 portant statut général des entreprises publiques.

l'intérêt général³⁶. La finalité d'intérêt général impose la soumission à un régime de droit public même si le droit OHADA a vocation à constituer le régime de droit commun³⁷. Les entreprises publiques sont fondées sous la forme de société commerciale, c'est-à-dire d'une société créée pour exercer des activités commerciales et industrielles « *dans le but de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui peut en résulter* »³⁸. Seulement, l'entreprise publique ne profite pas des dividendes des activités commerciales comme l'entreprise privée, c'est-à-dire à titre personnel. Elle le fait dans la satisfaction de l'intérêt général dans lequel se range l'action des gouvernants tel que cela est organisé par la Constitution³⁹. La recherche de cet intérêt général pousse l'Etat à considérer les entreprises publiques comme un instrument de renforcement du financement de son budget.

La prospérité que le Cameroun a connue pendant les années 1960-1970 a poussé l'Etat à s'investir dans le développement du secteur économique. Il l'a fait par l'augmentation de la participation dans les entreprises privées, par la création des entreprises publiques ou par la nationalisation des entreprises coloniales, l'objectif étant « *de reprendre à son compte, les prestations jadis fournies par l'administration coloniale* »⁴⁰. L'embellie économique et la bonne santé budgétaire et financière des entreprises vont subir des chocs exogènes, lesquels auront pour effet d'essouffler leur croissance. L'exacerbation de la guerre froide, la chute du prix du pétrole, le développement des tensions internes avec la répression des mouvements nationalistes sont autant d'éléments qui ont ralenti l'activité économique et accru les charges budgétaires. Les entreprises publiques se sont trouvées au milieu de cet engrainage, massivement sollicitées par l'Etat pour supporter les charges budgétaires avec malheureusement une productivité réduite voire quasi-nulle. Cette situation va se faire ressentir sur le budget de l'Etat qui va tomber en déséquilibre jusqu'à susciter l'intervention du FMI à travers les programmes d'ajustement structurel dont le premier mis en œuvre en 1981 sera « *essentiellement consacré à la gestion financière et économique, aux réformes administratives et à la restructuration des entreprises publiques* »⁴¹. L'Etat va également participer à cette restructuration en opérant d'abord une réévaluation des immobilisations des entreprises⁴²

³⁶ Article 3 de la n°2017/011 du 12 juillet 2017 portant statut général des entreprises publiques.

³⁷ Article 1^{er} de l'Acte Uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE.

³⁸ Article 4 de l'acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique.

³⁹ HAMON (F), TROPER (M), *Droit constitutionnel*, Paris, LGDJ, 2014, 35^{ème} édition, p. 48.

⁴⁰ TAMBA (I), *Déterminants de la performance des entreprises publiques en Afrique subsaharienne : l'exemple du Cameroun*, thèse de doctorat de 3^e cycle en Sciences économiques, Université de Yaoundé, 1991, p. 30.

⁴¹ BESSALA (A.G), *Ajustement Structurel et Droit Budgétaire Camerounais : contribution à l'étude des droits budgétaires des États africains sous ajustement structurel*, thèse de doctorat/Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II, 2015, pp. 46-47.

⁴² Voir Ordonnance n°85-1 du 29 juin 1985 relative à la réévaluation des immobilisations des entreprises.

nécessaire à l'établissement de leurs situations réelles. Ensuite, la mise sur pied d'une Mission de réhabilitation chargée de proposer au Chef de l'État des mesures permettant l'éradication et la prévention des causes des difficultés des entreprises du secteur public et parapublic⁴³. La principale solution sera l'application des privatisations devant conduire à « *l'assainissement des finances publiques* »⁴⁴.

Sous l'impulsion des bailleurs de fonds l'État va engager un vaste mouvement de privatisation sous diverses techniques⁴⁵. Ce changement de modèle économique engendre un retrait de l'État et une montée en puissance du secteur privé⁴⁶. Un tel désengagement de l'État, « *davantage dicté par des sentiments de résignation que par une adhésion de cœur* »⁴⁷, va être mal opérationnalisé en raison d'une mauvaise évaluation de la situation des entreprises. Il va conduire à une sorte de « braderie » des entreprises lors des privatisations, les conditions fondamentales devant permettre d'en assurer le succès n'étant pas réunies⁴⁸. Pendant plus de 20 ans on n'observera plus de grand mouvement dans la sphère des entreprises publiques. L'engagement de l'État dans la politique d'émergence va remettre au goût du jour l'apport des entreprises publiques aux besoins financiers de l'État. Dans sa stratégie, l'État ambitionne « *faire des entreprises publiques des instruments d'accélération de l'industrialisation par leurs performances économiques et financières* »⁴⁹. C'est ainsi que plusieurs entreprises vont voir le jour durant la décennie écoulée. On peut citer la SONATREL⁵⁰ ou encore la SONAMINES⁵¹. Elles ont pour point commun la présence de l'État comme unique actionnaire malgré les recommandations d'ouverture du capital⁵². Les entreprises publiques renaissent de leurs cendres, pourraient-

⁴³ Article 3 du Décret n°86/656 du 03 juin 1986 portant création d'une Mission de réhabilitation des entreprises du secteur public et parapublic.

⁴⁴ Article 2 de l'Ordonnance, n°90/004 du 22 juin 1990 relative à la privatisation des entreprises publiques et parapubliques. Consulter utilement [BLAKAN](#) (J.), *L'expérience camerounaise de privatisation des entreprises publiques*, Thèse de doctorat en droit public, Université Montpellier I, 1994.

⁴⁵ La privatisation va s'opérer par les cessions d'actifs, les contrats de transfert de gestion tels que les concessions et les affermages.

⁴⁶ BOUVIER (M), ESCLASSAN (M.C), LASSALE (J.P), *Finances publiques*, Paris, LGDJ, 2020-2021, 19^e éd. p. 547.

⁴⁷ PLANE (P), « Les services publics africains à l'heure du désengagement de l'état : changement conservateur ou progressiste ? », *Annales des Mines*, n°52, 1998, p. 40.

⁴⁸ NGUIHE KANTE (P), « Les contraintes de la privatisation des entreprises publiques et parapubliques au Cameroun », *Revue internationale de droit économique*, 2002/4, t. XVI, 4, p. 607.

⁴⁹ Ministère de l'économie, de la planification et de l'aménagement du territoire, *Stratégie Nationale de développement 2020-2030. Pour la transformation structurelle et le développement inclusif*, p. 64.

⁵⁰ Créée par le Décret n°2015/454 du 8 octobre 2015, la Société Nationale de Transport de l'Electricité a été réorganisée par le Décret n°2020/233 du 23 avril 2020.

⁵¹ Décret n°2020/749 du 14 décembre 2020 portant création de la Société Nationale des Mines (SONAMINES).

⁵² Après avoir pratiqué pendant de nombreuses années l'actionnariat unique dans les entreprises publiques, au regard de la situation catastrophiques de certaines entreprises

on dire, et sur les mêmes fondements tel que cela semble se produire. Cela complique l'angle d'appréhension relativement à leurs contributions au financement du budget de l'Etat.

Toutefois, au regard des contingences historiques et de la place à elles accordée dans la stratégie de développement, la question qui se dégage est la suivante : **quelle est la portée de la contribution des entreprises publiques au financement du budget de l'Etat en droit public financier camerounais ?** Ce questionnement est intéressant à plus d'un titre. Il s'appuie sur l'actualité récente marquée par les rapports d'abord de la Commission Technique de Réhabilitation des Entreprises du secteur public et parapublic (CTR)⁵³ et ensuite celui du FMI⁵⁴ qui recommandent de revoir le système de fonctionnement des entreprises publiques au Cameroun. S'agissant de la méthode juridique, le normativisme est particulièrement mobilisé pour soutenir l'argumentaire. Celui-ci permet de soutenir que la portée de la contribution des entreprises publiques au budget de l'Etat est duale, en ce qu'elle est théoriquement affirmée (I), et substantiellement dévoyée (II).

I. Une contribution théoriquement affirmée

Généralement, l'on oppose la théorie à la pratique. La théorie est présentée comme l'abstraction et la spéculation ; elle relève de l'organisation logique des choses dont la mise en œuvre peut conduire à des pratiques différentes. Dans ce sens, l'on considère en Afrique que la théorie fait l'apologie des constructions non effectives, étant entendue que l'effectivité c'est « *ce qui prévaut dans les faits et dont l'existence indiscutable justifie la reconnaissance ou l'opposabilité* »⁵⁵. Bien que certaines données permettent de soutenir cette conception, il est indéniable que les considérations théoriques sont des préalables et des fondations à toute pensée logique. Revenant spécialement sur la contribution des entreprises publiques au financement budget, celle-ci se traduit conceptuellement par le versement des dividendes à l'Etat (A), et par le paiement des recettes fiscales à l'Etat (B).

A. L'instauration du versement des dividendes à l'Etat

A l'origine, comme a pu le voir, les entreprises publiques sont créées pour manifester le contrôle de l'Etat sur les domaines industriels et commerciaux. La nature marchande de ces secteurs et les profits manifestés vont conduire à l'instauration du versement des dividendes conçu comme une exigence génétique à l'idéologie de la création des

comme la CAMAIR-CO, le gouvernement a annoncé l'ouverture prochaine du capital de cette société aux investisseurs privés.

⁵³ CTR, *Rapport sur la situation des Entreprises Publiques et des Etablissements Publics au 31 décembre 2019*, octobre 2020, 268 pages.

⁵⁴ FMI, *Cameroun, Renforcer la surveillance, la gouvernance et la maîtrise des risques budgétaires dans la gestion des entreprises publiques*, Rapport technique, Mai 2021.

⁵⁵ LEROY (Y), « La notion d'effectivité du droit », *Droit et société*, 2011/3 n°79, p. 716.

entreprises publiques (1), et comme une conséquence bénéfique à la philosophie de la valorisation de l'action publique (2).

1. Une exigence génétique à l'idéologie de la création des entreprises publiques

L'idéologie de la création des entreprises publiques est celle de faire le bénéfique, de rechercher la rentabilité et le profit. L'entreprise publique en Afrique noire francophone est soumise au régime élaboré par le droit OHADA. Celui-ci la consacre comme une société commerciale, entendue comme une société dans laquelle les associées conviennent d'affecter à une activité des biens en numéraire ou en nature ou de l'industrie dans le but de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui peut en résulter⁵⁶. La recherche du profit est l'élément déterminant qui la soumet « *aux exigences du statut de commerçant au sens du droit privé* »⁵⁷. De plus, l'association *profit-entreprise publique* ne pose pas de problème juridique car les composantes de l'entreprise publique sont toutes des personnes morales de droit privé⁵⁸ recherchant principalement le profit dans leurs actions.

La qualification d'une entreprise de publique ne signifiant pas une transformation de son essence, celle-ci reste attachée à ses gènes. La rentabilité, le profit et la performance constituent ses valeurs cardinales. Il faut toutefois relever que le droit camerounais n'a pas encore épousé totalement ces éléments constitutifs. L'on peut le justifier avec l'attitude indécise qui caractérise le législateur camerounais quant à l'assujettissement de ces entreprises à contribuer au budget de l'Etat. Si le budget « *apparaît comme un ensemble couvrant le bloc des besoins financiers et des moyens de couverture* »⁵⁹, la contribution au financement de ce budget doit être recherchée dans le chapitre des recettes. A ce sujet, c'est la loi de 2007 portant régime financier de l'Etat qui pour la première fois mentionne la contribution des entreprises publiques dans les recettes budgétaires. Aujourd'hui abrogée, cette loi rangeait « *les revenus provenant des entreprises* » parmi les ressources budgétaires⁶⁰. La complexité pouvait naître des incertitudes de la notion de revenu, lequel de toute façon ne fait pas partie du jargon du régime de l'intéressement dans les sociétés commerciales. Le nouveau régime financier adopté en 2018 est allé plus loin dans la complexité en évacuant la référence directe aux entreprises publiques au profit des expressions laconiques. Il ne fait pas la distinction, pourtant

⁵⁶ Article 4 de l'acte uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique.

⁵⁷ MOUHOUAIN (S), « La réforme du droit Camerounais des entreprises publiques et le droit des sociétés commerciales de l'espace OHADA », *Uniform Law Review/Revue de Droit Uniforme*, Vol. 24, n°1, mars 2019, p. 215.

⁵⁸ Article 3 de la n°2017/011 du 12 juillet 2017 portant statut général des entreprises publiques.

⁵⁹ BEN MOUSSA (C), *Essai sur la normativité budgétaire*, thèse de doctorat en droit, Université de Toulouse I Capitole, 2018, p. 18.

⁶⁰ Article 12 de la loi n° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat.

classique, entre recettes fiscales et recettes non-fiscales nécessaire à la classification des différentes sources de financement. Cependant, l'absence de référence aux entreprises publiques ne saurait être regardée comme l'annulation de leurs contributions. Cette contribution demeure, et son fondement peut être justifié à travers l'interprétation des dispositions applicables.

La loi de 2018 a consacré parmi les recettes budgétaires un titre aux *autres recettes*⁶¹. C'est dans cette catégorie que l'on peut ranger la contribution des entreprises publiques, même si cette façon de faire est contraire à la précision et à la sincérité qui fondent la nouvelle gouvernance financière⁶² et qui traduisent le souci « *de faire ressortir les rapports existant entre les acteurs du système financier public, et d'en tirer les conséquences d'un point de vue opérationnel* »⁶³. Au-delà de ces errements, il demeure que l'entreprise publique contribue au budget par le versement des dividendes. Dans le droit des sociétés commerciales, un dividende est une part de bénéfice revenant à chaque action ou chaque part sociale⁶⁴. C'est plus précisément la « *part de bénéfices ; quote-part attribuée à chaque associé, pendant la durée de la société, au prorata de ses droits dans les bénéfices et normalement prélevée sur ceux de l'exercice* »⁶⁵. Ainsi, dans les entreprises publiques, « *l'État actionnaire perçoit des dividendes à raison des titres et participations financières qu'il détient* »⁶⁶. Ces dividendes ne rentrent pas dans le domaine privé de l'Etat. Ils sont directement introduits dans les recettes budgétaires. Il faut tout de même dire que cette catégorie de dépense est spéciale dans son régime. Elle répond particulièrement à la logique de la prévision et doit reposer sur l'évaluation de la performance de ces entreprises.

Dans l'architecture de la loi de finances, les dividendes versés par les entreprises publiques sont regroupées sous l'expression « *produits financiers à recevoir* ». Durant les 5 derniers exercices budgétaires, les montants prévisionnels de ces contributions ont été instables. La logique des variations est difficilement compréhensible : après avoir atteint un pic record de 53 milliards en 2019⁶⁷, les prévisions pour l'exercice 2020 ont drastiquement baissé et n'ont curieusement pas été ajustées malgré la

⁶¹ Article 25 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

⁶² ESCLASSAN (M-C), « Sincérité et gouvernance financière publique : y a-t-il une sincérité financière publique spécifique », *RFFP*, n°111, septembre 2010, p. 47.

⁶³ BOUVIER (M), « La LOLF : contrainte budgétaire ou moteur d'une nouvelle gouvernance financière ? », in MONNIER (J-M) (dir), *Finances publiques*, Paris, La documentation française, 2015, 4^e édition, p. 55.

⁶⁴ Article 144 de l'Acte Uniforme révisé relatif au droit des sociétés commerciales et du GIE.

⁶⁵ CORNU (G), *Vocabulaire juridique*, op.cit., p. 786.

⁶⁶ DAMAREY (S), *Finances publiques*, op.cit., p. 84.

⁶⁷ Voir loi n°2019/023 du 24 déc. 2019 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2020.

survenance du Covid-19⁶⁸. Pour l'exercice en cours, les prévisions ont été relevées : la contribution attendue est fixée à 41 milliards FCFA⁶⁹. Cette augmentation se justifie certainement par la relance de l'activité sur laquelle se fonde l'assiette des recettes⁷⁰. La récurrence de ces contributions, même en période de crises comme on a pu le voir, consolide l'essence de ces entreprises, et comme le rappellent les autorités, « *la vocation originelle est plutôt le reversement des dividendes pour financer le budget de l'Etat* »⁷¹. Cette vocation est bénéfique à l'Etat et emporte une transformation de la structuration de l'action publique.

2. Une conséquence bénéfique à la philosophie de la valorisation de l'action publique

Le versement des dividendes à l'Etat par les entreprises publiques et leurs inscriptions dans les ressources budgétaires constituent des éléments de stabilisation budgétaire au moins en théorie. Ils correspondent surtout à un changement de paradigme de l'action publique influencée par les bailleurs de fonds et portée par la nouvelle gouvernance publique.

La conditionnalité appliquée par les bailleurs de fonds en Afrique a accéléré le processus de transformation structurelle de l'Etat. La diversité des besoins à satisfaire a développé des contraintes budgétaires énormes sur l'Etat. La recherche de financement a conduit à transformer l'idéologie de l'action publique. Cette dernière initialement fondée sur la gratuité du service public⁷² a opéré un changement radical. Les Etats « *ont pris conscience de leur richesse et de l'intérêt économique que pouvaient avoir leurs patrimoines* »⁷³ et ont décidé de s'inscrire dans la logique de valorisation. Elle se traduit par l'adoption « *comme nouveau récit de l'action publique des référentiels tels : compétitivité, rentabilité(...)* »⁷⁴. L'Etat commence à partir de cet instant à se comporter comme une personne privée en recherchant le profit dans ses actions. La comparaison des résultats et objectifs des programmes budgétaires en fin d'exercice⁷⁵ consacrée par la réforme du régime

⁶⁸ Voir ordonnance n°2020/001 du 03 juin 2020 modifiant et complétant certaines dispositions de la loi n°2019/023 du 24 décembre 2019 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2020.

⁶⁹ Loi n°2020/018 du 17 décembre 2020 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2021.

⁷⁰ PIERUCCI (C), « La loi de finances pour 2016 », *RFFP*, n°134, mai 2016, p. 218.

⁷¹ Ministère des Finances, *Débat d'orientation budgétaire, Document de programmation économique et budgétaire à moyen terme 2021-2023*, p. 71.

⁷² PEKASSA NDAM (G.M), « La gratuité du service public de la justice en Afrique francophone : le cas du Cameroun », in HOUQUERBIE (F), *Quel service public de la justice en Afrique francophone ?*, Bruxelles, Bruylant, 2013, p. 118.

⁷³ ATANGANA (É.P), « La valorisation économique des biens publics en droit camerounais », *RADSP*, Vol VIII, juil-déc. 2020, p. 140.

⁷⁴ NGUELIEUTOU (A), « L'évolution de l'action publique au Cameroun : l'émergence de l'Etat régulateur », *Polis/R.C.S.P./C.P.S.R.*, vol. 15, numéros 1& 2, 2008, p. 19.

⁷⁵ Article 31 de la loi n°2018/011 du 11 juillet 2018 portant Code de transparence et de bonne gouvernance dans la gestion des entreprises publiques au Cameroun.

financier l'y contraint. Les services publics deviennent de plus en plus couteux pour faire rentrer le maximum de fonds possible dans les caisses de l'Etat⁷⁶. Les entreprises publiques se sont présentées comme des instruments idoines pour cette nouvelle orientation.

L'entreprise publique joue un rôle déterminant dans la structuration de l'économie camerounaise. Certaines d'entre elles, comme la *Cameroon Development Corporation*, sont des véritables moteurs de l'économie et des agents de la régulation sociale. Cette entreprise, aujourd'hui en déperdition en partie à cause de la crise dans les régions anglophones, a été à un moment donné le deuxième pourvoyeur d'emplois derrière l'Etat, avec dans les années 1960 un budget correspondant au double de celui de l'Etat. Les contributions au budget de l'Etat étaient toutes aussi honorables. Les entreprises publiques occupent une place centrale dans la politique d'émergence à l'horizon 2035 dans laquelle le Cameroun s'est engagé au début des années 2000. Dans le document de vision, l'Etat entend « *faire des entreprises publiques des instruments d'accélération de l'industrialisation par leurs performances économiques et financières* »⁷⁷. La performance financière évoquée est bénéfique pour l'Etat, car elle accroît ses dividendes qui vont être inscrits dans les recettes budgétaires et correspondre à une classification précise⁷⁸. Les entreprises publiques ont fondamentalement l'obligation d'être performantes. Cela ne peut en être autrement, surtout pour celles qui sont en situation de monopole ou de quasi-monopole dans leurs secteurs d'activités⁷⁹. Les contributions de ces entreprises au financement du budget étatique conduisent ou doivent conduire, au final, à considérer le budget non plus comme « *un moyen de stabilisation macroéconomique, mais de plus en plus comme un instrument à même de favoriser la croissance et la réduction de la pauvreté* »⁸⁰. Les recettes fiscales doivent donc être élargies pour soutenir les politiques de développement.

B. La soumission au paiement des recettes fiscales à l'Etat

Le second volet de la contribution des entreprises publiques au financement du budget de l'Etat est le paiement des recettes fiscales par ses entreprises. Ces dernières sont assujetties à la fiscalité de droit commun

⁷⁶ L'exemple le plus récent est celui de l'augmentation du droit de timbres sur le passeport qui passe de 75.000 à 110.000 FCFA. Voir l'ordonnance n°2021/003 du 07 juin 2021 modifiant et complétant certaines dispositions de la loi n°2020/018 du 17 décembre 2020 portant loi de finances de la République du Cameroun pour l'exercice 2021.

⁷⁷ *Stratégie Nationale de développement 2020-2030.op.cit.*, p. 44.

⁷⁸ Articles 5 et 6 du décret n°2019/3187/PM du 09 septembre 2019 fixant le cadre général de présentation de la Nomenclature Budgétaire de l'Etat.

⁷⁹ On pense ici à la CAMWTER dans le secteur de l'eau, à ENEO dans le secteur de l'électricité.

⁸⁰ LEIDERER (S), WOLFF (P), « Gestion des finances publiques : une contribution à la bonne gouvernance financière », *Annuaire suisse de politique de développement* [En ligne], 26-2 | 2007, p. 177, mis en ligne le 22 juin 2009, consulté le 19 avril 2019. URL : <http://journals.openedition.org/aspd/142>,

des sociétés (1), et bénéficient d'une flexibilité à travers les compensations (2).

1. L'assujettissement à la fiscalité de droit commun

Les entreprises publiques sont assujetties à la fiscalité de droit commun. Autrement dit, elles doivent payer les impôts et taxes comme tous les autres contribuables. Au regard des dividendes qu'elles versent déjà à l'Etat et qui rentrent dans les recettes budgétaires, l'assujettissement à la fiscalité peut paraître excessive. De plus, la soumission à la fiscalité de droit commun des sociétés pour laquelle les entreprises se plaignent toujours de subir une oppression fiscale peut s'apparenter à « *une imposition confiscatoire, contraire au respect des capacités contributives des contribuables, au principe d'égalité ainsi qu'au droit de propriété* »⁸¹. Il n'en est rien de tout cela, car le versement des dividendes se fait après déduction de toutes les charges de l'entreprise dans lesquelles on retrouve les impôts.

L'assujettissement des entreprises publiques à la fiscalité de droit commun est juridiquement justifié. Il tire son fondement de la Constitution qui dispose que « *chacun doit participer, en proportion de ses capacités, aux charges publiques* »⁸². Cet assujettissement est mis en œuvre par les législations fiscales qui soumettent ces entreprises au paiement de l'impôt. L'impôt est le principal prélèvement attendu des contribuables. Il est défini comme « *un prélèvement pécuniaire obligatoire, effectué à titre définitif, sans contrepartie immédiate, visant à couvrir les charges publiques* »⁸³. Son caractère obligatoire l'amène à opérer une régulation conjoncturelle dans une société ou l'Etat est principalement attendu dans la stabilisation sociale. L'impôt est ainsi utilisé pour lutter contre l'inflation, stimuler l'activité, contribuer au plein-emploi⁸⁴. L'entreprise publique est soumise à des impôts bien précis ; il s'agit principalement de l'impôt sur les sociétés et de la Taxe sur la valeur ajoutée.

L'impôt sur les sociétés (IS) est « *un impôt sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales* »⁸⁵. Il s'applique naturellement aux entreprises publiques qui rentrent dans son champ d'application. C'est un impôt qui frappe les bénéfices réalisés par l'entreprise, c'est-à-dire « *le solde obtenu en faisant la somme algébrique des produits réalisés et des charges exposées par l'entreprise au cours de l'exercice* »⁸⁶. Les bénéfices imposables considérés sont ceux réalisés au cours de l'exercice

⁸¹ OLIVA (É), « L'appréciation du caractère confiscatoire ou excessif de l'impôt par le Conseil constitutionnel », *RFDA*, 2013, p. 1277.

⁸² Voir préambule de la Constitution.

⁸³ BOUVIER (M), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 2010, 10^e édition, p. 24.

⁸⁴ GROSCLAUDE (J), MARCHESSOU (P), *Droit fiscal général*, Paris, Dalloz, 2017, 11^e édition, p. 7.

⁸⁵ Article 2 du Code général des impôts.

⁸⁶ ABENG MESSI (F), *Le territoire et l'impôt en droit fiscal camerounais*, thèse de doctorat/Ph.D en droit public, université de Yaoundé II, 2014-2015, p. 232.

qui précède la déclaration de ceux-ci⁸⁷. Plus concrètement, la redevance de l'impôt sur les sociétés n'est valable qu'après « *une période de 12 mois correspondant à l'exercice budgétaire* »⁸⁸. Telle n'est cependant pas la perception que le législateur a de sa volonté exprimée dans les dispositions précédentes. Il a assorti le régime de la liquidation de cet impôt d'un ensemble de règles qui dénature le sens du principe de l'évaluation et de la recevabilité annuelle. D'un autre point de vue, il pourrait ne pas s'agir forcément d'une contradiction. L'on serait alors en face des deux versants du régime de l'impôt sur les sociétés à savoir la durée de validité de la liquidation et la périodicité de l'acquittement. S'agissant de ce second versant, la loi dispose que « *l'impôt sur les sociétés est acquitté spontanément par le contribuable au plus tard le 15 du mois suivant* »⁸⁹. Du fait de leur éligibilité au régime réel par leurs capacités à réaliser un chiffre d'affaires annuel hors taxes égal ou supérieur à 50 millions de FCFA⁹⁰ les entreprises publiques doivent s'acquitter de l'IS par le paiement d'un acompte représentant 2% du chiffre d'affaires réalisé au cours de chaque mois⁹¹. Le taux de 30% de bénéfice fixé⁹² sera totalement liquidé en début d'exercice suivant, et dans tous les cas, tous les soldes doivent avoir été épurés dans les trois mois qui suivent le début de l'exercice budgétaire⁹³. Tout est ainsi fait pour que l'Etat perçoive continuellement et totalement les impôts sur les sociétés tout comme la taxe sur la valeur ajoutée.

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est malgré sa dénomination trompeuse⁹⁴ un impôt. C'est l'un des rares impôts à faire l'objet d'un encadrement communautaire. L'encadrement est issu d'une directive CEMAC qui dispose que « *sont soumises à la Taxe sur la Valeur Ajoutée les opérations faites par des personnes physiques ou morales, relevant d'une activité économique* »⁹⁵. Ainsi, contrairement à l'IS qui est un impôt institutionnel, la TVA est un impôt fonctionnel qui frappe les activités. Sont concernées les opérations accomplies dans le cadre d'une activité économique réalisée à titre onéreux⁹⁶; il s'agit entre autres des activités de production, d'importation, de prestation de services et de distribution qui rentrent dans les missions des entreprises publiques. La TVA est complétée par divers

⁸⁷ BOUVIER (M), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op.cit., p. 90.

⁸⁸ Article 15 du Code général des impôts.

⁸⁹ Article 21 du Code général des impôts.

⁹⁰ Article 93 quater alinéa 2 du Code général des impôts.

⁹¹ Article 21 du Code général des impôts.

⁹² Article 17 alinéa 1 du Code général des impôts.

⁹³ MEKONGO (J.M), *Les retenues à la source dans le système fiscal au Cameroun*, thèse de doctorat en droit, Université Panthéon-Sorbonne Paris I, 2005, p. 236.

⁹⁴ GROSCLAUDE (J), MARCHESSOU (P), *Droit fiscal général*, op.cit., p. 2. L'auteur fait ressortir qu'il existe une déférence entre un impôt et une taxe, et que la TVA rempli non pas les critères d'une taxe, mais plutôt d'un impôt.

⁹⁵ Article 1 de la Directive n°1/99/CEMAC-028-CM-03 du 17 Décembre 1999 portant Harmonisation des Législations des Etats Membres en matière de TVA et de Droit d'accises.

⁹⁶ Article 126 alinéa 1 du Code général des impôts.

autres impôts et taxes auxquels les entreprises publiques sont assujetties mais dont leurs particularités justifient des flexibilités.

2. L'aménagement de la flexibilité fiscale à travers les compensations

La compensation est l'une des opérations fiscales les plus controversées du droit fiscal camerounais. Son régime repose sur un ensemble de règles et principes qui ne sont pas toujours clairs et cohérents. La compensation est globalement définie comme l'« *extinction simultanée totale ou partielle de deux obligations réciproques entre les mêmes personnes* »⁹⁷. Celle qui s'opère en matière fiscale est différente dans son régime de celle consacrée par le Code Civil qui est une sorte d'extinction naturelle, car celle-là « *s'opère de plein droit par la seule force de la loi, même à l'insu des débiteurs* »⁹⁸. La compensation en matière fiscale est différente dans son opérationnalisation. La notion de compensation en matière fiscale peut être utilisée pour traduire la politique de mobilisation des recettes internes pour pallier au déficit des recettes douanières⁹⁹ dû à la réduction des barrières douanières par l'application des accords ACP-Union Européenne¹⁰⁰ et de l'entrée en vigueur de la zone de libre-échange continentale africaine¹⁰¹. Dans le cadre de cette réflexion, l'on parle plutôt de compensation de dettes croisées.

L'Etat et les entreprises publiques entretiennent des relations financières marquées par l'existence de dettes et créances réciproques. Du côté de l'Etat, les dettes résultent du non-paiement des factures des prestations telles que l'eau, l'électricité, les services de télécommunications et autres. La plupart des entreprises qui entretiennent des relations d'affaires avec l'Etat sont dans des situations des factures impayées. Les dettes de l'Etat résultent également de la politique de subvention des activités par laquelle il administre le prix de vente au détail de certains biens essentiels à la nation et se porte en retour « *redevable d'une compensation auprès des entreprises publiques productrices pour manque à gagner lorsque les prix de vente administrés conduisent à pénaliser l'entreprise par rapport aux conditions de*

⁹⁷ CORNU (G), *Vocabulaire juridique*, op.cit., p. 477.

⁹⁸ Article 1290 du Code Civil.

⁹⁹ AGUEMON (W.A), *Le droit douanier et l'harmonisation de la fiscalité de porte dans l'UEMOA et la CEDEAO : cas du Bénin et de la Côte-d'Ivoire*, thèse de doctorat en droit, Université d'Abomey-Calavi, 2018, p. 277.

¹⁰⁰ Les accords ACP-UE sont des accords économiques et de libre-échange commercial entre les Etats de l'Afrique des Caraïbes et du pacifique et l'Union Européenne. Ces accords consacrent la suppression des barrières douanières entre les Etats membres sur certains produits.

¹⁰¹ L'entrée en vigueur de cet accord avait été prévue pour un délai de trente (30) jours après le dépôt du 22^{ème} instrument de ratification (voir article 23 de l'Accord portant création de la zone de libre-échange continentale africaine). Le Cameroun a, quant à lui, ratifié le 12 novembre 2020.

marché »¹⁰². La performance des entreprises qui sont dans cette situation est mise à mal et celles-ci ne peuvent valablement satisfaire aux exigences de la fiscalité tribulaire de la productivité. La compensation est ainsi utilisée pour rétablir l'équilibre.

La compensation n'est pas un droit pour le contribuable, pour l'entreprise publique. La loi dispose que « *nul ne peut se prévaloir de l'existence d'une créance sur l'Etat pour se soustraire à ses obligations déclarative et de paiement* »¹⁰³. Il se dégage de manière indirecte que nul ne peut imposer une compensation à l'Etat, d'ailleurs celle-ci n'est pas valable pour les impôts retenus à la source¹⁰⁴. Les modalités de compensation ne sont pas explicitement définies ; elles découlent du régime de la transaction avec pour seule certitude qu'elles relèvent d'un accord de volonté. Cela laisse une marge de manœuvre aux acteurs afin d'adopter le mécanisme le plus conforme à leurs intérêts. Le dernier rapport sur la situation des entreprises publiques au Cameroun a pu identifier plusieurs techniques de compensation : il s'agit de la reconnaissance mutuelle des dettes croisées et d'apurement des soldes, la compensation entre dettes de l'Etat et dettes fiscales et douanières des entreprises, la compensation entre dividendes à verser et dettes de l'Etat, la compensation entre remboursement de prêts rétrocédés dû par l'entreprise et service de ce prêt payé par l'Etat, la compensation de dettes fiscales par accroissement des parts de l'Etat au capital social de l'entreprise¹⁰⁵. La finalité recherchée est l'équité fiscale, laquelle constitue un élément essentiel à la construction d'un environnement économique favorable à la performance. Ceci n'empêche pourtant pas aux entreprises d'être en difficulté et par voie de conséquence de compromettre leurs contributions au financement du budget de l'Etat.

II. Une contribution substantiellement dévoyée

Malgré l'organisation théorique du régime des entreprises publiques qui incitent à une valorisation des recettes budgétaires de l'Etat, la contribution de celles-ci est fragilisée par les difficultés auxquelles elles doivent faire face. Ces difficultés ne sont pas fondamentalement nouvelles ; elles sont consubstantielles et se pérennisent (A) en suspendant la logique de rentabilité budgétaire (B).

A. La pérennisation de l'improductivité financière

La contribution des entreprises publiques au financement du budget de l'Etat en droit public financier camerounais ne peut être possible que si ces entreprises sont performantes, rentables et efficaces. Les différents

¹⁰² FMI, *Cameroun, Renforcer la surveillance, la gouvernance et la maîtrise des risques budgétaires dans la gestion des entreprises publiques*, Rapport technique, Mai 2021, p. 39.

¹⁰³ Article L 7 bis du Code général des impôts.

¹⁰⁴ Ibid., alinéa 2.

¹⁰⁵ FMI, *Cameroun, Renforcer la surveillance, la gouvernance et la maîtrise des risques budgétaires dans la gestion des entreprises publiques*, op.cit., p. 40.

rapports d'organismes nationaux et étrangers ont récemment relevé que les entreprises publiques sont improductives en raison du mode de gestion (1) et du système de fonctionnement (2).

1. L'application constante d'une gestion réfractaire à la performance

Le régime de gestion des entreprises publiques est une épine dans toutes les politiques de performance qui peuvent être adoptées. La gestion appliquée sur¹⁰⁶, dans, et par les entreprises publiques est porteuse des gènes de l'improductivité. Cela est globalement une conséquence de la rencontre de plusieurs sources normatives, dont celle étatique qui a matériellement tendance à prendre le dessus sur celle communautaire et à bousculer les règles produites¹⁰⁷. Depuis fort longtemps, les entreprises publiques pratiquent une gestion réfractaire à la productivité, et la persistance des pouvoirs publics à pérenniser cette situation est incompréhensible.

La consécration de ce que l'on a appelé le nouveau management public a transformé les paradigmes de fonctionnement des institutions publiques. La réticence de l'Etat à soumettre entièrement les entreprises publiques au droit privé est un frein à la transformation structurelle de ces entreprises car les logiques de l'entreprise privée ont envahi la sphère publique. Efficacité et bonne gestion sont ainsi devenues des critères aussi importants que celui plus général de service public¹⁰⁸. Cela nécessite une certaine autonomisation des entreprises publiques. Dans les faits, l'autonomisation est bafouée par les considérations politiques qui peuvent fragiliser le fonctionnement de la plupart des institutions politiques. Le pouvoir de nomination est le premier élément de la réflexion.

Dans le droit des sociétés, le pouvoir de nomination est une compétence dévolue collectivement aux actionnaires¹⁰⁹. Cela n'a pas toujours été scrupuleusement appliqué aux entreprises publiques. Il a fallu faire avec l'exacerbation du pouvoir présidentiel de nomination qui est fondée sur la logique suivant laquelle « *en nommant ses agents, le pouvoir central se donnerait les relais nécessaires à la conduite cohérente de ses projets politiques* »¹¹⁰. Ce pouvoir s'est parfois exprimé en violation de la loi. La loi de 1999 sur les entreprises publiques posait l'incompatibilité entre les fonctions de membre du gouvernement et celle de président de conseil d'administration

¹⁰⁶ L'on pense ici à l'influence de l'Etat sur le fonctionnement des entreprises publiques.

¹⁰⁷ MOUHOUAIN (S), « La réforme du droit camerounais des entreprises publiques et le droit des sociétés commerciales de l'espace OHADA », *op.cit.*, p. 226.

¹⁰⁸ LAUFER (R), BURLAUD (A), *Management public. Gestion et légitimité*, Paris, Dalloz, 1980, p. 66.

¹⁰⁹ GRANDGUILLOT (B), GRANDGUILLOT (F), *L'essentiel du Droit des sociétés*, Gualino éditeur, coll. Les Carrés Rouges, 2018, 16^{ème} édition, p. 115.

¹¹⁰ SPONCHIADO (L), *La compétence de nomination du Président de la Cinquième république*, thèse de doctorat en Droit, Université Panthéon-Sorbonne - Paris I, 2015, p. 4.

(PCA) de ces entreprises¹¹¹. Elle a constamment été violée par les nominations des ministres comme PCA par le président de la République. La situation est restée constante pendant près de 20 ans, c'est-à-dire jusqu'à la réforme de 2017. La loi de 2017 n'a pas changé les choses dans le fond ; elle n'a fait que normaliser la pratique antérieure en légalisant la compatibilité entre les fonctions de membres de gouvernement et de PCA des entreprises publiques¹¹². Cet état de chose devenu normal au plan juridique est contraire aux exigences de neutralité et de transparence auxquelles est soumis l'Etat contemporain.

L'idéologie dominante actuellement est celle de la régulation. Elle emporte une nouvelle conception de l'Etat qui est moins acteur du secteur économique, et exerce des fonctions d'arbitrage. La régulation est destinée « à concilier des impératifs contradictoires - à la fois maintenir la concurrence et préserver des intérêts de service public »¹¹³. Avec la régulation, l'Etat doit laisser libre cours au jeu de la concurrence et s'assurer que tout le monde respecte les règles¹¹⁴. Cela est aussi bénéfique pour lui car la régulation induit une simplification qui consiste « à penser l'action publique comme s'interdisant toute complexité inutile »¹¹⁵. Le mélange entre fonction gouvernementale et gestion des entreprises publiques fausse la recherche de la performance en faisant cohabiter deux logiques d'action opposées. L'entreprise publique en tant qu'agent économique doit se soumettre au libéralisme du secteur économique par lequel les acteurs sont incités à jouer le jeu de la concurrence, ne pas faire obstructions aux nouveaux entrants qui pénètrent le marché pour séduire les clients et que les prix du marché, par une concurrence effective, deviennent exacts¹¹⁶. Cela ne peut être possible si l'Etat s'interfère continuellement dans le fonctionnement des entreprises.

Les modalités de gestion courante sont également un frein à la productivité des entreprises. La longévité des dirigeants à des postes stratégiques est contre-productive, tant elle empêche l'innovation nécessaire dans tout secteur concurrentiel. Les dirigeants maintenus à leurs postes malgré l'absence de résultats commencent par percevoir l'entreprise non plus comme une entreprise mais comme une propriété privée, avec pour conséquence l'application des modes de gestion peu orthodoxe tels

¹¹¹ Article 21 de la Loi n°99/016 du 22 décembre 1999 portant statut général des établissements publics et des entreprises du secteur public et parapublic.

¹¹² Article 78 alinéa 1 de la loi n°2017/011 du 12 juillet 2017 portant statut général des entreprises publiques.

¹¹³ TIMSIT (G), « La régulation. La notion et le phénomène », *RFAP*, 2004/1 n°109, p. 9.

¹¹⁴ Lire PEKASSA NDAM (G.M), « Les établissements publics indépendants : une innovation fondamentale du droit administratif camerounais », *Revue Africaine des Sciences Juridiques*, vol. 2, n°1, 2001, p. 154.

¹¹⁵ COLIN (F), « La régulation de la simplification administrative », *RFAP*, 2016/1 n°157, p. 174.

¹¹⁶ FRISON-ROCHE (M-A), « Ambition et efficacité de la régulation économique », *Revue de droit bancaire et financier*, novembre-décembre 2010, p. 61.

que les recrutements inappropriés de personnels. Sur ce point précisément, l'exemple de l'entreprise CAMAIR-CO est symptomatique. Cette entreprise de transport aérien s'est retrouvée avec un effectif de plus de 800 personnes pour un seul avion dans la flotte en 2020. La masse salariale constituait une contrainte budgétaire excessive. Cette situation est presque la même dans toutes les entreprises publiques où les recrutements sont teintés des recommandations contrairement au principe de compétences et dans une certaine mesure celui de l'équilibre régional. Cette façon de faire est contradictoire avec la recherche de l'efficacité et de la rentabilité. Les pouvoirs publics semblent n'avoir pas encore bien assimilé que « *l'entreprise publique a le même objet qu'une entreprise privée, elle assume une activité de production* »¹¹⁷. La production passe par la maîtrise des effectifs, de la masse salariale.

La masse salariale dans les entreprises publiques est exorbitante. Les pouvoirs publics conscients de cela obligent les conseils d'administration à veiller à l'exigence de soutenabilité budgétaire de la masse salariale¹¹⁸. Le problème a bien été perçu par certaines entreprises qui ont été contraintes à opérer des réductions d'effectif même si parfois cela a été imposé par des contingences comme c'est le cas pour la *Cameroon Development Corporation*¹¹⁹. Le problème n'est pas seulement au niveau des effectifs, il se pose grandement avec la rémunération et autres avantages des dirigeants de ces entreprises. Pendant longtemps, le traitement des dirigeants a été laissé à l'entière discrétion des organes sociaux desdites entreprises. Ce traitement variait d'une entreprise à une autre et ne correspondait à aucune logique de performance. Ils étaient exorbitants¹²⁰. Tenu dans le secret, ce traitement constituait un scandale car l'on pouvait s'apercevoir des montants très importants pour des entreprises très peu rentables. La réglementation a essayé d'harmoniser ce traitement. La rémunération et autres indemnités sont fixées dans des bornes¹²¹ qui varient en fonction de la catégorie de l'entreprise et dont le montant dépend de l'évolution du chiffre d'affaire. Toutefois, comme le rappelle bien le rapport du FMI, prendre l'évolution du chiffre comme unique critère de la performance est limitatif car ce dernier se révèle insuffisant pour garantir la capacité financière à soutenir les niveaux de rémunération prévus et les multiples

¹¹⁷ AUBY (J.-M), DUCOS-ADER (R), *Grands services publics et entreprises nationales*, Paris, PUF, 1969, p. 83.

¹¹⁸ Article 24 alinéa 3 du décret n°2019/320 du 19 juin 2019 précisant les modalités d'application de certaines dispositions des lois n°2017/010 et 2017/011 du 12 juillet 2017 portant statut général des établissements publics et des entreprises publiques.

¹¹⁹ L'entreprise, du fait de la guerre dans les deux régions anglophones où est concentré l'essentiel de ses activités et de ses plantations, a dû réduire ses effectifs de moitié en raison de la baisse de production.

¹²⁰ BEGNE (J.-M) « Relation d'agence et comportements déviants : le cas des entreprises publiques au Cameroun », *Management international*, 16(3), 2012, p. 170.

¹²¹ Voir les articles 13, 20 et 21 du décret n°2019/321 du 19 juin 2019 fixant les catégories d'entreprises publiques, la rémunération, les indemnités et les avantages de leurs dirigeants.

avantages consacrés¹²², notamment pour les entreprises publiques en situation d'endettement¹²³.

2. La soumission permanente à un système de fonctionnement inapproprié

Le secteur économique et commercial a ses logiques et principes qui fondent son régime. Il repose principalement sur le libéralisme qui postule le libre jeu de la concurrence. Le jeu de la concurrence a fait naître des règles « *qui ont pour objet le maintien de la libre concurrence entre entreprise sur le marché et les concurrents* »¹²⁴. Ces règles tirent leurs sources au niveau communautaire où les directives posent un régime anticoncurrentiel en prohibant les situations dans lesquelles les entreprises publiques se trouvent en général telles que les aides publiques¹²⁵ et les abus de monopole légal¹²⁶. La loi camerounaise¹²⁷ est silencieuse sur ces pans et semble viser uniquement les entreprises privées.

Les imperfections du système de fonctionnement résident dans deux choses : le monopole et la réglementation. Les aides publiques ne sont pas concernées car dans le cas camerounais elles sont fondées sur la nécessité d'apporter un appui face aux difficultés conjoncturelles rencontrées par les entreprises publiques. En ce qui concerne le monopole, il en existe deux : le monopole légal et le monopole substantiel. Le monopole substantiel renvoie encore à la position dominante qui est le fruit de la performance de l'entreprise. Le monopole légal est celui incriminé. Le monopole est dit légal « *lorsque l'Etat accorde des droits exclusifs à une entreprise privée ou publique pour exploiter un service public ou pour produire des biens et services* »¹²⁸. La situation de monopole se justifie par diverses raisons juridiques : sensibilité du secteur, protection de l'ordre public. Une part importante des entreprises se trouvent dans cette situation. C'est le cas dans le secteur de l'eau¹²⁹, du transport de l'électricité¹³⁰. Le mode opératoire de l'Etat est tout aussi infructueux car « *même si les caractéristiques*

¹²² Articles 17, 27 à 30 du décret n°2019/321 du 19 juin 2019 fixant les catégories d'entreprises publiques, la rémunération, les indemnités et les avantages de leurs dirigeants.

¹²³ FMI, *Cameroun, Renforcer la surveillance, la gouvernance et la maîtrise des risques budgétaires dans la gestion des entreprises publiques*, op.cit., p. 20.

¹²⁴ DELAUNAY (B), *Droit public de la concurrence*, Paris, LGDJ, 2015, p. 36.

¹²⁵ Article 78 du Règlement n°06/19-UEAC-639-CM-33 du 07 avril 2019 relatif à la concurrence.

¹²⁶ Article 103 du Règlement n°06/19-UEAC-639-CM-33 du 07 avril 2019 relatif à la concurrence.

¹²⁷ Il s'agit de la loi n°98/013 du 14 juillet 1998 relative à la concurrence.

¹²⁸ Article 102 du Règlement n°06/19-UEAC-639-CM-33 du 07 avril 2019 relatif à la concurrence

¹²⁹ Article 3 du Décret n° 2005/493 du 31 décembre 2005 fixant les modalités de délégation des services publics de l'eau potable et de l'assainissement liquide en milieu urbain et périurbain.

¹³⁰ Article 23 de la loi n°2011/022 du 14 décembre 2011 régissant le secteur de l'électricité au Cameroun.

techniques d'une activité justifient sa gestion par un monopole, il existe potentiellement plusieurs entreprises susceptibles d'exercer cette activité »¹³¹. Il pourrait passer par une mise en concurrence des entreprises intéressées afin de désigner la plus qualifiée.

Du point de vue économique, les monopoles posent des difficultés. D'abord, ils semblent ne pas inciter à la performance nécessaire à l'augmentation des contributions fiscales. Dans son dernier rapport, la Commission Technique de Réhabilitation relève que la SONATREL, malgré le démarrage effectif de ses activités en 2019, est dans une situation d'accroissement de dettes qui conduit à une « faible capacité de l'entreprise à générer des ressources et à financer les investissements »¹³². Le monopole a une part de malice : il permet de développer le statisme, le manque d'innovation et de compétitivité. Les contrôles foncièrement aléatoires¹³³ ne peuvent pas jouer leurs rôles malgré leurs conditionnements de la bonne gestion¹³⁴. La réglementation contient aussi son lot de lourdeur.

La réglementation sur divers points induit des lourdeurs dans le fonctionnement des entreprises publiques. Le point qui nous semble le plus déterminant est celui des marchés passés par les entreprises publiques. Ces dernières sont appelées à passer des marchés pour la réalisation des travaux, la fourniture et autres services utiles à leur fonctionnement. La loi dispose qu'elles ne sont pas assujetties aux dispositions du code des marchés publics¹³⁵ sans pour autant que cela signifie qu'elles ne peuvent passer des marchés publics. Pourtant, ces marchés qui sont régis de façon discutable¹³⁶ par un texte particulier¹³⁷ sont bel et bien des marchés publics¹³⁸. Cela a pour conséquence d'importer tout le régime tracassier de

¹³¹ MOUGEOT (M), NAEGELEN (F), « La concurrence pour le marché », *Revue d'économie politique*, 2005/6 Vol. 115, p. 742.

¹³² CTR, *Rapport sur la situation des Entreprises Publiques et des Etablissements Publics au 31 décembre 2019*, octobre 2020, p. 91.

¹³³ Le contrôle de l'entreprise publique semble être plus une formalité qu'un instrument de la performance. En droit camerounais le contrôle est influencé par le jeu de pouvoir et les rapports de force entre les acteurs. Dans son rapport de la CTR précité, l'analyse de la situation de certaines entreprises comme la CAMWATER n'existe pas. La CTR se justifie cela par « la non disponibilité des informations financières ». Voir CTR, *Rapport sur la situation des Entreprises Publiques et des Etablissements Publics au 31 décembre 2019*, op. cit., p. 227.

¹³⁴ POYET (M), *Le contrôle de l'entreprise publique. Essai sur le cas français*, op. cit., p. 8.

¹³⁵ Article 119 alinéa 1 de la loi n°2017/011 du 12 juillet 2017 portant statut général des entreprises publiques.

¹³⁶ Le non assujettissement aux dispositions du code des marchés publics consacré par la loi ne devrait pas signifier élaboration d'un texte particulier. L'option choisie est source de complexité pour le fonctionnement de l'entreprise. De plus, la même disposition est contenue dans la loi n°2010/023 du 21 décembre 2010 fixant le statut du Groupement d'Intérêt Public sans que cela n'ait donné lieu à l'adoption d'un régime spécial des marchés publics.

¹³⁷ Décret n°2018/355 du 12 juin 2018 fixant les règles communes applicable aux marchés des entreprises publiques

¹³⁸ YINDJO TOUKAM (C.F), *La modification des contrats administratifs en droit camerounais*, thèse de doctorat/Ph.D en droit public, Université de Douala, 2020, p. 20.

la commande publique dans le fonctionnement des entreprises publiques. Les règles de la commande publique ne sont pas toujours porteuses de concurrence. Elles sont parfois, paradoxalement, sources de pratiques anticoncurrentielles¹³⁹. La fraude et la corruption y ont fait leurs demeures¹⁴⁰. Les entreprises publiques sont finalement soumises au régime des marchés publics avec des effets sur leur performance.

L'assujettissement des entreprises au régime des marchés publics consolide la mort définitive du critère organique qui postule l'identification d'un contrat administratif par la présence d'au moins une personne publique dans la relation contractuelle¹⁴¹. Il semble donc révolue l'époque où le juge se refusait d'admettre l'existence de contrats administratifs entre personnes privées, « *la nature privée des parties en présence présentant à ses yeux une incompatibilité quasi insurmontable avec la nature administrative d'un contrat* »¹⁴². L'application d'un régime des marchés publics influence la liberté contractuelle en imposant le respect « *des principes guidant l'opération du choix du cocontractant par l'administration de telle manière que ce choix devienne un procédé automatique* »¹⁴³. Cela est contraire à « *la libre négociation, qui est le fondement de la concurrence* »¹⁴⁴. Le régime des marchés publics est un régime complexe par la multiplicité des institutions qui interviennent, par la rigidité des procédures contrairement à l'objectif de facilitation recherché¹⁴⁵. Les prix des prestations, qui sont issus d'une mercuriale pour le moins excessive, ne cadrent pas avec la recherche du profit à travers la réduction des coûts. Les entreprises publiques sont ainsi défavorisées par rapport aux entreprises privées qui ont plus de marge de manœuvre dans leurs relations contractuelles. Le régime des marchés publics est certes fondé sur la volonté de protéger les fonds des entreprises publiques qui sont des fonds publics, mais il ralentit la compétitivité de ces entreprises et les plongent dans les mêmes logiques scandaleuses des marchés publics que les autres institutions publiques.

B. La suspension de la rentabilité budgétaire

La grande majorité des entreprises publiques au Cameroun sont des entreprises en situation de crise. Elles éprouvent des difficultés juridiques,

¹³⁹ KALFLECHE (G), « Secteur public et concurrence : la convergence des droits. *A propos des droits de la concurrence et de la commande publique* », *AJDA*, décembre 2007, p. 2.

¹⁴⁰ EBANGA (C.A), *La passation des marchés publics au Cameroun*, thèse de doctorat/Ph.D en droit public, Université de Douala, 2020, p. 3.

¹⁴¹ HOEPFFNER (H), *Droit des contrats administratifs*, Paris, Dalloz, 2016, p. 77.

¹⁴² LICHERE (F), *Les contrats administratifs entre personnes privées. Représentation, transparence et exceptions jurisprudentielles au critère organique du contrat administratif*, thèse de doctorat en droit, Université de Montpellier I, 1998, p. 11.

¹⁴³ AJJOUB (M), *La notion de liberté contractuelle en droit administratif français*, thèse de doctorat en droit public, Université Panthéon-Assas Paris II, 2016, p. 279.

¹⁴⁴ BLAISE (J-B), DESGORGES (R), *Droit des affaires. Commerçants, Concurrence, Distribution*, Paris, LGDJ, 2015, 8^{ème} édition, p. 364.

¹⁴⁵ YINDJO TOUKAM (C.F), « Le numérique et la transformation de la démocratie en Afrique noire francophone », *Horizons du droit* - Bulletin n°27, 2021, p. 80.

économiques ou sociales de nature à compromettre à terme la continuité de l'activité¹⁴⁶. Dans une telle situation, elles ne peuvent contribuer au financement budgétaire de quelques manières que ce soit. Les difficultés suspendent naturellement la rentabilité budgétaire et suscite de manière inverse un appui de l'Etat qui prend la forme des subventions (1), et des transferts en capital (2).

1. La vulgarisation improductive de la subvention étatique

Les difficultés rencontrées par les entreprises publiques ont renversé les rapports de contribution qu'elles entretiennent avec l'Etat. Les rapports nationaux et internationaux sur leurs situations économiques et financières ont fait ressortir des dettes fiscales et sociales énormes. Certaines de ces entreprises auraient dû faire l'objet de procédure de liquidation en raison de la cessation de paiement observée¹⁴⁷. Avec l'aggravation des crises économiques amplifiée par la multiplicité des foyers de tension, le mythe de la solvabilité des entreprises publique fondé sur les concours financiers de l'Etat s'est effondré¹⁴⁸. Les entreprises publiques ne rentabilisent plus les recettes budgétaires de l'Etat. Elles asphyxient au contraire le budget par la politique de subvention improductive pratiquée par l'Etat.

La subvention est devenue un principe général d'action budgétaire contrairement à son caractère exceptionnel en principe. La subvention est un concours de nature financière sans contrepartie financière accordée par l'Etat aux entreprises publiques¹⁴⁹. Elle est exceptionnelle car porte atteinte à la concurrence. Elle fait ainsi l'objet d'un encadrement rigoureux qui empêche les Etats d'y faire recours pour des motifs injustifiés. La subvention des entreprises publiques au Cameroun est fondamentalement improductive. La première raison est qu'elle se pérennise à tel point ou les fonds alloués aux entreprises sont chaque fois attendus comme des ressources budgétaires normales. La subvention est considérée comme une aide d'Etat, c'est-à-dire un « *avantage économique que l'entreprise bénéficiaire n'aurait pas obtenu dans les conditions normales de marché* »¹⁵⁰. Elle est justifiée par l'existence d'une situation de difficulté qui n'a pas vocation à s'éterniser. La pratique des subventions au Cameroun est faite en violation

¹⁴⁶ COQUELET (M-L), *Entreprises en difficulté. Instruments de paiement et de crédit*, Paris, Dalloz, 2017, 6^{ème} édition, p. 5.

¹⁴⁷ Article 2 de l'Acte Uniforme Portant Organisation Des Procédures Collectives D'apurement Du Passif.

¹⁴⁸ NGUIHE KANTE (P), « Réflexion sur le régime juridique de dissolution et de liquidation des entreprises publiques et para publiques au Cameroun depuis la réforme des procédures collectives OHADA », *Afrilex* n°4, déc. 2004, p. 222.

¹⁴⁹ PONTIER (J-M), « Catégorie en miroir : subventions, délégations de service public, marchés publics », in *A propos des contrats des personnes publiques, Mélanges en l'honneur du Professeur Laurent Richer*, Paris, LGDJ, 2013, p. 265.

¹⁵⁰ JOUVE (D), *Le juge national et le droit des aides d'Etat : étude de droit comparé franco-espagnol*, thèse de doctorat en droit, Université de Grenoble, 2013, p. 208.

des exigences communautaires sur les aides publiques. Les aides publiques acceptées sont les aides catégorielles à caractère sociale, à condition qu'elles soient accordées sans discrimination liée à l'origine des produits ; les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements imprévisibles et insurmontables par l'entreprise¹⁵¹.

La subvention comme aide publique est une intervention au moyen des ressources de l'Etat¹⁵². Elle doit donc épouser la philosophie de la performance de la gestion des finances publiques qui postule de « *dépenser mieux, en améliorant la performance de la dépense publique et l'efficacité de l'action de l'État* »¹⁵³. Cela nécessite une clarification des finalités par la distinction des formes de la subvention dont le nouveau régime financier influencé par les directives communautaires¹⁵⁴ n'a pas pris en compte. Il se limite à ranger la subvention parmi les dépenses de transfert¹⁵⁵. La loi de 2007 était plus cohérente sur la question. Elle distinguait les subventions de fonctionnement et celles d'investissement¹⁵⁶. Le laconisme de la loi portant régime financier est comblé par les lois de finances qui distinguent trois types de subvention à savoir les subventions d'équipement, les subventions de fonctionnement aux établissements non marchands et les subventions d'équilibre aux établissements marchands¹⁵⁷. L'absence de contrôle et d'évaluation des objectifs véhiculés par la subvention fait douter de l'existence d'une politique lisible et cohérente des subventions¹⁵⁸.

L'assistance permanente manifestée par l'Etat à travers les subventions emporte une transformation structurelle des entreprises publiques plus soucieuses de consommer que de produire. L'Etat semble ne pas avoir une réelle maîtrise de toutes les informations nécessaires à la mise en œuvre des subventions alors que « *la maîtrise l'information peut aider à améliorer la productivité et la compétitivité des entreprises* »¹⁵⁹. Les lois de finances ne sont pas des plus transparentes contrairement à l'exigence

¹⁵¹Article 81 du Règlement n°06/19-UEAC-639-CM-33 du 07 avril 2019 relatif à la concurrence.

¹⁵² COLSON (J-P), IDOUX (P), *Droit public économique*, Paris, LGDJ, 2018, 9^e édition, p. 299.

¹⁵³ OUEDRAOGO (Y), *L'influence de la démarche de performance sur le droit public financier des états membres de l'UEMOA*, Paris, LGDJ, 2018, p. 3.

¹⁵⁴ Voir l'article 15 de La directive n°06/11-UEAC-190-CM-22 relatives aux lois de finances.

¹⁵⁵ Article 28 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

¹⁵⁶ Article 12 de la loi n° 2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'Etat.

¹⁵⁷ Voir les différentes lois de finances adoptées depuis la réforme de 2018.

¹⁵⁸ PONTIER (J-M), « L'obscurité clarification de la politique des subventions », *AJDA*, 2018, p. 2172.

¹⁵⁹ EWANE MOTTO (P.C), *La gouvernance des sociétés commerciales en droit de l'OHADA*, thèse de doctorat en droit, université Paris-Est, 2015, p. 208.

d'amélioration de l'information du parlement et du peuple¹⁶⁰. Les données constituées mériteraient « *d'être davantage analytique et stratégique afin de servir véritablement d'outil d'aide à la décision et au pilotage* »¹⁶¹.

En fin de compte, la pratique de la subvention au Cameroun n'est d'aucune rentabilité ni pour l'Etat dont les contraintes budgétaires se retrouvent alourdies, ni pour les entreprises publiques dont elle freine la productivité. Elle devrait être assortie de réels objectifs de performance sous peine de conduire à un désengagement de l'Etat dans le capital ou à une liquidation afin d'équilibrer le secteur économique car « *lorsqu'une économie de marché fonctionne de façon parfaite toute intervention de l'État entraîne des inefficacités allocutives ou de production* »¹⁶².

2. La généralisation contreproductive des transferts en capital de l'Etat

Le transfert en capital est une autre forme d'aide publique dont bénéficient les entreprises publiques au Cameroun. Il est moins connu que la subvention mais a tendance à se généraliser d'une manière contreproductive. Rentrant dans la catégorie des dépenses publiques de l'Etat, les transferts en capitaux doivent également être rentables. La rentabilité n'est pas forcément au bénéfice propre de l'Etat. Dans le cas d'espèce, elle doit permettre à l'entreprise bénéficiaire de sortir d'une difficulté et de s'engager dans la productivité.

La démarcation entre une subvention et un transfert n'est pas évidente à établir. Le nouveau régime financier a consacré un titre réservé aux dépenses de transfert, celles-ci comprenant les subventions et les transferts¹⁶³. C'est encore vers les lois de finances qu'il faut se tourner pour trouver un contenu aux transferts. Les transferts sont constitués des contributions aux organisations internationales, des transferts courants aux administrations, entreprises et ménages. Les entreprises publiques bénéficient des transferts à travers des transferts en capital. Les dépenses de transfert en capital correspondent à des versements sans contrepartie pour réaliser des dépenses d'acquisition d'actifs financiers ou non financiers. Autrement dit, il s'agit d'un appui financier pour l'investissement par des prises de participation par exemple. Les transferts en capital n'ont donc pas vocation à être constants ; ils répondent à des besoins ponctuels inhérents à des difficultés structurelles ou

¹⁶⁰ BEGNI BAGAGNA « Le principe de transparence dans les finances publiques des Etats membres de la CEMAC », *RAFiP*, n°2, 2017, p. 200 ; GOUDEM LAMENE (B), *L'information du Parlement en droit budgétaire Camerounais*, thèse de doctorat /Ph.D en droit public, Université de Yaoundé II, 2013, 525 pages.

¹⁶¹ FMI, *Cameroun, Renforcer la surveillance, la gouvernance et la maîtrise des risques budgétaires dans la gestion des entreprises publiques*, op.cit., p. 38.

¹⁶² LEGROS (P), « Subventions et politique de concurrence », *Reflets et perspectives de la vie économique*, 2004/1 (Tome XLIII), p. 20.

¹⁶³ Article 28 de la loi n°2018/012 du 11 juillet 2018 portant régime financier de l'Etat et des autres entités publiques.

conjoncturelles. Ils doivent également être assujettis à des objectifs de performance qui permettront à l'entreprise de rétablir sa contribution au financement du budget de l'Etat car « *il est normal que toutes les composantes de l'État participent aux divers aspects de la politique économique, en respectant le principe des avantages comparatifs* »¹⁶⁴.

Conclusion

Le déséquilibre budgétaire né de l'aggravation des dépenses et de la réduction des recettes budgétaires nécessite une rationalisation de la gestion financière. L'Etat est appelé à pratiquer une politique de pression fiscale afin de ne pas tomber en cessation de paiement. Les entreprises publiques ont été créées pour apporter une contribution au financement du budget. Cette contribution qui repose sur une diversité de prélèvements est dévoyée en pratique. L'Etat fait face à des entreprises publiques qui sont en grande majorité en difficultés. On ne peut donc attendre une quelconque contribution ceci d'autant plus que même les mécanismes d'appui manquent de contrainte à la performance.

¹⁶⁴ PESTIEAU (P), GATHON (H-J), « La performance des entreprises publiques. Une question de propriété ou de concurrence ? », *Revue économique*, volume 47, n°6, 1996. p. 1226.

ÉCLAIRAGE PRATIQUE

VERS UN DEVELOPPEMENT PAR L'OPTIMISATION DES INSTITUTIONS DE PILOTAGE DES INVESTISSEMENTS ECONOMIQUES EN AFRIQUE

Par

Dr. Ruth Carelle NGUEMDOM

Docteur en Droit en droit public

Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne.

RESUME :

La faiblesse des politiques mises en place au bénéfice des investissements économiques invite à se poser un grand nombre de questions au rang desquels celle du rôle des institutions en charge du pilotage desdites politiques. Finalement, et si leur optimisation était un des gages du développement par le biais des investissements économiques ? Avec des institutions jugées inadaptées et incapables de suivre les diverses évolutions imposées par la globalisation, comment les Etats africains peuvent-ils tirer leur épingle du jeu économique mondial ? Voilà autant d'interrogations qui appellent, en urgence, une intelligence institutionnelle. Cette intelligence commande aussi bien la réorganisation que l'adaptabilité des nouvelles institutions aux exigences sans cesse renouvelées de la mondialisation.

ABSTRACT:

The weakness of existing economic investments policies calls for a questioning of number of preoccupation amongst which the role of institutions dedicated to monitor such policies. Finally, what if their optimization was a pledge for development through economic investments ? With such institutions deemed not suitable and incapable to follow-up the globalization trends, how can African States benefit in the global economic pattern essentially dynamic ? Here are some interrogations which call for an urgent institutional intelligence; commanding reorganization as well as suitably of new institutions to globalization's continuous trends and challenges.

Introduction

Au regard de la faiblesse des politiques mises en place en faveur des investissements économiques, il se pose clairement une question. Cette question serait celle de savoir, si l'une des clés du développement en Afrique ne repose également pas sur une optimisation des institutions de pilotage des investissements économiques ? En effet, l'optimisation des institutions ne serait-elle pas un gage au bénéfice du développement économique et social par le biais des investissements économique en Afrique ?

De très nombreuses critiques sont faites aux Institutions africaines en général et en particulier celles en charge du commerce extérieur, jugées inadaptées et incapables de suivre l'évolution économique à l'échelle mondiale. Ce qui a pour conséquence de freiner massivement les ambitions internationales des investisseurs économiques.

Pourtant, au plan institutionnel de nombreux travaux ont montré l'importance de « l'infrastructure institutionnelle » dans la croissance et le développement économique et social. « *La nature de la politique économique et la qualité de l'infrastructure institutionnelle jouent le rôle d'un puissant déterminant de la prospérité économique et sociale des nations* »¹. D'où l'importance de « *la nature des Institutions et sur la structure des règles qui contraignent le comportement des agents économiques* »².

C'est l'une des raisons pour lesquelles l'intelligence institutionnelle invite à s'interroger sur les Institutions en charge de la gestion, de la promotion et de la protection des investissements économiques en Afrique. En effet, il s'agit là d'une question fondamentale qui part du constat selon lequel les politiques en faveur des investissements économiques sont réputées avoir une carence en structuration mais aussi en support d'exécution adapté. Partant de ce constat, il importe d'asseoir et de confier dorénavant cette responsabilité (depuis leur élaboration jusqu'à l'évaluation des résultats) à des structures, organes et autorités plus adaptés ; c'est-à-dire l'ensemble des acteurs que cette étude désigne ici sous le vocable d'Institutions.

Pour cela, il est indispensable que soit réorganisé le cadre institutionnel de pilotage des investissements économiques avec d'une part, des Institutions de gestion, de contrôle et d'évaluation des investissements économiques (I) et d'autre part, des Institutions de protection et de promotion des investissements économiques (II).

¹ N. CHTOUROU, « Inefficiency institutionnelle et performance sociale : analyse transnationale sur la corruption et la pauvreté humaine », in *La restauration du rôle de l'Etat dans la croissance et le développement économique*. Paris, Publisud, 2004, p. 139.

² *Ibid.* p. 139.

I. Des Institutions de gestion, de contrôle et d'évaluation des investissements économiques en Afrique

L'optimisation des Institutions de pilotage des investissements économiques en Afrique commence par la mise en place des Institutions en charge d'une gestion optimale des investissements économiques mais aussi, des Institutions en charge du contrôle et de l'évaluation desdits investissements afin de garantir la réalisation de leurs missions en faveur du développement économique et social. La démarche d'intelligence institutionnelle impose la mise en place d'un contrôle et d'une évaluation des investissements économiques³. L'intérêt du contrôle et de l'évaluation est incontestable et comme le rappelait P-M. GAUDEMET, « *si la fonction de contrôle est particulièrement difficile à remplir en Afrique, elle est aussi particulièrement nécessaire à assumer* »⁴.

Ce contrôle et cette évaluation impliquent des fonctions qui consisteraient à suivre étape par étape une action ou un texte de loi, depuis son élaboration jusqu'à sa mise en œuvre définitive. Pour ce faire, un organe national de contrôle et d'évaluation des Institutions de pilotage des investissements économiques (ONCEIPIE) doit être mis en place sous certaines conditions et garanties.

Dès lors, la matérialisation de cette intelligence institutionnelle passe ici d'une part, par la mise en place d'un Guichet unique des investissements économiques (A), d'un organe national de gestion des investissements économiques (B), d'un office de lutte contre la délinquance économique, financière, fiscale et douanière (C) et d'une institution de contrôle et d'évaluation des investissements économiques (D).

A. Un Guichet unique des investissements économiques

L'intelligence institutionnelle qu'incarne la mise en place d'un Guichet unique des investissements économiques (GUIE), illustre certes le fait que l'administration doit rechercher avant toute chose, une véritable communication avec les usagers⁵, mais seulement. Elle illustre également, au moins trois impératifs de performance administrative. Tout d'abord, les administrations doivent être dotées de moyens techniques et matériels permettant la conservation de données et documents dans de bonnes conditions et sur du très long terme. Car certains contrats sont souvent

³ On n'évalue pas que les politiques d'investissement économique mais aussi les investissements économiques eux-mêmes et leur cadre juridique et institutionnel afin de les améliorer et de leur permettre de jouer pleinement leur rôle de moteur de la croissance et du développement économique et social.

⁴ Préface à J-M. BRETON, *Le contrôle d'Etat sur le continent africain : contribution à une théorie des contrôles administratifs et financiers dans les pays en voie de développement*, Paris, LGDJ, Nouvelles éditions africaines, Abidjan, 1978.

⁵ Les contribuables pour ce qui concerne l'administration fiscale.

conclus avec des durées supérieures à trente années⁶. Ensuite, le système administratif doit intégrer la nécessité d'établir des rapports de mi-parcours ou d'étape, facilitant la gestion administrative des dossiers souvent d'une complexité sans pareil. L'administration de l'impôt doit être en mesure d'assurer le suivi permanent des avantages accordés aux investisseurs. Ce qui suppose non seulement d'importants moyens techniques⁷ ou financier⁸.

Enfin, au terme de ses travaux sur la modernisation des administrations fiscales et douanières à Djibouti, Mohamed Omar Ibrahim proposait : un recentrage dans le « cœur de métier » de ces administrations en tenant compte des objectifs de recettes, de contrôle économique de justice et d'équité entre les citoyens ; rendre les administrations plus citoyennes et plus enclines à la mission de service public en renforçant la capacité des agents nécessaires pour aider les administrés à se conformer à la législations et à la réglementation en vigueur par une plus grande écoute de leurs préoccupations, les aider en étudiant au cas par cas les difficultés ou problèmes les plus importants ; et enfin, mettre la barre haute en inculquant de nouvelles méthodes et procédures de gestion des services, de la conception au suivi évaluation, le tout mentionné dans des contrats d'objectifs pluriannuels servant de base pour des contrôle tels que le contrôle de la qualité⁹.

Ceci dit, le GUIE incarne le besoin de cohérence et d'efficacité recherché. A ce titre, il est non seulement une structure permanente (1), un Comité technique d'octroi d'agrément (2) ainsi que de leur formalisation.

1. Le GUIE, structure permanente

Il convient de présenter son statut et son fonctionnement d'une part, (a) et d'autre part, ses missions (b).

a. Le statut et le fonctionnement du GUIE

Le GUIE est une administration interlocutrice unique de l'investisseur. Il sera composé de deux principaux pôles : un pôle d'accueil et un pôle de gestion. Une institution d'accueil et d'orientation des investisseurs économiques.

⁶ Cette ancienneté de certains dossiers peut rendre leur consultation difficile (absence d'archives ou archives en piteux état). Ceci a pour conséquence de créer de véritables lacunes dans l'exercice des missions administratives telles que la mission de contrôle. Cet impératif permet également aux juristes en charge des dossiers de l'Etat devant les tribunaux de disposer d'outils adaptés pour assurer la défense des intérêts publics face à certains investisseurs peu scrupuleux.

⁷ Au plan technique, l'administration doit être dotée d'agents en nombres suffisant et en mesure d'analyser avec beaucoup de précision la pertinence des dossiers d'investisseurs qui lui sont soumis.

⁸ Au plan financier, un budget pouvant leur permettre de se doter en machines, logiciels, etc. leur permettant d'effectuer un travail moderne et rapide.

⁹ MOHAMED OMAR IBRAHIM, *La fiscalité de Djibouti. De 1900 à 2000, un siècle d'évolution*, Editions Universitaires Européennes, 2001, p. 505.

En effet, le GUIE effectue un travail de renseignement et information, de délivrance des dossiers, de réceptions et d'enregistrement des dossiers. Une institution de gestion car par son Comité technique d'octroi d'agrément (CTOA), le GUIE étudie les demandes et délivre les agréments par un avis conforme. Chaque demande d'agrément faisant l'objet d'une étude minutieuse. Cet interlocuteur unique va regrouper des services représentatifs de l'ensemble des administrations qui interviennent de près ou de loin en matière d'investissements économiques.

En outre, le GUIE est une administration placée sous la tutelle de la chambre de commerce et de l'industrie, seule institution qui incarne le plus grand nombre d'enjeux auxquels doit faire face le GUIE.

b. Les missions du GUIE

Il va faciliter voire encourager l'initiative de l'investisseur modeste ou non, en lui offrant une tribune assurant un accompagnement administratif aussi bien au niveau de la création de l'activité. Avec par exemple, pour ce qui concerne les TPE, PME et PMI locales un accompagnement dans le montage de dossier et/ou dans la recherche de financement, dans la gestion du point de vue des obligations légales par des conseils en management et gestion, des conseils juridiques¹⁰ et/ou comptables.

Ainsi, le GUIE sera pour la TPE locale, une passerelle adéquate pour l'accès à certains marchés publics, (notamment ceux réalisés sur simple émission de bon de commande ou de type gré à gré¹¹. Avec désormais, la garantie de se voir payer suivant un délai raccourci de moins de soixante jours suivant la réception de l'objet du marché par l'administration publique bénéficiaire.

De même, il pourra non seulement enregistrer les demandes d'agrément au contrat-type, les étudier dans le but d'une admission ou d'un refus au régime incitatif associé, assurer la gestion des données et le suivi des activités en étroite collaboration avec les administrations en charge du contrôle fiscal et douanier, mais aussi de la protection et de la promotion des investissements économiques.

2. Le GUIE, Comité technique d'octroi et de formalisation de l'agrément (CTOFA)

Il convient de présenter le statut et la composition (a) du Comité technique d'octroi et de formalisation de l'agrément, ainsi que son fonctionnement et ses missions (b).

a. Le statut et La composition du CTOFA

¹⁰ Les conseils juridiques peuvent aller de la simple consultation juridique à l'accompagnement dans la préparation des déclarations fiscales diverses (IS, TVA, etc...) et obligatoires.

¹¹ Les marchés de type gré à gré sont des marchés publics ouverts pour des sommes réduites et sans qu'il soit besoin d'en faire une quelconque publicité.

Le GUIE est en charge de la gestion des demandes faites à l'accueil de l'investisseur. Pour ce qui concerne les demandes d'agrément auxquelles sont soumis les investisseurs étrangers (pour ce qui concerne les TPE, PME et PMI) ainsi que l'ensemble des investisseurs étrangers et nationaux (pour ce qui concerne les gros investissements). Le rôle du GUIE à cette étape est assuré par son Comité technique d'octroi et de formalisation de l'agrément. En effet, quand on va au GUIE : on récupère un dossier qu'on lui retourne ensuite. Puis, l'équipe technique du CTOFA étudie les dossiers accompagnés d'une demande d'agrément.

Le CTOFA est composé de neuf (9) membres qui statuent sur les dossiers de demande d'agrément. Ces neuf membres sont composés d'un représentant issu de la commission des investissements économiques du Parlement, du ministère de la planification, des spécialistes du droit des investissements économiques, du corps judiciaire public, des collectivités territoriales décentralisées, de la doctrine juridique (du corps enseignant), de la doctrine économique (du corps enseignant), des associations nationales de protection de l'environnement et des membres de la société civile¹² et en particulier des associations nationales de lutte contre la corruption

Ce statut et cette composition du Comité technique d'octroi et de formalisation de l'agrément a pour but de limiter l'emprise de la tutelle administrative d'une part et d'autre part de limiter la corruption et les « magouilles » jusqu'ici observées et décriées dans le traitement des dossiers d'agrément. Ils ont également pour but de permettre une plus grande cohérence entre les stratégies économiques et fiscales mises en place et la gestion des flux d'investissements secteur par secteur et région par région.

b. Le fonctionnement et les missions du CTOFA

Dans un délai raisonnable, le CTOFA va étudier les dossiers des investisseurs ayant fait une demande préalable d'agrément. Au regard des dispositions légales de la Charte de développement des investissements économiques ainsi que celles des plans stratégiques de développement des investissements économiques, le Comité procède à l'examen des demandes. Au terme de ses travaux d'études, lorsque la demande est approuvée, le CTOFA délivre un avis conforme pris à la majorité des membres et qui s'impose au ministre de l'économie et des finances.

Néanmoins, sa décision qui approuve une demande d'agrément est transmise au ministre de l'économie et des finances accompagnée d'une

¹² En effet, « le recentrage en cours des politiques et stratégies nationales de développement, encouragé ou inspiré par le récent activisme des acteurs de la société civile, au niveau mondial, est un nouveau point de départ dans la lutte contre la pauvreté. Mais les effets de ces stratégies sur la pauvreté resteront le résultat de l'œuvre des acteurs du développement, dans les pays. De ce fait, les représentations de la société civile auront un rôle de premier plan à jouer dans ce nouveau cadre de partenariat pour la lutte contre la pauvreté » H. B. HAMMOUDA. *Les économies de l'Afrique Centrale. Pauvreté en Afrique Centrale : état des lieux et perspectives*, Paris, Maisonneuve et Larose, 2002, p. 113.

copie complète du dossier de demande d'agrément. Cette copie est enregistrée dans la base de données du ministère pour un suivi cohérent. Le ministre signe la demande d'agrément. Ainsi, dans un délai limité à sept (7) jours maximum (courant depuis l'arrivée de l'avis du CTOFA au ministère), le ministre de l'économie et des finances aura signé et publié par le biais d'un arrêté l'ensemble des demandes d'agrément traitées et approuvées par le GUIE au travers de son CTOFA. Le Comité pourra alors informer les investisseurs concernés et publier l'arrêté au sein du GUIE.

B. Un organe national d'administration et de gestion des investissements économiques

D'une manière générale, les administrations en charge de la compétitivité économique de l'Etat sont diverses. Elles regroupent aussi bien les administrations fiscales que douanières, mais aussi toutes celles qui mettent en œuvre et ou collectent les impôts d'Etats ou locaux. Le rôle de ces administrations est très important car « *plus que la législation, le succès d'une réforme fiscale est en grande partie conditionnée par les capacités humaine et administrative des services chargés de l'appliquer* »¹³.

Dorénavant, le but sera de renforcer l'efficacité des Institutions administratives dans leur capacité à gérer les politiques des investissements économiques mises en place. C'est la raison pour laquelle, une fois la phase d'accueil et d'octroi d'agrément achevée et que commence celle de la gestion permanente des investissements économiques proprement dite, une seule administration doit en avoir la charge. Cette étude propose à cet effet, une gestion unique par l'organe national d'administration et de gestion des investissements économiques.

Il convient de présenter le statut et la composition (1) ainsi que le fonctionnement et les missions (2) de l'organe national d'administration et de gestion des investissements économiques (ONAGIE).

1. Le statut et la composition de l'ONAGIE

L'ONAGIE est une institution administrative placée sous la tutelle de la chambre de commerce et de l'industrie tout comme le GUIE.

Par ailleurs, il est une institution administrative composée de plusieurs départements. En fonction des priorités nationales, il peut être composé par exemple d'un département en charge des investissements économiques dans le secteur industriel, le secteur agricole, le secteur du tertiaire, le secteur des matières premières, le secteur des forêts. Ses agents sont des spécialistes issus de plusieurs métiers et de plusieurs administrations. Dans ses missions administratives et de gestion, l'ONAGIE doit pouvoir bénéficier de compétences permanentes dans les domaines tels que la gestion des contrats complexes, du droit public des

¹³ MOHAMED OMAR IBRAHIM, *La fiscalité de Djibouti : de 1900 à 2000, un siècle d'évolution*, Op. cit., p.504.

affaires, du droit international des affaires, du droit international des investissements, de la fraude et de l'évasion fiscales et douanières, de la statistique publique, de l'expertise comptable... pour chaque Ministère.

2. Le fonctionnement et les missions de l'ONAGIE

L'ONAGIE est donc une institution d'administration et de gestion des investissements économiques. Lorsque le travail du GUIE s'achève, il prend le relais pour assurer le volet administratif (liaison avec les investisseurs enregistrés), le volet gestion (suivi du respect des engagements pris par les investisseurs agréés ou non). Les missions de gestion étant elles-mêmes divisées en deux volets essentiels (un volet contrôle et volet suivi statistique).

En outre, il est tenu de fournir annuellement des statistiques assez détaillées et précises sur ses activités d'une part et d'autre part sur un certains nombres de paramètres propices à l'amélioration des politiques en faveur des investissements économiques.

En somme, pour parvenir à améliorer notablement leur efficacité administrative, les Etats africains doivent procéder au recentrage des administrations en charge de la compétitivité économique de manière générale. D'une manière plus spécifique, ils doivent procéder au recentrage des administrations en charge de l'application de la Charte de développement des investissements économiques. Ceci autour de deux pôles principaux à savoir, un pôle accueil orientation des investisseurs assuré par le guichet unique des investissements économiques et un pôle administration et gestion des investissements économiques assuré par l'organe national d'administration et de gestion des investissements économiques.

C. Un office de lutte contre la délinquance économique, financière, fiscale et douanière

Selon le Conseil des prélèvements obligatoires français, de tous les délinquants, celui qui fraude le fisc est probablement celui qui bénéficie de la plus grande mansuétude de la part du grand public. Alors même que la fraude aux prélèvements obligatoires est certainement le délit qui, en termes financiers, fait le plus de dégâts et de victimes¹⁴.

Il convient de présenter le statut, la composition et les moyens (1), ses missions (2) et d'autre part, son fonctionnement (3) de l'office de lutte contre la délinquance économique, financière, fiscale et douanière (OLCDEFFD).

1. Le statut, la composition et les moyens de l'OLCDEFFD

L'office de lutte contre la délinquance économique, financière, fiscale et douanière est une institution placée sous la tutelle de la chambre

¹⁴ Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Paris, La documentation française, 2007, p. 1.

de commerce et de l'industrie au même titre que le GUIE et l'ONAGIE. Elle doit être très autonome et indépendante afin de pouvoir agir non seulement plus librement mais aussi de mieux préserver son niveau d'efficacité. Elle doit être subdivisée au moins en trois grands pôles d'enquêtes, d'investigations et de poursuites. Ces Pôles sont des brigades aux moyens adaptés et modernes, classés comme suit : la brigade de lutte contre la corruption, la brigade de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale et la brigade de lutte contre la contrefaçon, la contrebande et la fraude douanière.

Ainsi, les brigades sont des pôles en charge de la gestion des infractions dont elles ont la charge. Idéalement, elles devraient être composées pour la majorité de leurs membres, des cadres issus de la société civile, des militaires et policiers décorés (à la retraite ou non), du personnel ecclésiastique, des représentants et dignitaires traditionnels des diverses ethnies nationales, des magistrats (à la retraite ou non) et autres cadres ayant fait preuve d'une moralité exemplaire.

Cet effectif est ensuite complété par les agents issus des différentes administrations en charge de la compétitivité économique, ainsi que des administrations en charge des secteurs : tertiaire, industriel, forestier, minier et de l'énergie... Par ailleurs, il demeure important qu'à ce niveau, des statisticiens puissent participer aux travaux afin de permettre une meilleure évaluation des données.

Sur les moyens de l'office, comme moyens techniques et financier, les brigades de l'OLCDEFFD doivent pouvoir compter sur des moyens de communication et de logistique adaptés aux enjeux. Des moyens financiers suffisant leur permettant de mener à bien leurs missions aussi bien au niveau national, régional qu'international. De même que des moyens leur permettant de former leurs équipes aux techniques indispensables à l'efficacité de leurs missions. Elles doivent également bénéficier d'un support technique de premier choix incarné par des vérificateurs chevronnés et à la pointe des techniques frauduleuses nationales et internationales. Ces enquêteurs doivent être intègres et patriotes. Leur rémunération doit être à la hauteur des enjeux afin de les protéger contre toute tentation de la corruption.

Ensuite, comme moyen administratif et stratégique, au plan national, les brigades doivent pouvoir bénéficier de mesures facilitant la coopération entre les Institutions administratives nationales, la coopération avec les Institutions financières et bancaires et la non-soumission au secret bancaire. Au plan international, les brigades doivent pouvoir agir avec l'appui des conventions ouvrant droit aux mesures telles que la coopération entre les services de détection et de répression de la délinquance économique, financière, fiscale et douanière, l'assistance technique et échange d'informations, l'entraide judiciaire, l'extradition, le transfèrement des personnes condamnées, le transfert des procédures

pénales, des enquêtes et échanges de techniques d'enquête spéciales, les moyens communs de recouvrement des avoirs frauduleux, etc.

Comme moyen de protection des agents, POLCDEFFD doit pouvoir assurer à ses agents la sécurité¹⁵ nécessaire à l'exercice de leurs missions ainsi que celle des différents témoins dont elle a la charge. C'est-à-dire être qu'elle doit être dotée d'une véritable capacité à assurer la protection des témoins, des experts et des victimes, la protection des personnes qui communiquent des informations indispensables à la réussite de ses missions.

2. Les missions de l'OLCDEFFD

Il est indispensable que toutes les brigades de lutte contre la délinquance économique, financière, fiscale et douanière ne soient composées que d'agents d'enquêtes ayant effectués au préalable une formation adaptée et le cas échéant, d'un service militaire afin d'acquérir les valeurs patriotiques, d'endurance, d'effort, de solidarité... Valeurs qui forgent l'amour et l'attachement pour la patrie et la contribution aux efforts de développement économique et social. Les enjeux colossaux de cette lutte justifient largement un tel niveau de combat. Un effort considéré comme l'unique prix pour redonner aux Etats, les liquidités dont ils ont besoin pour catalyser l'économie au bénéfice du développement économique et social.

En outre, cette lutte va contribuer à la création d'un véritable droit pénal économique, financier, fiscal et douanier et qui s'adapte aux mutations des sociétés et des comportements. En effet, l'aménagement d'une telle institution doit impérativement s'accompagner d'un dispositif pénal adapté de lutte contre les infractions combattues et réprimées par la loi.

Quoi qu'il en soit, l'OLCDEFFD doit pouvoir travailler en étroite collaboration avec les services des impôts, des douanes, du commerce, de l'industrie... en bénéficiant en cas de besoin de l'appui des vérificateurs, de la statistique disponible ainsi que des données techniques en cours ou archivées. Elle doit également pouvoir compter sur l'appui des services de police et gendarmerie (à l'instar des interventions éventuelles sous protection policière) ou de la justice (mandat d'arrêt, de dépôt, ordre de saisie, mise sous scellés etc.). Elle aura également besoin d'un soutien administratif international (coopération administrative avec d'autres pays dans la lutte contre la délinquance économique, financière, fiscale et douanière).

3. Le fonctionnement de l'OLCDEFFD

L'OLCDEFFD doit avoir au moins trois départements créés en fonction des combats à mener. Ces départements sont constitués sous la

¹⁵ La sécurité pour eux et les membres de leur famille.

forme de brigades : une pour la lutte contre la corruption (a), une pour la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale (b) et une autre pour la lutte contre la contrefaçon, la contrebande et la fraude douanière (c).

a. Une brigade de lutte contre la corruption

Avant de dresser la liste de quelques missions essentielles de la brigade de lutte contre la corruption (BLCC), il est important de la présenter de manière générale.

Présentation générale de la BLCC. Pour rappel, le coût réel de la corruption est colossal pour l'Afrique. Le 2 septembre 2010, Monsieur Ban-Ki Moon, Secrétaire général de l'ONU, affirmait : « *tous les dégâts causés par la corruption. Chaque année, plus d'un trillion¹⁶ de dollars des États-Unis est volé ou perdu – argent nécessaire à la réalisation des objectifs du Millénaire pour le développement* »¹⁷.

De même selon l'ancien Secrétaire général des Nations Unies Kofi A. ANNAN, la corruption est un mal insidieux dont les nombreux effets sont aussi variés que délétères. Elle sape la démocratie et l'état de droit, entraîne des violations des droits, fausse le jeu des marchés, nuit à la qualité de la vie et crée un terrain propice à la criminalité organisée, au terrorisme et à d'autres phénomènes qui menacent l'humanité¹⁸.

Ainsi, l'on ne saurait douter du fait que la corruption constitue un lourd tribut aux gouvernements et aux entreprises. Comme telle, elle a des répercussions dommageables sur les différents efforts de développement économique et social entrepris sur le continent. Il est par conséquent économiquement raisonnable de lutter contre ce fléau. Le succès de la lutte dépend-il, sans aucun doute, de la bonne gouvernance¹⁹. Dans ce sens, la brigade de lutte contre la corruption pourrait largement contribuer. Elle serait également en charge de la lutte contre les détournements de fonds publics.

La BLCC est l'un des pôles de l'institution en charge de la lutte contre la délinquance économique, financière, fiscale et douanière. Elle est dotée de pouvoirs spéciaux et est en charge de la prévention, et de la répression de la corruption²⁰ et autres atteintes à la probité²¹ dans les secteurs (aussi bien public que privé).

¹⁶ Un trillion étant égale à 10 c'est-à-dire un million de billion (un million de millions).

¹⁷ CEA, CCUAC, *Lutte contre la corruption, renforcement de la gouvernance en Afrique. Programme régional pour l'Afrique en matière de lutte contre la corruption (2011-2016)*, p. 3.

¹⁸ Nations Unies, *Convention des Nations Unies contre la corruption*, Nations Unies, New York 2004, Office des Nations Unies contre la drogue et le crime, Vienne, Avant-propos, p. iii.

¹⁹ CEA, CCUAC, *Lutte contre la corruption, renforcement de la gouvernance en Afrique. Programme régional pour l'Afrique en matière de lutte contre la corruption (2011-2016)*, citant Paul KAGAME Président de la République du Rwanda (23 mars 2011), p. 4.

²⁰ La corruption nationale ou internationale.

²¹ Nous prenons l'exemple de : la soustraction, détournement ou autre usage illicite de biens par un agent public ; l'enrichissement illicite ; l'abus de fonctions ; le trafic d'influence ; le blanchiment du produit du crime ; le recel ; la tentative ; etc.

L'idée de créer un véritable pôle anti-corruption a été vulgarisée en 2004 au terme de la conclusion par les pays membres des Nations Unies, de la convention des Nations Unies contre la corruption. En Afrique, la lutte contre la corruption de date pas cependant de 2004. Dans les années mille neuf cent quatre-vingt-dix, de nombreux pays africains vont mettre en place des dispositifs de lutte contre la corruption avec plus ou moins de succès. Ce qui va se solder par de nombreuses critiques notamment sur leurs capacités réelles à résorber durablement le problème de la corruption.

Parfois, la mise en place d'un organe de lutte contre la corruption n'était qu'une formalité destinée à satisfaire les exigences des principaux bailleurs de fonds²². Si des pays comme le Ghana, le Kenya²³, l'Afrique du Sud²⁴, le Botswana²⁵, l'Ouganda²⁶ (pour ne citer que ceux-ci) ont pris un avantage certain dans la lutte contre la corruption par rapport aux autres pays, il n'en demeure pas moins que des efforts encore plus importants restent à faire.

Cependant, cette exigence n'est pas une création nouvelle. Les Etats africains devraient dépoussiérer réellement les dispositifs existant et renforcer leur volonté politique de lutte contre la corruption, en la hissant au rang qui devrait être le sien en Afrique, à savoir une « urgence d'intérêt national ». Cette pratique de la lutte contre la corruption par le biais d'une institution spécialisée (brigade) a été largement vulgarisée par des modèles ayant fait leurs preuves. C'est le cas notamment du Bureau d'investigation de pratiques frauduleuses de Singapour (créé en 1952) et de la Commission indépendante de Hong Kong contre la corruption (mise en place en 1974).

Une chose reste importante à préciser : le rôle de la brigade anti-corruption ne doit absolument pas remettre en cause celui de la Cour des Comptes²⁷ ou du Médiateur²⁸, véritables piliers de l'État de droit et de bonne gouvernance.

²² C'est par exemple le cas en ce qui concerne les programmes obligatoires en faveur de la bonne gouvernance.

²³ Grâce à sa Commission Anti-corruption, qui s'assure du respect de l'application des Lois en la matière. Au Kenya la lutte contre la corruption remonte à 1956. Le 5 septembre 2011, le EAC (Ethics and anti-corruption Commission) voit le jour avec comme missions, la prévention, l'enquête et les poursuites.

²⁴ Avec sa Cellule des investigations spéciales.

²⁵ Avec une Direction pour la lutte contre la corruption et la criminalité économique avec des missions de répression mais aussi de prévention contre la corruption.

²⁶ Avec un Inspecteur public général chargé de la prévention et de la répression de la corruption.

²⁷ La Cour des comptes existe en Tunisie ; en Algérie ; en Côte d'Ivoire ; au Maroc ; en Mauritanie ; au Kenya et en Afrique du Sud (Office of the Auditor-general) ; le Gabon ; etc. De manière générale, elle est chargée de missions telles que : juger la régularité des comptes établis par les comptables publics dans les différents services de l'État ; contrôler le bon emploi et la bonne gestion des fonds publics, y compris dans les organismes non dotés de comptables publics ; etc. Elle est souvent amenée à travailler en étroite collaboration avec les pouvoirs (législatif et exécutif).

Les missions de la BLCC. Dans sa mission de prévention, elle assure la mise en place et la promotion des pratiques efficaces visant à prévenir la corruption et les détournements de fonds publics ; évaluer périodiquement les instruments juridiques et mesures administratives pertinentes en vue de déterminer s'ils sont adéquats pour prévenir et combattre la corruption ; favorisent la participation de la société à la lutte contre ces fléaux ; assurer la diffusion des connaissances concernant la prévention de la corruption ; agir en faveur de la prévention et détection des transferts du produit des infractions à l'étranger...

Ainsi, les brigades de lutte contre la délinquance économique auront une importante mission de prévention basée sur la pédagogie. Une pédagogie qui doit s'adapter aux différents publics visés. Cette mission permettra de sensibiliser, informer et moraliser une société parfois en mal de repères citoyens. Le but ultime étant de sensibiliser sur les bienfaits du civisme juridique et fiscal.

Toutefois, on peut constater à travers le monde que les organes de lutte n'ayant eu que de simples missions de prévention n'ont pas toujours su être à la hauteur de leurs missions de lutte contre la corruption et les détournements de fonds publics. Ce fut par exemple le cas en Algérie notamment avec l'Agence nationale pour la prévention et la lutte contre la corruption, créée en 2006 par la loi n°06 – 01 du 20 février 2006, entrée en fonction en 2010, et dont les premières véritables actions étaient encore attendues en 2013.

De plus, la brigade doit pouvoir disposer de véritables pouvoirs destinés à recouvrer ou contribuer au recouvrement des sommes dues. Elle pourrait à cet effet, être dotée du pouvoir de geler, saisir et confisquer quand nécessaire les produits des crimes et délits provenant d'infractions établies et dont elle à la charge. Ceci lui permettrait d'assurer plus aisément sa mission de restitution et disposition des avoirs.

Elle a également une mission de répression. Elle est constituée par les missions d'enquête qui impliquent un véritable pouvoir d'investigation et d'audition, d'incrimination qui lui octroi le pouvoir d'accusation t aussi celui de poursuite aussi bien administratives, civiles, pénales qu'internationales. Dotée d'une véritable autonomie, elle pourra agir directement en répression avec en sa possession, un véritable pouvoir d'enquête lui permettant de disposer de suffisamment de moyens et d'information pour incriminer et poursuivre en justice les contrevenants présumés.

b. Une brigade de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales

Au regard des données connues sur l'importance de ces fléaux et les dommages que subissent les Etats mais aussi le climat anti concurrentiel

²⁸ Un Médiateur a été nommé en 2006 au Bénin avec comme missions, contribuer à l'amélioration de la gouvernance administrative ; promouvoir la réconciliation la paix et l'Etat de droit.

que cela créé, des réformes s'imposent. Pour rappel, « *les flux financiers illicites en provenance du continent ont atteint 854 milliards de dollars US sur la période allant de 1970 à 2008. Si on y mettait un frein, ces capitaux constitueraient des ressources financières disponibles pour mettre en œuvre des programmes et projets de développement nationaux et régionaux* »²⁹ diversifiés et indispensables pour le développement économique et social. Malheureusement, les administrations fiscales luttent difficilement contre la fraude et l'évasion fiscales et d'un autre côté, ont beaucoup de mal à recouvrer aussi bien l'impôt³⁰ que les sommes dues.

En effet, du fait de la faiblesse des salaires des agents des administrations fiscales africaines, des conditions souvent précaires de travail (techniques administratives et archivages obsolètes, absence de systèmes informatisée de gestion et de sauvegarde, etc.) ; du niveau souvent moyen des compétences professionnelles et techniques (mode de recrutement souvent contestable ou inadapté, défaut de méritocratie, absence ou insuffisances de stages ou séminaires de formations des vérificateurs...) ; ou encore de l'insuffisance de personnel causant une réelle surcharge de travail pour le vérificateur. Voilà autant de facteurs qui hélas, facilitent la corruption au sein des administrations fiscales, aggravent les déficits des Etats, creusent les déséquilibres et découragent massivement les investissements. D'où la nécessité d'une brigade de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (BLCFEF).

Présentation générale de la BLCFEF. La brigade de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (BLCFEF) sera le pôle de l'OLCDEFFD chargé de traquer les manœuvres illicites et illégales des agents économiques visant à minorer leurs charges fiscales ou douanières. Elle aura en charge la détection et la répression des infractions liées à la soustraction à l'impôt.

Aussi, dorénavant, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ne doit plus être assurée par les services de l'administration fiscale comme c'est le cas encore aujourd'hui. La surcharge de travail, la corruption et la faiblesse du niveau technique des agents face à ces fléaux obligent à réformer le dispositif de lutte en faveur de la création d'une brigade plus autonome et mieux outillée pour assurer ce combat.

La brigade de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales est l'un des instruments les plus appropriés pour mener ce combat et permettre au cadre juridique des investissements de jouer pleinement leurs missions en faveur du développement économique et social. Elle devient, au regard de

²⁹ NEPAD, CEA, *Mobiliser les ressources financières intérieures à l'appui de la mise en œuvre des programmes et projets nationaux et régionaux du NEPAD. – L'Afrique compte sur ses propres ressources*. NU, 2014, p. 9.

³⁰ M. BAH ALIOU, *La fiscalité des pays de la communauté économique des Etats de l'Afrique de l'ouest (CEDEAO) face à la mondialisation*. Thèse, Université de Paris 2 Panthéon-Assas, 2010, p. 175.

ce qui précède, un impératif pour améliorer l'efficacité des outils juridiques des investissements et renforcer l'attractivité des Etats.

Ainsi, la lutte contre les facteurs et comportements dommageables que se livrent certains opérateurs économiques et qui entraîne une concurrence déloyale vis à vis des autres opérateurs, permet d'établir un climat plus équitable et plus juste, propice au développement des activités économiques et au renforcement de l'égalité entre opérateurs économiques.

Les missions de la BLCFEF. Les délits sont très nombreux. Il s'agit par exemple de l'irrégularité³¹, de la fraude et de l'évasion fiscale, ou encore de l'optimisation fiscale³². Il s'agit également de délits en lien avec l'économie souterraine³³. La lutte contre la délinquance économique, financière, fiscale et douanière doit inévitablement passer par la réduction de la complexité des opérations fiscales, à laquelle s'ajoutent au moins trois autres ; à savoir, une notable amélioration de la qualité des services, la réduction des coûts de gestion des impôts pour le contribuable honnête et le renforcement du contrôle.

Ses missions sont nombreuses. Elles vont de la détection des infractions à la soustraction aux impôts et taxes en vigueur ainsi que leurs répressions administratives et judiciaires (civile et pénale). La brigade de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales enquête sur les dossiers qui ont fait l'objet d'un signalement de la part de l'administration fiscale (soupçon de fraude fiscale) ou après un signalement par une administration étrangère partenaire. Elle est dotée de moyens d'investigations conséquents lui permettant d'assurer des filatures, écoutes, perquisitions, etc. En France par exemple, la loi du 6 décembre 2013 a étendu le champ de compétence de la brigade nationale de répression de la fraude fiscale (BNRDF)³⁴ au délit de blanchiment de fraude fiscale complexe.

³¹ L'irrégularité fiscale « regroupe l'ensemble des cas où le contribuable n'a pas respecté ses obligations, qu'il ait agi de façon volontaire ou involontaire, de bonne foi ou de mauvaise foi », Conseil des prélèvements obligatoires, *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*, Paris, La doc. française, 2007, p. 2.

³² La fraude « suppose un acte intentionnel de la part du contribuable, décidé à contourner la loi pour éluder le paiement du prélèvement » p. 2. L'évasion fiscale est « l'ensemble des comportements du contribuable qui visent à réduire le montant des prélèvements dont il doit normalement s'acquitter » p. 3. L'optimisation « concerne les cas où le contribuable parvient volontairement à minorer le montant d'impôt ou de cotisation qu'il aurait dû payer s'il n'avait pas eu recours à l'optimisation, sans pour autant violer la loi ou se soustraire à ses obligations en matière de prélèvements obligatoire » (*Ibid.* p. 3).

³³ L'économie souterraine « regroupe l'ensemble des activités légales mais non déclarées aux administrations en charge du recouvrement des prélèvements obligatoires ainsi que l'ensemble des activités illégales qui génèrent des revenus dans l'économie », (*Eod. loc.* p. 4).

³⁴ La BNRDF dite police fiscale est un service de police judiciaire dédié à la lutte contre la fraude fiscale. Elle est composée d'une quarantaine d'enquêteurs dont plus de la moitié sont issus de l'administration fiscale. Ils ont reçu au terme d'une formation et d'une habilitation spécifique la qualité d'officiers fiscaux judiciaires. A sa tête, est affecté un commissaire de police.

On l'a compris, les missions de la brigade de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale doivent non seulement, être préventives et répressives mais aussi dissuasives. La brigade doit également pouvoir agir en recouvrement grâce à un pouvoir de geler, confisquer ou saisir les avoirs des contrevenants.

Ainsi, pour améliorer les choses, le Conseil des prélèvements obligatoires français fait des propositions très pertinentes qui méritent d'être relevées. En matière de prévention des irrégularités les propositions n°1 et 2 sont les suivantes ; « *procéder tous les trois ans...a une évaluation globale de l'irrégularité et de la fraude fondée sur une méthode statistique fiable [...] Mesurer le niveau de complexité du système de prélèvement obligatoire en mettant en place des mesures des coûts du respect des obligations fiscales et sociales, puis en construisant sur cette base un indice synthétique de complexité des prélèvements obligatoires* »³⁵. En matière de dissuasion et de sanction, sa proposition n°16 apporte une véritable action concrète et est énoncée comme suit : « *mener une politique de communication plus active dans le domaine de la fraude en lançant des campagnes nationales de sensibilisation sur les effets négatifs de ces comportements et en ayant une présence plus soutenue dans les médias sur la politique de contrôle, les sanctions infligées et les risques de fraude* »³⁶.

Face à ces délits, les Etats africains ne peuvent agir seuls de manière efficace. Ils ont besoins de s'inscrire dans des logiques partenariales de lutte. Ceci implique que soient fixés des objectifs précis à même d'établir une véritable coordination en matière de coopération et de suivi politique destiné à améliorer la lutte mais aussi à renforcer les responsabilités réciproques entre Etats partenaires ; que les échanges soient rendus aisés grâce à des outils adaptés tels que des outils informatiques ; soit enfin de « *mettre en place une structure d'alerte et d'échange de renseignements* »³⁷ entre Etats partenaires.

En fin de compte, les missions de la BLCFEF doivent aboutir à une action dissuasive profonde à l'encontre des comportements économiques frauduleux dans leur ensemble, ce qui inclut l'économie souterraine. Citant R. DODD, le Professeur M. BOUVIER rappelle que l'économie souterraine « *regroupe toutes les activités dont les revenus ne sont pas déclarés, d'une part pour échapper à l'imposition trop élevées des revenus, d'autre part pour pouvoir bénéficier de certains avantages* »³⁸.

³⁵ Conseil des prélèvements obligatoires. *La fraude aux prélèvements obligatoires et son contrôle*. Op. cit., p. 258.

³⁶ *Ibid.* p. 260.

³⁷ *Eod. Loc.* p. 253.

³⁸ M. BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 2016, 13^{ème} édition, p. 196.

c. Une brigade de lutte contre la contrefaçon, la contrebande et la fraude douanière

Face à l'explosion de la contrebande, de la contrefaçon et de la fraude douanière constatées vers la fin des années 90 (et hélas toujours incontrôlables à ce jour), les Etats africains doivent prendre des mesures encore plus importantes. Ces fléaux ont été pour beaucoup dans l'échec des dispositifs juridiques en faveur de l'industrie de manufacture. D'où l'importance d'une brigade de lutte.

Il convient de faire une présentation générale de la brigade de lutte contre la contrefaçon, la contrebande et la fraude douanière (BLCCCFD) d'une part avant de préciser d'autre part quelles sont ses missions.

Présentation générale de la BLCCCFD. Elle est un autre département de l'office de lutte contre la délinquance économique, financière, fiscale et douanière (OLCDEFFD). Cette structure doit pouvoir recevoir des dossiers de signalement de la part des services fiscaux, de la douane (terrestre, aérienne et maritime), des services des prix et de la consommation. Elle doit également pouvoir recevoir des signalements ou des plaintes déposées par des entrepreneurs ou des entreprises qui se considèrent en concurrence déloyale face à un ou plusieurs concurrents directs ou indirects. Cette brigade doit enfin pouvoir recevoir des dénonciations anonymes d'entreprises ou d'agissements répréhensibles au regard de ces trois infractions.

C'est pourquoi il est important de mettre sur pied une brigade dont les missions et les moyens seront de nature à faciliter l'application des textes en vigueur. Ceci afin qu'à court et moyen terme, on puisse observer un véritable recul des infractions combattues. L'existence de cette brigade va ainsi permettre de rassurer les investisseurs intéressés par des projets initialement impactés par ces fléaux.

Les missions de la BLCCCFD. Pour mieux comprendre ses missions, il est important de définir les différentes infractions dont elle a la charge de la lutte. Tout d'abord, la fraude douanière. Elle peut être entendue comme la démarche visant la substitution totale ou partielle des droits et taxes d'importation ou d'exportation. Ensuite, la contrebande. Elle peut être entendue comme la démarche visant l'introduction clandestine de marchandises illégales voire illicites ou soumises au paiement de droits de douane dans un Etat donné. Enfin la contrefaçon. Selon l'INSEE³⁹ en France, la « contrefaçon se définit comme la reproduction, l'imitation ou l'utilisation totale ou partielle d'une marque, d'un dessin, d'un brevet, d'un logiciel ou d'un droit d'auteur, sans l'autorisation de son titulaire, en affirmant ou laissant présumer que la copie est authentique »⁴⁰.

³⁹ Institut international de la statistique et des études économiques.

⁴⁰ <http://www.insee.fr/fr/methodes/default.asp?page=definitions/contrefacon.htm>
Consulté le 28/01/2016.

Concernant la contrefaçon de marque, aux termes des travaux du Comité COLBERT⁴¹, tombent sous son coup, les agissements tels que l'apposition d'une marque cherchant à créer un risque de confusion dans l'esprit du public ; l'usage d'une marque sans l'autorisation de son propriétaire ; la substitution de produits ; la reproduction frauduleuse de la marque sur un produit qui n'est pas fabriqué par cette marque ; ou encore l'imitation totale ou partielle de la marque d'autrui⁴².

Afin de donner un espoir de réussite au combat contre ces fléaux, les Etats doivent mettre en place une véritable brigade de lutte en charge du démantèlement, de la répression et de la dissuasion de ces infractions. Ainsi, en cas de soupçon, la BLCCCFD peut le cas échéant prendre plusieurs mesures conservatoires de rappel ou de mise en quarantaine des produits incriminés. Elle doit pouvoir travailler en étroite collaboration avec les services de la douane. Une coopération aussi bien administrative que technique (des agents chevronnés de la douane devant être intégrés à la brigade).

D'une manière générale, en Afrique, les entreprises de substitution aux importations et exportations sont nombreuses. Elles créent un contexte de déséquilibre permanent entre les investissements régulièrement soumis aux droits de porte (ainsi qu'aux droits et taxes sur les intrants pour les importations). Ce déséquilibre anti concurrentiel affaiblit l'attractivité économique d'un Etat. En effet, en matière d'importation par exemple, plus la fraude est importante et la taxation des intrants forte, plus la protection réelle des entreprises locales est réduite⁴³. C'est pourquoi, la lutte contre la délinquance économique, financière, fiscale et douanière est un préalable indispensable à l'efficacité du cadre et des outils juridiques des investissements économiques. Pour permettre au développement économique et social de véritablement et durablement de se développer, les Etats africains doivent de manière plus engagée et plus efficace, afficher leur volonté politique pour la lutte contre ces agissements. Ainsi, l'amélioration de cette lutte permettra aux Etats africains qui souhaitent réellement émerger de se doter d'outils juridiques suffisamment dissuasifs et qui vont assainir véritablement le climat délétère qui jusqu'ici abîmait les efforts en matière d'investissements économiques.

A cette réforme primordiale, s'ajoute celle destinée à la protection et à la promotion des investissements. Deux actions qui concourent au

⁴¹ Le Comité COLBERT a été créé en 1954 sous l'impulsion de Jean-Jacques Guerlain et rassemble les maisons françaises de luxe et des Institutions culturelles. Il participe activement à la lutte contre la contrefaçon en Europe.

⁴² Comité COLBERT, *La contrefaçon – notions essentielles*. http://www.comitecolbert.com/assets/files/paragraphes/fichiers/19/contrefa%C3%A7on_notions_%20essentielles.pdf, consulté le 07/07/2016.

⁴³ M. BAH ALIOU, *La fiscalité des pays de la communauté économique des Etats de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO) face à la mondialisation*, Thèse doctorat en droit, Université de Paris 2, 2010, p. 110.

rehaussement de l'attractivité économiques de l'Etat, indispensable aux investissements productifs et bénéfiques pour les Etats et les populations.

D. Un organe national de contrôle et d'évaluation des investissements économiques

Dans un premier temps, il convient de présenter le statut, la composition et le fonctionnement (1) de l'organe national de contrôle et d'évaluation des Institutions de pilotage des investissements économiques (ONCEIPIE), puis dans un second temps, ses missions (2).

1. Le statut, composition et fonctionnement de l'ONCEIPIE

L'ONCEIPIE est une autorité administrative indépendante c'est-à-dire qui ne sera soumise à aucun lien hiérarchique avec une institution administrative classique telle qu'un ministère. C'est un organe collégial et comme toute autorité administrative indépendante, il se veut et se doit de jouir d'une large indépendance vis-à-vis du gouvernement. Ce statut lui permet de préserver davantage son autonomie vis-à-vis de la chambre de commerce et de l'industrie dont dépendent les principales Institutions de pilotage des investissements économiques que sont : le GUIE, l'ONAGIE et l'OLCDEFFD.

Dès lors, l'organe de contrôle et d'évaluation sera une structure externe mais de caractère administratif qui sera placée sous la tutelle directe de la cour des comptes. Ceci visant à éviter la création d'une institution inutile ou inerte et ainsi garantir un meilleur niveau de réussite dans le contrôle et l'évaluation des actions administratives des IPIE⁴⁴, l'ONCEIPIE doit pouvoir jouir d'une grande autonomie, loin de la gangrène des circuits administratifs qui abîment la crédibilité de la structure administrative aussi bien verticale (structure hiérarchique) qu'horizontale (relation directe avec les investisseurs). C'est la raison pour laquelle cet organe doit être autonome et placé sous la tutelle de la Cour des Comptes.

Donc, ce rattachement à la Cour des Comptes a un intérêt certain. Rappelons brièvement que la Cour des comptes est une juridiction administrative disposant d'au moins quatre fonctions qui légitiment ce rattachement. Premièrement, c'est elle qui a la lourde charge de l'appréciation de la régularité des comptes publics. Deuxièmement, c'est elle qui a la charge du contrôle du bon usage des fonds publics et parapublics. Elle clôture des travaux annuels par la publication de son rapport. C'est la publication de ses conclusions sur la gestion des comptes publics. Troisièmement, c'est elle qui procède à la certification de la régularité et de la fidélité des comptes de l'Etat. Quatrièmement, elle contribue à la vérification du respect de l'application des lois notamment des lois de finances. Toutes ces actions participent activement à sa

⁴⁴ IPIE : Institutions de pilotage des investissements économiques.

participation au contrôle de l'action des Institutions administratives et fait d'elle, une bien meilleure administration de tutelle.

L'ONCEIPIE doit pouvoir bénéficier du soutien technique du Parlement, de la Cour des comptes ainsi que de nombreux experts extérieurs à l'administration. Des expertises indispensables dans des domaines du contrôle administratif, de la comptabilité publique, de l'audit interne et externe, de l'économie, de la statistique, de la législation interne et internationale sur les investissements économiques...

Ainsi, la force que le Parlement va impulser au sein de l'ONCEIPIE va lui permettre premièrement d'assoir plus efficacement des missions d'information et d'investigations. Deuxièmement, de bénéficier d'une grande capacité à évaluer les politiques et stratégies publiques en matière d'investissements économiques afin de maîtriser les attentes qui découlent de leurs missions.

2. Les missions de l'ONCEIPIE

Avant tout développement, à ce stade, il est important de présenter la différence entre les deux principales missions de l'organe de contrôle et d'évaluation que sont logiquement le contrôle et l'évaluation de l'action publique des IPIE. D'une manière générale, « *le contrôle et l'audit se réfèrent à des normes internes au système analysé (règles comptables, juridiques, ou normes fonctionnelles), tandis que l'évaluation essaye d'appréhender d'un point de vue principalement externe les effets et/ou la valeur de l'action considérée* »⁴⁵. Pour sa part, l'évaluation va s'accompagner de plusieurs actions allant de la recherche et de l'analyse des informations, données et pratiques, du contrôle de l'application des textes et du fonctionnement des administrations de pilotage des investissements économiques, et de l'audit interne de normes fonctionnelles et organisationnelles.

L'organe de contrôle et d'évaluation dispose de plusieurs missions essentielles, à savoir le contrôle (a), l'évaluation (b) ainsi que la mission de sanction et de proposition (c).

a. L'ONCEIPIE et le contrôle des investissements économiques

Le contrôle des investissements économiques passe également par celui de l'action administrative et peut revêtir plusieurs formes. Toutefois, deux grandes catégories de contrôle ont un plus grand impact. Le contrôle juridictionnel (incarné par la justice administrative) et le contrôle non-juridictionnel (qui peut être interne⁴⁶ ou externe⁴⁷ et non pratiqué par un

⁴⁵ Conseil scientifique de l'évaluation. *Petit guide de l'évaluation des politiques des politiques publiques*, Paris, La documentation française, 1996, p. 11.

⁴⁶ Généralement le contrôle interne peut être hiérarchique, financier ou d'un corps administratif d'inspection tel qu'une direction ou une sous-direction de contrôle au sein d'une institution ministérielle.

⁴⁷ En France par exemple le contrôle externe revêt au moins deux formes. Une forme politique et une forme administrative. Le Parlement exerce un contrôle politique externe

juge). Ainsi, le contrôle est indispensable au moins pour trois raisons. D'une manière générale, le contrôle va servir à veiller au respect du droit par les Institutions administratives et garantir l'État de droit. L'administration peut s'appuyer à cet effet sur des Institutions de sages telles que le Conseil d'État et la Cour des comptes. Celles-ci, dans la plupart des pays développés, jouent un rôle actif de conseillères de l'État et de ses administrations. Plus spécifiquement, le contrôle va permettre de veiller au respect du cadre juridique planifié afin de faciliter l'évaluation de l'efficacité des mesures prises en l'occurrence les dispositifs en vigueur en faveur des investissements économiques.

Plus concrètement, la mission de contrôle exprime le besoin d'une recherche d'efficacité et de protection des investissements économiques. Une logique d'efficacité qui permet de s'assurer par exemple de la concordance indispensable entre le fonctionnement des Institutions de pilotage des investissements économiques avec d'une part l'ensemble du dispositif juridique en vigueur et d'autre part la gestion des relations entre différentes Institutions en charge dudit pilotage. Ensuite, une logique de protection des investisseurs contre d'une part, l'arbitraire administratif et d'autre part, d'éventuelles mauvaises applications des dispositifs juridiques en vigueur.

A cet effet, l'ONCEIPIE va veiller au respect des compétences respectives des différentes Institutions de pilotage des investissements économiques. Et s'assurer que la relation entre les Institutions de pilotage et les investisseurs (effectifs ou potentiels) est sainement et efficacement entretenue, aussi bien au niveau de l'accès aux informations que des prestations attendues par ces derniers.

b. L'ONCEIPIE et l'évaluation des investissements économiques

L'évaluation est une entreprise d'expertise visant à déterminer le niveau d'efficacité des dispositifs juridiques et institutionnels (leur degré d'applicabilité, d'adaptabilité et de rentabilité). Elle permet également de transmettre des données fiables destinées à améliorer la Charte de développement des investissements économiques ; Charte qui pourrait de ce fait proposer des dispositifs toujours plus en adéquation avec la réalité du contexte socio-juridique, socio-économique et socio-politique. Tout d'abord, le volet socio-juridique va permettre d'aller au-delà de l'application de la réglementation, en permettant l'étude précise des nombreux phénomènes juridiques ainsi que les pratiques réelles des différents acteurs du champ juridique (investisseurs, administration, gouvernement...). Ensuite, le volet socio-économique va permettre de mieux comprendre et expliquer les différents intérêts économiques antagonistes ou non et qui composent la structure économique du pays. Enfin, le volet socio-politique va permettre de mieux appréhender les

sur l'action administrative et le Défenseur des droits assure pour sa part, un contrôle administratif externe de l'action administrative.

rapports entre les différents acteurs juridiques des investissements (les investisseurs, les chefs d'entreprises et l'Etat et ses Institutions de pilotage des investissements économiques).

En outre, « *l'évaluation des politiques publiques vise donc à rechercher des liens de causalité entre des objectifs initialement poursuivis par une politique publique et ses effets* »⁴⁸

L'évaluation des d'investissements économiques doit avoir trois dimensions obligatoires.

Premièrement, une dimension dite cognitive. Ici, l'évaluation va dans un premier temps, chercher à savoir si tous les moyens (juridiques, administratifs, techniques, financiers...) mis en place, permettent finalement d'atteindre l'objectif initial à savoir la réalisation effective et totale des politiques d'investissement économique. Ainsi, « *l'évaluation d'une politique publique au sens du présent décret a pour objet de rechercher si les moyens juridiques, administratifs ou financiers mis en œuvre permettent de produire les effets attendus de cette politique et d'atteindre les objectifs qui lui sont assignés* »⁴⁹.

Deuxièmement, une dimension dite normative. C'est-à-dire qui aboutit sur des conclusions faites sous forme d'appréciation voire de jugement. Ainsi, dans l'un de ses rapports, P. VIVERET précisait qu'« *évaluer une politique publique et plus largement toute forme d'action publique, qu'il s'agisse de programmes, de législations, de services, d'Institutions, c'est émettre un jugement sur la valeur de cette action* »⁵⁰. Ainsi, « *l'évaluation va donc se baser principalement sur des enquêtes de terrain auprès des cibles bénéficiaires et des partenaires de l'action pour comprendre le pourquoi des choses, déterminer les facteurs de succès et d'échecs de l'action et in fine porter un jugement de valeur sur l'action menée* »⁵¹.

Troisièmement, une dimension dite instrumentale. A ce niveau, « *l'évaluation doit contribuer à l'amélioration des programmes et déboucher directement sur des décisions d'amélioration de prolongation ou d'arrêt de l'intervention publique* »⁵², de la stratégie ou des dispositifs jusque-là en vigueur.

c. L'ONCEIE et les pouvoirs de sanction et de proposition

Dans ses missions, au moins un pouvoir et un devoir se dessinent au profit de la réussite de ses missions. Il s'agit d'un pouvoir de sanction et

⁴⁸ D. VOLLET, F. HADJAB, *Manuel de l'évaluation des politiques publiques*. Editions Quae, Versailles, 2009, p. 13.

⁴⁹ Art. 1 du Décret n° 90-82 du 22 janvier 1990 relatif à l'évaluation des politiques publiques. République française.

⁵⁰ P. VIVERET, *L'évaluation ' des politiques et des actions publiques*. Rapport au Premier ministre. La documentation française, Paris, Collection des rapports officiels, juin 1989, p. 25.

⁵¹ E. PLOTTU, *L'évaluation des politiques publiques*. ADEME. Journées Planification déchets nouveau cadre juridique et conséquences pratiques, Nov 2010, France, p. 1. <hal-01064060>.

⁵² D. VOLLET, F. HADJAB, *Manuel de l'évaluation des politiques publiques*. Op. cit., p. 20.

d'un devoir de réglementation. Deux impératifs destinés à permettre une meilleure réalisation des objectifs qui sont les siens.

En effet, pour permettre à l'ONCEIPIE de maximiser l'efficacité dans la réalisation de ses objectifs, il doit voir ses missions déboucher sur un pouvoir de sanction. Par exemple, il peut contraindre les Institutions de pilotage des investissements à suivre leur feuille de route, c'est-à-dire l'ensemble des procédures légales prévues et qui guident leurs décisions. Il va procéder à la mise en œuvre de sanctions administratives en cas de non-respect de ladite feuille de route.

Aussi, en cas de non-respect dans la gestion des dotations budgétaires allouées dans le cadre du pilotage des investissements économiques, l'ONCEIPIE peut procéder à la mise en place de sanctions après une reddition des comptes et une obligation de rendre compte de manière périodique. Une telle pratique va accroître l'efficacité des Institutions de pilotage sous l'impulsion de l'ONCEIPIE.

Outre le devoir d'accomplir ses missions avec efficacité et célérité, l'ONCEIPIE a une obligation de proposition. En effet, sa mission telle que l'évaluation va permettre de se doter d'outils à même de constituer une véritable aide à la décision publique en matière d'investissements économiques. Des outils indispensables pour l'amélioration du cadre juridique des investissements économiques. Elle va ainsi permettre une optimisation d'un ensemble de ressources et de moyens notamment financiers ou techniques.

Plus encore, elle va d'une part, permettre l'amélioration du bon fonctionnement de la gestion administrative grâce à un accroissement de l'efficacité des Institutions de pilotage des investissements économiques. Une amélioration du fonctionnement et des missions des Institutions d'accueil, de gestion de protection et de promotion des investissements économiques peut être fait par le biais du contrôle et de l'évaluation mise en place. Ensuite, elle va permettre l'amélioration des dispositifs juridiques en faveur des investissements économiques et aussi permettre d'accroître l'efficacité des mesures énoncées par la Charte de développement des investissements économiques. Par exemple en s'assurant de la conformité dans l'application des dispositions juridiques (prévues par la Charte de développement des investissements ainsi que les plans stratégiques de développement des investissements économiques) par les Institutions compétentes.

A la fin, l'ONCEIPIE doit être en mesure d'apporter à l'Etat, des réponses précises aux questions suivantes qu'il est en droit de se poser et pour lesquels il a créé l'ONCEIPIE. Qu'est-ce qui est bien fait et comment consolider les réussites ? Qu'est-ce qu'on n'a pas pu faire et pourquoi ? Identifier les échecs et rechercher leurs causes en vue d'y apporter les solutions adéquates. De même, grâce à son évaluation l'ONCEIPIE aura une véritable opportunité pour questionner le bien fondé des objectifs en eux-mêmes (non seulement les objectifs de ses propres missions, les objectifs

des outils juridiques mis en place et plus globalement, les objectifs des investissements économiques).

Ainsi, le contrôle et l'évaluation des Institutions de pilotage des investissements économiques auront permis d'améliorer voire d'établir une cohérence dans l'élaboration et l'exécution des outils juridiques des investissements économiques ; un niveau optimal de réalisation des objectifs initialement assignés aux politiques et stratégies mises en place en matière d'investissements économiques notamment à travers la CDIE ; un niveau d'efficacité des effets propres des dites politiques c'est-à-dire déterminer s'ils ont été conformément aux objectifs initialement fixés ; un niveau d'efficience des ressources humaines et financières ; une bonne gestion des ressources financières qui ont été mises à disposition pour permettre l'exécution des politiques d'investissement économique ; un impact général des dites politiques sur les investisseurs et le volume des investissements ; une capacité des dites politiques à résoudre les problèmes liés au développement économique et social car une « *politique sera dite pertinente si ses objectifs explicites sont adaptés à la nature de (des) problèmes qu'elle est censée résoudre ou prendre en charge* »⁵³.

En définitive, « *la réalisation d'une politique de planification à moyen terme suppose une direction et une centralisation qui resteraient illusoire sans un contrôle étroit de l'Etat sur les services administratifs, sur les agents économiques, et en particulier sur les organismes économiques [...] Ce contrôle s'impose d'autant plus que ceux-ci occupent le plus souvent une place de choix dans des domaines qui sont autant de secteurs-clés de la vie économique et jouent de ce fait un rôle pilote dans la politique de développement, dont les répercussions sur l'ensemble du secteur privé concurrentiel ne saurait être négligé* »⁵⁴.

Toutefois, pour garantir davantage la réussite des missions de contrôle et d'évaluation, les Etats doivent prendre plus au sérieux la question du niveau d'expertise requis pour de telles fonctions. Cette exigence impose que des moyens soient déployés dans la formation des cadres en charge du contrôle et de l'évaluation afin que cet impératif ne soit plus confié à des experts extérieurs et parfois étrangers.

II. Des Institutions de protection et de promotion des investissements économiques en Afrique

Indéniablement, les Institutions de protection⁵⁵ et de promotion des investissements économiques sont deux Institutions qui participent

⁵³ Conseil scientifique de l'évaluation. *Petit guide de l'évaluation des politiques des politiques publiques*. Op. cit., pp. 13-14.

⁵⁴ J-M. BRETON, *Le contrôle d'Etat sur le continent africain : contribution à une théorie des contrôles administratifs et financiers dans les pays en voie de développement*, op. cit., pp. 26-27.

⁵⁵ « Par règle de protection, on entend ici l'ensemble des règles, de droit interne ou de droit international, qui préviennent ou sanctionnent les atteintes publiques à l'existence de l'investissement international », p. 438, *Ainsi, la protection des investissements peut être entendu comme « l'ensemble des principes et des règles, de droit international comme de droit interne qui ont pour objet ou pour effet d'empêcher ou de réprimer toute*

activement au renforcement de l'attractivité économique d'un Etat. Elles contribuent à l'augmentation du volume des investissements économiques lorsqu'elles sont bien outillées pour assurer leurs missions souvent complexes ou rendues complexes. Elles renforcent l'efficacité du cadre juridique en lui apportant notamment une crédibilité supplémentaire et indispensable.

Il convient de présenter la commission de négociation et d'amélioration de la protection des investissements économiques (A) Ainsi que l'agence de promotion des investissements économiques (B).

A. Une commission de négociation et d'amélioration de la protection des investissements économiques

La présentation générale de la commission de négociation et d'amélioration de la protection des investissements économiques (CNAPIE) passe par son statut et sa composition (1), mais aussi par son fonctionnement (2) et ses missions (3).

1. Le statut et la composition de la CNAPIE

La CNAPIE doit être une commission mixte placée sous la tutelle conjointe de l'ensemble des Institutions de la compétitivité économique de l'Etat. Il s'agit notamment du ministère de l'économie et des finances, du ministère des relations extérieures et du ministère du commerce et de l'industrie... Le ministère des relations extérieures assure une véritable protection diplomatique des investissements économiques étrangers. En effet, « *la protection diplomatique semble par nature tout indiquée pour assurer la protection des personnes privées aux prises avec l'Etat dont elles n'ont pas la nationalité* »⁵⁶. De plus, plusieurs décisions de la Cour Internationale de Justice des Nations Unies illustrent l'importance de cette protection diplomatique⁵⁷.

Pour une meilleure optimisation du rôle de la CNAPIE, elle doit être composée de négociateurs juridiques, de spécialistes du droit international des investissements, des spécialistes des contrats internationaux, du droit public des affaires, du droit économique, du droit du développement économique et social, des juristes spécialisés de la gestion juridictionnelle et arbitrale des différends en matière d'investissements économiques.

atteinte publique à l'existence ou à la consistance de l'investissement international », D. CARREAU, P. JUILLARD, *Droit international économique*, Paris, Dalloz, 2005, 2^{ème} édition, p. 469.

⁵⁶ A. NANTEUIL, *Droit international de l'investissement*, Paris, A. Pedone 2014, p. 13.

⁵⁷ A ce propos, voir les décisions suivantes : Arrêt du 27 juin 2001, affaire Lagrande (Allemagne c. Etats-Unis) ; Arrêt du 31 mars 2004, affaire Avera et autres ressortissants mexicains (Mexique c. Etats-Unis) ; Arrêt sur les exceptions préliminaires du 14 mai 2007, affaires Ahmadou Sadio Diallo (République de Guinée c. République Démocratique du Congo) ; arrêt du 30 novembre 2010, et l'arrêt sur l'indemnisation du 19 juin 2012.

2. Le fonctionnement de la CNAPIE

Afin de mener à bien ses missions, la CNAPIE doit pouvoir compter sur un aménagement d'un cadre relationnel adapté unissant la commission à toutes les Institutions en charge de la compétitivité économique de l'Etat ainsi que les instances juridictionnelles et non juridictionnelles (internes et internationales) en charge de la gestion des différends en matière d'investissements économiques.

En outre, elle aura en charge la coordination générale des actions administratives et de la diplomatie économique et participera dès lors à la promotion des investissements économiques nationaux et internationaux et la négociation ou renégociation des conventions, traités et accords de promotion et de protection des investissements.

3. Les missions de la CNAPIE

Les missions de la CNAPIE sont nombreuses. Il s'agit des missions de protection classique des investissements économiques (a) ou encore des missions plus novatrices dans la négociation des traités et conventions d'investissements (b).

a. Les missions de protection classique des investissements économiques

Les missions de la CNAPIE sont nombreuses et participent toutes, au renforcement de l'attractivité de l'Etat. Ces missions sont aussi bien préventives que curatives.

D'une manière générale, par protection des investissements économiques, on entend l'ensemble des dispositifs de droit interne et international, ayant pour but de neutraliser ou de réprimer les atteintes publiques dont serait victime un investisseur ou des investissements.

Quoi qu'il en soit, la CNAPIE aura pour mission générale de : concevoir les principaux axes de négociation et renégociation du cadre juridique destiné à la protection des investissements économiques ; contribuer au renforcement de la cohérence entre les traités bilatéraux ou multilatéraux d'investissements ; œuvrer pour la réduction des déséquilibres créés entre investisseurs protégés par dans le cadre d'une convention de droit international et ceux qui en sont exclus. Ceci passe par la participation à la construction d'un cadre juridique de protection de droit interne plus adapté à cette différence de traitement ; œuvrer pour une parfaite concordance entre la protection des investissements économiques en droit international et la protection des investissements en droit interne ; participer à l'amélioration des négociations en vue d'un marché commun africain ; participer à l'élaboration d'un véritable cadre de libre-échange équitable (c'est-à-dire qui préserve les intérêts juridiques et économiques des Etats africains) ; contribuer au renforcement des instruments de

protection contre les « aléas judiciaires »⁵⁸ ; veiller au respect des règles en vigueur en matière de transfert de fonds, d'expropriation... ; ou encore, participer aux travaux sur le maintien de la paix. (Une paix indispensable aux affaires économiquement et socialement rentables.

Dans tous les cas, la CNAPIE participe à l'élaboration de partenariats qui participent à l'amélioration de la protection des investisseurs et des investissements (étrangers et nationaux) ainsi qu'à la sauvegarde de l'intérêt national dans les relations avec les tiers. De même, elle aura à cœur d'œuvrer à la mise en place de normes proposant plus de stabilité fiscale dans le droit des investissements.

b. Les missions novatrices dans la négociation des traités et conventions d'investissements

Dans la logique d'un plus grand réalisme et d'une plus grande sauvegarde des intérêts économiques et sociaux africains, les Etats gagneraient à proposer des traités et conventions capables de porter de telles aspirations tout en maintenant un haut niveau d'attractivité des investissements économiques nationaux et étrangers. En effet, le niveau de développement économique et social assez faible voire très faible pour bon nombre d'Etats africains, justifie largement une prise en compte non seulement de ce besoin ardent mais aussi de la différence réelle de politiques économiques et fiscales mises en place par chaque Etat signataire d'un traité ou d'une convention d'investissements (bilatérale ou multilatérale).

Afin de permettre à chaque Etat de sauvegarder une fraction considérable de sa liberté dans l'élaboration de politique d'admission des investissements internationaux, la CNAPIE va œuvrer par « *la recherche d'une meilleure adéquation entre la protection des droits des investisseurs étrangers et la préservation des droits souverains* »⁵⁹ de l'Etat récepteur de l'investissement. Ceci passe par réduction du recours à certaines clauses et pour certaines autres, à leur suppression pure et simple.

Ainsi, les missions novatrices de la CNAPIE résident dans sa capacité à ouvrir pour la suspension du recours à la clause de la nation la plus favorisée) ou encore la modération du recours de la clause de traitement national. Toutefois, de nombreuses autres actions en faveur des négociations seront abordées.

La CNAPIE et la suspension du recours à la clause de la nation la plus favorisée. Ainsi, il serait recommandé d'éviter l'usage de la clause de la nation la plus favorisée ou la clause de l'égalité de traitement des investisseurs étrangers⁶⁰. Car des difficultés trop importantes sont

⁵⁸ Une contribution pouvant permettre l'amélioration de l'arbitrage.

⁵⁹ F. OSMAN, *Vers une lex mediterranea des investissements*. Bruxelles, Bruylant, 2005, p. 45.

⁶⁰ La clause de la nation la plus favorisée est un principe porté par le GATT et l'OMC et qui permet à un investisseur étranger de demander à l'Etat d'accueil, le droit de bénéficier d'un avantage plus favorable accordé par cet Etat à un autre investisseur. Selon l'OMC, les

survenues dans son champ d'application comme le confirment au moins deux sentences arbitrales notamment les cas Emilio Agustín Mafezzini c. Kingdom of Spain (affaire n°ARB/97/7)⁶¹ du 25 janvier 2000 ou encore Suez, Société générale c. Argentine (affaire n°ARB/03/17 de la CIRDI du 30 juillet 2010 §121). Malgré les solutions jusqu'ici proposées⁶², il est souhaitable que les Etats africains, grâce aux négociations effectuées par leur CNAPIE, réussissent à l'exclure des traités et conventions des investissements à conclure.

S. MANCIAUX aide à mesurer la dangerosité de cette clause pour les Etats africains lorsqu'il indique qu'« *insérer une clause de NFP dans un traité multilatéral régional volontairement novateur t plus favorable aux Etats que les autres traités sur les investissements en vigueur provoquerait inévitablement l'implosion de ce traité. Lors de la survenance d'un différend, tout investisseur insatisfait des nouvelles normes de ce traité – par hypothèse moins favorable à son égard – pourrait se prévaloir de cette clause pour « importer » d'un autre traité (auquel l'Etat défendeur serait partie) la norme plus « traditionnelle » qu'il souhaite voir appliquer* »⁶³. Sur la base de ce constat, il conclut que « *le futur traité méditerranéen [...] serait de la sorte complètement vidé de son contenu, et donc rendu inutile* »⁶⁴.

Ainsi, « *grâce à la prolifération des TBI, dont la plupart incorporent les clauses 'indirectes', la clause NPF⁶⁵ contribue à renforcer le recours systématique contre l'État*

Etats ne peuvent en principe pas établir de discrimination entre leurs partenaires commerciaux. S'ils accordent à l'un d'entre eux une faveur particulière telle que la réduction du droit de douane, ils devront également en principe, le faire pour tous les autres dont le pays est membre de l'OMC.

⁶¹ « *Dans l'affaire Maffezini, les arbitres ont d'abord posé le principe de l'extension de la clause NPF aux règles de procédure arbitrale, avant d'indiquer que 'le bénéficiaire de la clause ne devrait pas être en mesure de faire échec à des considérations d'ordre public'. Cette limitation a fait l'objet de nombreuses critiques. L'objection la plus radicale provient de ceux qui défendent l'idée qu'à défaut d'une stipulation expresse des parties, la limitation serait sans fondement. Le débat reste ouvert sur cet aspect de la question, entre ceux qui prônent une extension automatique et les partisans d'une application restrictive de la clause* », C. G. MEKPO, *La clause de la nation la plus favorisée (NPF) et son impact sur l'arbitrage en matière d'investissement : regard sur les sentences récentes*. Bulletin de droit économique Vol. 2, n°1, Automne 2011, p. 5.

⁶² L'une des solutions étant que la clause de la Nation la plus favorisée (NPF) ne s'étendent pas aux avantages particuliers qu'un Etat accorde à un autre tiers à un traité ou une convention, au regard de leur lien géographique (une même zone régionale). Une autre solution consisterait à exclure la clause de la NPF des mécanismes de règlement des litiges entre parties à un traité ou une convention d'investissements

⁶³ F. OSMAN. *Vers une lex mediterranea des investissements*. Op. cit., p. 46.

⁶⁴ *Ibid.* p. 46.

⁶⁵ Nation la plus favorisée (NPF). « *On considère généralement qu'accorder le traitement NPF dans des accords sur l'investissement signifie qu'un investisseur d'une partie à un accord ou son investissement seront traités par l'autre partie 'dans des conditions non moins favorables', à l'égard d'un objet donné, qu'un investisseur ou un investissement d'un autre pays.1 La plupart des accords internationaux sur l'investissement comportent une clause relative au traitement NPF. Même si le texte, le contexte et même l'objet et le but d'une clause NPF donnée doivent être pris en compte lors de l'interprétation de cette clause, celle-ci constitue l'instrument de 'multilatéralisation' par excellence des avantages accordés à des investisseurs étrangers et à leurs investissements* », OCDE, *Le traitement de la nation la plus favorisée dans le droit international des investissements*. Documents de travail de sur l'investissement international n°2004/2, p. 1 et 2.

institué par l'arbitrage »⁶⁶. C'est pourquoi, étendre la portée de la clause de la NPF comme l'a fait la jurisprudence arbitrale aux règles de procédure présente au surplus d'inconvénient, d'encourager le treaty shopping, l'investisseur pouvant alors choisir librement de soumettre sa plainte à l'arbitrage international selon les dispositions de n'importe quel traité conclu par l'Etat hôte de son investissement avec un Etat tiers⁶⁷. Ainsi, la clause de la NPF présente un important degré de dangerosité qu'il est souhaitable que les Etats africains s'en écarte volontairement et précautionneusement.

En dépit des solutions jusqu'ici proposées⁶⁸ pour améliorer les effets pervers de la clause de la NPF, il est souhaitable que les Etats africains, grâce aux négociations effectuées par la CNAPIE, réussissent à effacer des traités et conventions des investissements qu'ils seront amenés à conclure. De même au regard des multiples revirements jurisprudentiels, il devient nécessaire de supprimer cette clause, « *ce choix ayant pour avantage d'offrir une solution radicale, à l'égard des dangers que fait peser cette disposition sur la souveraineté* »⁶⁹ de l'Etat d'accueil de l'investissement. Une autre solution serait dans la rédaction des TBI et doit conduire les Etats, dans un avenir assez proche, à écarter les droits procéduraux du champ d'application de cette clause de la NPF⁷⁰.

Certains pays ont déjà entrepris cette démarche comme l'illustre le traité modèle canadien dans ses arts 4 (A)⁷¹, art. 5 (B)⁷². Dans la même

⁶⁶ C. G. MEKPO, *La clause de la nation la plus favorisée (NPF) et son impact sur l'arbitrage en matière d'investissement : regard sur les sentences récentes*. Op. cit., p. 7.

⁶⁷ A.-J. BONZON, *La protection des investissements Suisses à l'étranger dans le cadre des accords de protection des investissements*. Helbing Lichtenhahn, Bâle, 2012, p. 127.

⁶⁸ L'une des solutions étant que la clause de la nation la plus favorisée (NPF) ne s'étendent pas aux avantages particuliers qu'un Etat accorde à un autre tiers à un traité ou une convention, au regard de leur lien géographique (une même zone régionale). Une autre solution consisterait à exclure la clause de la NPF des mécanismes de règlement des litiges entre parties à un traité ou une convention d'investissements

⁶⁹ S. BONOMO, *Les traités bilatéraux relatifs aux investissements. Entre protection des investissements étrangers et sauvegarde de la souveraineté des Etats*. Presses universitaires d'Aix-Marseille, 2012, pp. 197-198.

⁷⁰ *Ibid.* p. 198.

⁷¹ « *Chacune des Parties accordera aux investisseurs d'une autre Partie un traitement non moins favorable que celui qu'elle accorde, dans des circonstances analogues, à ses propres investisseurs, en ce qui concerne la gestion, la direction, l'exploitation, l'expansion et la vente ou autre aliénation d'investissements. Lorsqu'un investisseur étranger peut, en vertu du droit national, établir un investissement, le présent article s'appliquera dans la mesure où il respecte ledit droit national en matière d'établissement ou d'acquisition d'investissements* ». Art 5 (A) du *Modèle d'accord international sur l'investissement pour le développement durable (IIDD)*. *Guide du négociateur*. H. MANN, K. VON MOLTKE, L. E. PETERSON, et alii, Avril 2005, Révisé et traduit en 2006. IIDD, Canada.

⁷² « *Chacune des Parties accordera aux investissements effectués par les investisseurs d'une autre Partie un traitement non moins favorable que celui qu'elle accorde, dans des circonstances analogues, aux investissements effectués par ses propres investisseurs, en ce qui concerne la gestion, la direction, l'exploitation, l'expansion et la vente ou autre aliénation d'investissements* ». Art. 5 (B) du *Modèle d'accord international sur l'investissement pour le développement durable (IIDD)*. *Guide du négociateur*. H.

lancée l'accord entre la Suisse et la Colombie met en place une clause novatrice destinée à atténuer les effets pervers de la clause de la NPF⁷³.

La CNAPIE et la modération du recours de la clause de traitement national. La CNAPIE aura à cœur d'œuvrer à la réduction de l'usage de certaines clauses sans avoir pu au préalable évaluer avec précision l'ensemble de ses conséquences ou effets. Dès lors elle veillera au maintien d'une certaine modération dans l'usage de clauses telles que la clause de traitement national encore appelée clause d'égalité de traitement entre investisseurs étrangers et investisseurs nationaux. Si dans ce cas on ne saurait craindre que soit invoqué un dispositif juridique ou procédural provenant d'un autre traité (et plus avantageux pour l'investisseurs étranger), une source de crainte existe bel et bien au détriment de l'Etat africain. Cette crainte est avérée lorsque par exemple, le champ d'application temporel de la clause n'est pas bien déterminé dans le temps.

Ainsi, « *si l'obligation de traitement national s'applique dès la phase admission de l'investissement, ceci signifie que toute opération d'investissement permise à un investisseur national le sera aussi pour les investisseurs étrangers couverts par le traité* »⁷⁴. En d'autres termes, pour des besoins de développement économique et social, l'Etat africain pourrait difficilement réserver l'exclusivité de certains secteurs d'activités à ses investisseurs nationaux sans qu'un ou plusieurs investisseurs étrangers ne fassent recours à cette clause.

La CNAPIE pourrait par exemple travailler à élaborer des mécanismes de contournement de cet handicap (même ponctuels). Elle pourrait par exemple utiliser un procédé d'exclusion de certains champs d'application en matière de secteurs d'activités économiques concernés ou non par la clause.

On l'a compris, des précautions s'imposent également dans le recours à la clause de traitement national. En effet, si un mécanisme de contournement a réussi grâce au procédé d'exclusion de certains champs d'application sous impulsion américaine dans le cadre de l'ALENA, il est important de noter toutefois que, cette zone géographique incarnée par l'ALENA ne compte que trois Etats (Etats-Unis, Canada et Mexique). La gestion d'un tel mécanisme a donc pu être facilitée. En revanche, si plusieurs Etats sont membres d'un traité ou d'une convention (en Afrique par exemple on compte souvent plus de sept voire dix Etats par

MANN, K. VON MOLTKE, L. E. PETERSON, et alii, Avril 2005, Révisé et traduit en 2006. IIDD, Canada.

⁷³ Confère Protocole ad de 2006, art. 4 (2) alinéa 1 puis 2. « *Il est entendu que la norme du traitement national et celle de la nation la plus favorisée visées audit alinéa autorisent l'octroi d'un traitement différent en présence de situations de fait différentes. Aux fins de clarté, il est de plus entendu que le traitement de la nation la plus favorisée visé audit alinéa ne concerne pas les mécanismes de règlement des différends relatifs aux investissements prévus dans d'autres accords internationaux sur l'investissement conclus par la Partie concernée* ». (Protocole ad, art. 4 (2) alinéa 2 of Agreement between the Republic of Colombia and the Swiss Confederation on the promotion and reciprocal protection of investments. 17 mai 2006).

⁷⁴ F. OSMAN, *Vers une lex mediterranea des investissements*. Op. cit., p. 46-47.

organisation), les Etats membres courent le risque certain qu'à cause de cette clause, le mécanisme d'exclusion mis en place contribue à alourdir davantage la lisibilité et compréhension du texte et ouvre ainsi la voie non seulement aux abus, mais aussi et surtout découragent les investisseurs potentiels.

De plus, la clause de traitement national a été largement modelée voire modifiée par les tribunaux arbitraux qui lui ont donné un visage plus extensible notamment en ce qui concerne les obligations découlant de cette clause. Au final, cette clause « *peut se révéler être particulièrement paralysante pour les Etats ayant signé ces conventions, car ces derniers risquent de ne plus pouvoir prendre de mesure, sans encourir le risque qu'un investisseur étranger entame une action devant un tribunal arbitral, où il pourrait être soutenu que le traitement qu'engendre la mesure incriminée se trouve être plus contraignant que celui dont jouit n'importe quel investisseur local* »⁷⁵. Et ceci alors même que l'investisseur à l'initiative de la procédure arbitrale ne soit obligé de mener une activité économique comparable à celle des investisseurs nationaux.

Dès lors, la CNAPIE pourra œuvrer aux solutions pérennes telles que la mise en place d'une clause de traitement national qui soit appliquée seulement aux investisseurs étrangers une fois ceux-ci admis sur le territoire de l'Etat d'accueil afin de permettre à chaque Etat de conserver sa souveraineté en la matière et de conserver le mécanisme d'admission de son choix⁷⁶.

Autres missions novatrices de la CNAPIE. Tout d'abord, la CNAPIE doit veiller à la réduction de l'usage des clauses systématiques prévoyant le recours à un arbitrage international des différends d'ordre fiscaux car d'une certaine façon, et à juste titre, « *la soumission d'un litige fiscal à un tribunal non-étatique s'apparente en effet à une double renonciation à des droits souverains, à savoir le pouvoir fiscal et le pouvoir juridictionnel* »⁷⁷. Elle doit ainsi œuvrer à l'insertion de clauses de réserves générales en matière de fiscalité car certaines formules d'exclusion de la fiscalité peuvent représenter des solutions pour préserver la souveraineté fiscale de l'Etat. Dans cette logique, quelques Etats tirent leur épingle du jeu. C'est notamment le cas avec les Etats-Unis, le Japon, le Canada ou encore Singapour⁷⁸. Cette pratique n'est pas très répandue mais les Etats africains gagneraient à s'y

⁷⁵ S. BONOMO, *Les traités bilatéraux relatifs aux investissements. Entre protection des investissements étrangers et sauvegarde de la souveraineté des Etats*. Op. cit., p. 157.

⁷⁶ F. OSMAN, *Vers une lex mediterranea des investissements*. Op. cit., p. 47.

⁷⁷ A. E. GILDEMEISTER, *L'arbitrage des différends fiscaux en droit international des investissements*, Paris, LGDJ, 2013, p. 177 : « *Mécanisme d'autorisation des investissements, simple mécanisme d'information ou absence totale de formalité selon les cas* ».

⁷⁸ Il en va de même pour certaines Institutions telles que l'ALENA (art 2103 du traité), du traité sur la Charte de l'énergie de 1994 (art. 21 alinéa 1) ou de l'AMI.

attarder et ce, même s'il est vrai que cette clause en elle-même n'est pas une solution absolue⁷⁹.

Ensuite, la CNAPIE doit veiller à l'exclusion des clauses excluant le recours à l'article 25 alinéa 1 des articles de la commission du droit international des Nations Unies qui permet à un Etat de se soustraire à ses engagements contractuels en vertu de « l'état de nécessité ». Pour rappel, « l'état de nécessité » peut être entendu comme « les cas exceptionnels où le seul moyen qu'à un Etat de sauvegarder un intérêt essentiel menacé par un péril grave et imminent est, momentanément, l'inexécution d'une obligation internationale dont le poids ou l'urgence est moindre »⁸⁰.

Les Etats africains auront ainsi à cœur d'exclure du champ rédactionnel des traités et conventions d'investissements, les clauses qui, expressément ou indirectement excluent tout recours à l'état de nécessité par le pays de territorialité de l'investissement. Comme le rappelle A. NANTEUIL, l'état de nécessité a été « invoqué presque systématiquement par l'Argentine dans les litiges nés des mesures adoptées par le gouvernement en réaction à la grave crise économique du début des années 2000 »⁸¹.

Il est important de rappeler qu'hormis les diverses clauses que les Etats peuvent insérer dans un traité ou une convention d'investissements pour limiter, voire exclure du champ de protection de certains investissements (c'est par exemple le cas des clauses d'exclusion ou encore de certaines mesures étatiques d'exclusion), les Etats africains peuvent mettre en avant un certain nombre de justificatifs légaux pour se soustraire de leurs obligations contractuelles. Ainsi, ils disposent de circonstances exceptionnelles pouvant reposer sur la notion de l'Etat de nécessité.

Toutefois, selon la commission de droit des Nation Unies, « 1. L'Etat ne peut invoquer l'état de nécessité comme cause d'exclusion de l'illicéité d'un fait non conforme à l'une de ses obligations internationales que si ce fait : **a)** Constitue pour l'Etat le seul moyen de protéger un intérêt essentiel contre un péril grave et imminent ; et **b)** Ne porte pas gravement atteinte à un intérêt essentiel de l'Etat ou des Etats à l'égard desquels l'obligation existe ou de la communauté internationale dans son ensemble. 2. En tout cas, l'état de nécessité ne peut être invoqué par l'Etat comme cause d'exclusion de l'illicéité : **a)** Si l'obligation internationale en question exclut la possibilité d'invoquer l'état de nécessité ; ou **b)** Si l'Etat a contribué à la survenance de cette situation »⁸².

⁷⁹ L'arbitre pouvant toujours relever la responsabilité de l'Etat en cas de constat d'abus et ceci qu'il existe ou non une clause d'exclusion de la fiscalité dans le traité ou la convention concerné.

⁸⁰ F. LATTY, « Conditions d'engagement de la responsabilité de l'Etat d'accueil de l'investissement », in Charles LEBEN, *Droit international des investissements et de l'arbitrage transnational*, Paris, Pedone, 2015, p. 451. L'auteur cite le Paragraphe 1 du commentaire de l'Art. 26 des articles.

⁸¹ A. NANTEUIL, *Droit international de l'investissement*. Op. cit., p. 394.

⁸² Art 25 alinéa 1 (a et b) et 2 (a et b) du *Projet d'articles sur la responsabilité de l'Etat pour fait internationalement illicite*. Commission du droit international, 2001. Nation Unie 2005.

Enfin, la CNAPIE aura pour mission d'améliorer la qualité rédactionnelle des traités et conventions d'investissements grâce à une attention plus importante destinée à faciliter leur compréhension et donc leur interprétation et exécution par les parties. Son rôle dans les négociations doit donc être renforcé afin que dorénavant, la négociation d'un contrat international devienne un travail permanent d'équipe, de concertation, et non plus simplement des échanges successifs de projets, par fax ou courriels, ou une juxtaposition d'individualités, comme cela a été constaté (force est de le reconnaître)⁸³. Ceci témoigne malheureusement d'une absence de rigueur. Or « *des litiges fiscaux naissent souvent de cette absence de rigueur et peuvent coûter très cher* »⁸⁴.

B. Une agence de promotion des investissements économiques (APIE)

Il convient de présenter le statut et la composition de l'APIE (1), son fonctionnement (2) et ses missions (3).

1. Le statut et la composition de l'APIE

Actuellement, l'écrasante majorité des ANPI, APIE et SNI sont statutairement dépendantes de certaines administrations souffrant de maux divers⁸⁵ et longtemps décriés. Malgré diverses réformes structurelles entreprises par certains Etats pour les améliorer, le résultat reste médiocre. Une médiocrité justifiée d'une part, par « boulet administratif » qui les attire inexorablement vers le bas et d'autre part, un rattachement hiérarchique et statutaire peu fructueux au regard de la concordance des intérêts des uns et des autres.

C'est la raison pour laquelle cette étude propose de défaire structurellement et statutairement l'institution de promotion des investissements économiques de l'autorité directe de la présidence de la république ou de son cabinet (comme on a pu le constater dans de nombreux Etats notamment d'Afrique francophone). Le Sénégal a renforcé l'autonomie de son API grâce à une réforme visant à alléger sa charge statutaire. Désormais elle est statutairement rattachée au cabinet de la présidence de la république. Si c'est loin d'être le modèle idéal, on peut tout de même être rassuré car le Sénégal a longtemps prouvé que ses différents cabinets présidentiels respectaient suffisamment les principes démocratiques. De nombreux Etats ne pouvant en dire autant sur le continent. En effet, la soumission des API et SNI au cabinet d'une présidence de la république ne peut être digne d'intérêt pour un pays que si les dirigeants politiques au pouvoir et notamment le Président de la

⁸³ R. DUCCINI, *Stratégie fiscale des contrats internationaux*, Paris, LexisNexis – Litec, 2006, p. 304.

⁸⁴ *Ibid.* p. 304.

⁸⁵ Corruption, lourdeurs administratives, gestion approximative opacité, clientélisme en tout genre voire désintérêt ou incompétence, etc.

République respectent les principes de démocratie et de bonne gouvernance.

Si elles doivent malgré tout agir en corrélation et collégialité avec le gouvernement qui met en place les principaux axes des politiques en matière d'investissements économiques, elles ne doivent plus devoir composer impérativement avec de nombreux autres services interministériels mais désormais, avec trois Institutions administratives majeures et qui ont chacune un rôle à jouer dans le pilotage des investissements économiques⁸⁶. Il s'agit du ministère de l'économie des finances et de la planification, du ministère des relations extérieures et de la chambre de commerce et de l'industrie. Une telle organisation permettra à l'APIE d'agir plus librement et plus rapidement grâce à une plus grande autonomie et des contraintes administratives désormais moins importantes.

De ce qui suit, il devient logique que les trois (3) Institutions qui assurent collégialement la tutelle de l'APIE, mettent à sa disposition des experts en relations internationales et de la diplomatie, en économie, en politique, en commerce international, en management de la communication et du marketing institutionnels, en droit économique, en droit international des investissements ou encore en politiques publiques des investissements...

2. Le fonctionnement des APIE, gage d'une communication et d'un marketing institutionnels

Rappelons que la force de l'image dans la promotion des investissements économiques est essentielle. Encore plus en ce qui concerne le continent africain. En effet, selon les Nations Unies « *malgré une amélioration des perspectives d'accroissement des investissements, la perception de l'Afrique comme investissement « à risque » est encore profondément ancrée chez certains investisseurs étrangers* »⁸⁷.

Pourtant, l'un des préalables indispensables à toute politique de promotion des investissements nationaux ou étrangers est la construction d'une image⁸⁸ forte, rassurante, accueillante et avantageuse. Aucun investisseur digne de ce nom ne sera prêt à investir si la perception qu'il a

⁸⁶ Institutions administratives elles-mêmes réformées et assainies.

⁸⁷ CEA, NU, *Politiques d'investissement et accords bilatéraux d'investissement en Afrique : Implications pour l'intégration régionale*. Nations Unies, 2016, p.VIII.

⁸⁸ L'image de l'Etat fait référence à sa représentation, à l'idée et la conception que les différents acteurs (individuels et collectifs) se font ou retiennent de lui. Cette définition est également adaptée dans une société mondialisée où les frontières de l'Etat peuvent virtuellement faire le tour de la planète. Ainsi l'image d'un Etat ou d'une région donnée peut ainsi être perçue au quatre coins de la terre. Cette image intéresse de nombreux acteurs de la vie économique, qui orienteront leurs comportements selon que cette image est positive ou négative. Cette donnée se vérifie en matière de prospection des firmes multinationales mais pas seulement. Elle explique aussi les comportements économiques nationaux en matière d'investissements. Redorer son blason en améliorant son image à l'international, tel est l'un des défis majeurs de l'Afrique et principalement en Afrique noire.

d'un pays est négative⁸⁹. En effet, « *l'image est chargée de force ; l'image est une force elle-même. C'est elle qui détermine le choix ; c'est elle qui guide. Une image négative ne saurait attirer l'investisseur. Au contraire l'investissement est hostile, réfractaire à toute image négative. Car le message de l'image négative est clair : il alerte ; sans le dire expressément, il met en garde, il décourage l'investissement car il présente les risques, les dangers que constitue l'Afrique. Il s'ensuit donc un sentiment de méfiance voire de répugnance vis-à-vis de l'Afrique* »⁹⁰.

Ainsi, entre l'attractivité constatée, incarnée par exemple par l'abondance des ressources naturelles et la diversité des possibilités d'investissement économique et l'attractivité constructive incarnée par la construction d'une véritable image du territoire, le déséquilibre en Afrique est malheureusement flagrant⁹¹ et doit être corrigé dans l'intérêt général. C'est pourquoi, afin d'intéresser les investisseurs potentiels, l'Afrique doit se présenter sous son meilleur jour, c'est-à-dire soigner sa présentation, se construire une image attractive c'est à dire « *créer une perception favorable du pays comme site d'implantation attractif pour les investissements internationaux* »⁹². Cette amélioration de son image pourra être faite par des outils de communication efficaces à très large diffusion.

Pour améliorer cette image essentielle à l'attractivité économique, l'APIE se positionne en première ligne. Dans une logique d'intelligence économique, elle doit ainsi tenir compte de la valeur et de la force de l'information dans la construction de cette image. La maîtrise de l'image passe nécessairement par la maîtrise de l'information. Il est en effet essentiel d'informer et de maîtriser cette information car « *une information fausse induit une communication faussée* »⁹³.

L'APIE doit fonctionner comme une agence de communication publique. En effet l'un des outils à la disposition de l'APIE pour assurer ses missions c'est à communication publique. Dans une société que certains sociologues qualifient de société de communication, ne pas communiquer revient à ne pas exister. Pas de savoir-faire sans faire savoir dira-t-on. Le rôle de la communication institutionnelle est quadruple. Elle va permettre de créer la notoriété de l'entité auprès de ses cibles⁹⁴ ; de développer son identité et son image auprès de l'ensemble des publics

⁸⁹ En effet, l'attractivité territoriale d'un pays ou d'une région passe inéluctablement par ce que l'on retient de lui ou d'elle. Il s'agit de l'image du continent, d'un pays ou d'une région. Elle est indispensable dans la promotion des investissements, dans l'attractivité du territoire.

⁹⁰ A. E. SITTI, *Investir en Afrique pour gagner. L'entreprise africaine et la mondialisation. Op. cit.*, p. 27.

⁹¹ A. CAMARA, *Un Exemple De Coopération Nord-Sud : Les Incitations Fiscales Au Développement Économique En Guinée*. Thèse, Université de Paris 2 Panthéon-Assas, 2007, p. 18.

⁹² N. GOUBI, *Politiques d'attractivité et IDE : application à un panel de quinze pays en développement*, Thèse, Université Paris 2 Panthéon-Assas, 2010, p. 179.

⁹³ K. ZANIFI, *Les politiques de communication extérieure de la France de 2003 à 2009*, Thèse, Université Paris Panthéon-Assas, 2011, p. 389.

⁹⁴ Donc une relation réciproque entre notoriété et communication. De plus, une forte notoriété contribue à améliorer l'impact de la communication ; il existe.

concernés⁹⁵ ; de créer un climat favorable auprès de l'ensemble de ses cibles directes et indirectes ; et enfin de rendre l'entité plus attractive que ses concurrents et rivaux⁹⁶.

Selon Pierre ZEMOR, la communication publique⁹⁷ s'entend comme toutes les informations émises par les autorités publiques et dans le but : d'améliorer et de faciliter son action⁹⁸. Cela inclut la communication politique⁹⁹. La communication publique peut prendre une forme internationale et doit être pensée par des agences gouvernementales maîtrisant l'environnement international. Cette communication internationale peut directement être faite par l'Etat, ou par ses différentes représentations diplomatiques à travers le monde.

3. Les missions de l'APIE

Les missions de l'APIE peuvent se rassembler autour de deux principaux groupes à savoir les missions classiques (a) et les missions de diplomatie économique (b).

a. Les missions classiques de l'APIE

D'une manière générale, la promotion des investissements comporte trois (3) étapes clés. La première d'entre elles consiste à définir précisément (notamment dans les plans stratégiques de développement des investissements économiques), les domaines où les investissements sont nécessaires, ainsi que les possibilités offertes aux investissements économiques étrangers. La deuxième consiste à prendre contact avec les investisseurs étrangers éventuels partout où possible. Enfin, la troisième d'entre elles consiste à veiller à ce que les propositions d'investissement qui sont faites soient étudiées rapidement et efficacement¹⁰⁰ (notamment grâce à la transmission rapide vers le GUIE).

Dès lors, la mission principale de l'APIE sera non seulement de prendre contact avec les investisseurs potentiels (nationaux ou étrangers) à travers le monde, mais aussi, de redonner de l'attractivité aux Etats africains grâce à un travail de revalorisation de l'image de l'Etat à travers le monde.

⁹⁵ L'identité d'une entreprise est forcément réductrice et peut être définie comme le « positionnement » appliqué à une organisation. L'identité se compose des caractéristiques saillantes de l'organisation que les cibles pourront percevoir facilement et clairement.

⁹⁶ Entendu ici les autres acteurs étatiques et non étatiques de la scène internationale.

⁹⁷ La communication publique est entendue comme l'ensemble des actions de communication engagées par toute institution exerçant une mission de service public, entre autres les Institutions étatiques et supra étatiques, les administrations publiques, les collectivités territoriales, les entreprises et établissements publics. La communication publique se veut au service de l'intérêt général. À ce titre, elle ne doit pas être confondue avec la communication électorale ou la communication politique.

⁹⁸ P. ZEMOR, *La Communication Institutionnelle*. Paris, PUF, 1995, p. 111.

⁹⁹ *Ibid.* p. 111.

¹⁰⁰ D. U. STIKKER, *Le rôle de l'entreprise privée dans les investissements et la promotion des exportations dans les pays en voie de développement*. NU, New York, 1968, p. 49, § 247.

Ensuite, l'institution de promotion des investissements économiques doit contribuer efficacement aux objectifs de développement par le biais des investissements économiques. A ce titre, elle vient appuyer non seulement la politique industrielle mais aussi commerciale, ou agricole des gouvernements. Aussi, elle travaille à susciter des investissements importants dans tous les secteurs de l'économie. Ceci suppose qu'elle pourra bénéficier de moyens de financement adéquats tels que les bons d'équipement sous forme d'emprunts réalisés auprès des banques et autres établissements financiers aux fins d'appuyer la mise en œuvre de la politique d'investissement productif du Gouvernement.

De même, elle participe à la création de nombreuses d'entreprises devant servir de locomotives de l'économie nationale. Cette participation se fait par la réception des dossiers d'investissement et demande d'agrément auprès des investisseurs étrangers ; dossier qu'elle va ensuite (dans un délai de moins d'un mois) transmettre au GUIE pour étude et agrément.

Aussi, l'APIE doit mettre à la disposition des potentiels investisseurs un ensemble d'outils juridiques au rang desquels, la CDIE ou encore le livre des procédures fiscales¹⁰¹ car les « *procédures fiscales codifient les relations qu'entretiennent le contribuable et l'administration* »¹⁰² et « *forment un ensemble de dispositions complexes, garant des droits et obligations réciproques de la puissance et du contribuable. Cet ensemble est le reflet d'une société en évolution, dans laquelle le curseur oscille en permanence entre contribuable et administration* »¹⁰³.

Enfin, il est essentiel que l'APIE se charge d'informer sur les potentialités du continent, et sur les atouts du continent mais surtout, il est essentiel qu'elle le fasse pour briser les clichés et les idées arrêtées qui font pâtir les investissements économiques (et notamment les IDE) en Afrique et particulièrement en Afrique subsaharienne.

b. Les missions de diplomatie économique de l'APIE

La diplomatie économique est un concept assez difficile à définir. En France par exemple, le concept de diplomatie économique porte en général voire principalement sur des domaines liés aux négociations internationales en matière commerciale ainsi qu'au développement de la diplomatie économique multilatérale¹⁰⁴.

¹⁰¹ L'enjeu des procédures fiscales : les procédures fiscales regroupent en effet deux types de règles : - d'une part celles qui gouvernent les prérogatives de l'administration et les garanties du contribuable tout au long du processus d'imposition, de la délimitation de l'assiette au recouvrement de l'impôt, en passant par sa liquidation, – et d'autre part les techniques précontentieuses et contentieuses instituées pour résoudre les conflits qui ne manqueront pas de survenir tout au long de ce processus, J. GROCLAUDE, P. MARCHESSOU, *Procédures fiscales*. Paris, Dalloz, 2016, 8^{ème} édition, p. 1.

¹⁰² *Ibid.* 8^{ème} édition, p. 1.

¹⁰³ *Eod. loc.* 7^{ème} édition p. 371.

¹⁰⁴ Est celle négociée par exemple au sein du GATT ou de l'OMC.

Toutefois cette étude a retenu une définition assez fédératrice de la diplomatie économique. C'est celle qui a été donnée lors de la 2ème conférence des Ambassadeurs tenue les 12, 13 et 14 août 2002 à Abidjan en Côte d'Ivoire. « *L'Eco-diplomatie ou la diplomatie économique confère aux représentations diplomatiques et consulaires la mission de soutenir les efforts de relance économique du gouvernement et des organismes publics de promotion économique en servant d'« interface » entre les opérateurs privés nationaux et ceux des pays accrédités afin de trouver de nouveaux débouchés pour les produits industriels ivoiriens et de mobiliser les investissements directs étrangers.* »¹⁰⁵.

Ainsi, dans le contexte économique actuel, la diplomatie africaine doit être une véritable alliée voire un agent à part entière du développement économique et social. Quoi qu'il en soit, l'action des représentations diplomatiques doit cibler aussi bien la diaspora que les IDE des pays hôtes. C'est une des raisons pour lesquelles l'APIE doit illustrer toute l'importance de la diplomatie économique.

Dans ce sens, la 2^{ème} conférence des ambassadeurs d'Abidjan de 2002 propose de renforcer les activités économiques classiques des représentations diplomatiques des Etats. Ainsi, dans chaque zone d'intervention géographique des représentations diplomatiques doivent être installées l'un des services déconcentrés de l'APIE (notamment à l'international et notamment au sein des ambassades africaines à l'étranger). Ce service de l'APIE aura désormais à cœur de privilégier des missions telles que : la prospection des marchés internationaux ; la participation active des représentations diplomatiques nationales aux missions du gouvernement à caractère économique, commercial agricole et touristique ; la facilitation de la création de partenariats entre les acteurs économiques nationaux et ceux du pays hôte ; l'organisation des rencontres économiques de promotion et de vulgarisation des atouts et potentialités nationales en matières d'investissements économiques ; l'orientation de la diaspora intéressée par les affaires ; l'organisation des rencontres ou fora présentant des opportunités d'affaires et d'investissements ainsi que des foires permettant d'exposer les productions nationales dans le pays hôte ; enfin, l'invitation régulière dans leur pays des personnes (physiques ou morales) ayant dans le pays hôte une influence avérée dans le monde des affaires.

Ensuite, de nouvelles missions diplomatiques de l'APIE sont à vulgariser car dorénavant, la diplomatie économique va avoir pour but de permettre de rechercher des financements et de promouvoir les activités commerciales, industrielles, artisanales ou touristiques. Elle aura également un rôle plus formel consistant à organiser et animer des rencontres et fora promotionnels. Bien entendu, ces activités formelles doivent être effectuées dans le strict respect des orientations économiques opérées par les Etats.

¹⁰⁵ *Eco-diplomatie : Définition et cadre juridique ; Objectifs, actions à entreprendre*. Publié le 24 février 2011, consulté le 11.03.2016 sur le site <http://ambaci-ottawa.org/?p=5>

De même, l'APIE se doit d'être proactive en matière de veille économique. En effet, dorénavant poussé par l'intelligence économique et la mondialisation, la diplomatie économique est obligée de jouer un nouveau rôle en Afrique. Le rôle d'interface dans la gestion et la circulation des informations économiques et financières au profit des Etats et de la vie économique nationale. Ce rôle peut également se faire par la publication et la diffusion d'informations très pertinentes mettant en avant l'environnement économique et les secteurs d'activités industrielles agricoles, commerciales, artisanales... ou par le canal des techniques classiques ou modernes de communication.

Enfin, il est essentiel d'impliquer l'APIE dans l'élaboration des politiques devant aboutir à des outils juridiques plus ciblés en faveur des investissements économiques. Son expertise en ce qui concerne les questions d'investissement économique (action en faveur de la promotion et de l'application des dispositifs) est indispensable au moment où il faut concevoir les actions à mener et les outils correspondant en matière d'investissements économiques. Cette participation au travail préalable et cette collaboration constructive vont permettre inmanquablement de donner plus de réalisme économique aux politiques menées. Ils vont également agir en adaptant plus harmonieusement les outils juridiques mis en place, aux diverses réalités économiques et sociales qui entourent le marché (local et international) ainsi que les diverses pratiques internationales en matière d'investissements économiques.

Conclusion

Quoi qu'il en soit, un constat majeur peut d'ores et déjà être fait, et ceci à la lumière de tout ce qui a été développé jusqu'ici. En effet, comme le rappellent les Professeurs émérites D. CARREAU et P. JUILLARD, « *pas de promotion sans rentabilité économique et sans sécurité juridique ; pas de sécurité juridique sans un engagement de protection clair et précis, soit vis-à-vis de l'Etat de nationalité de l'investisseur, soit vis à vis de l'investisseur lui-même. Là réside le paradoxe : les pays en développement, qui, bien souvent, ne sont pas aussi favorables que les pays développés à la propriété individuelle, sont obligés d'aller plus loin que ces pays développés dans la protection de l'investissements international. Voilà la rançon de la dégradation du climat de l'investissement international ; voilà le prix de la restauration d'un climat favorable à l'investissement international* »¹⁰⁶.

Ainsi, ayant mis en évidence les insuffisances de la structure institutionnelle (du moins en ce qui concerne le pilotage des investissements économiques) des Etats africains et par la même occasion les failles fonctionnelles des systèmes mis en place un peu partout sur le continent, un seul constat s'impose ; l'urgence d'entreprendre des réformes non plus de complaisance mais des réformes structurantes et progressistes.

¹⁰⁶ D. CARREAU, P. JUILLARD, *Droit international économique*, Paris, Dalloz, 2005, 2^{ème} édition, pp. 486-487.

Aussi, les Etats africains doivent se défaire des modèles calqués sur ceux des pays développés, conçus pour répondre et gérer des problématiques en relation directes avec leurs stratégies et réalités circonscrites dans le temps¹⁰⁷. La réforme institutionnelle tant espérée doit se construire de manière à équiper l'Etat d'outils administratifs pouvant lui permettre d'améliorer notablement et durablement ses efforts entrepris pour accroître le rendement des dispositifs juridiques en faveur des investissements économiques. Le but ultime reste l'accélération de la formation du capital¹⁰⁸.

En outre, ces réformes doivent être l'occasion pour les Etats de mettre en place un système juridique qui pourra efficacement réduire les irrégularités, inégalités et incohérences passées et correspondant strictement aux nouveaux objectifs et ambitions des Etats. De même, afin de compléter cette évolution fonctionnelle, une nouvelle efficacité institutionnelle doit être construite aussi bien à l'horizontale qu'à la verticale¹⁰⁹.

Aussi, « parce qu'elles accompagnent la démocratie politique en étant le vecteur de la démocratie sociale, les Institutions apparaissent alors comme des instances de représentation et d'actions 'sociales' susceptibles de transcender les crispations politiques. En revalorisant leur rôle, le pouvoir politique favorise la renaissance d'un esprit de dialogue entre tous les acteurs de la société, y compris au sein de la sphère politique, ce qui renforce la crédibilité de son action. En même temps, ces Institutions contribuent à restaurer le sens du droit et de l'intérêt général. Désormais confiants dans une action politique contrôlée et évaluée, les citoyens s'engagent dans la protection de la chose publique, de la vie commune et de la démocratie »¹¹⁰.

¹⁰⁷ Car grâce au jeu démocratique, des dirigeants se succèdent et conçoivent à tour de rôle des modèles administratifs et institutionnels devant permettre une meilleure réponse aux problèmes posés. C'est loin d'être le cas de la plupart des Etats africains qui copient parfois aveuglément des modèles construits sur des bases démocratiques.

¹⁰⁸ Aussi bien privé que public par le biais des investissements économiques.

¹⁰⁹ Premièrement, pour une efficacité à l'horizontale les nouvelles réformes doivent permettre une meilleure cohésion et interaction entre administrations aussi bien au niveau national, qu'au niveau régional ou international. Les Etats doivent renforcer les liaisons entre différentes administrations. Ceci peut être réalisé par le biais d'outils informatiques accessibles entre différentes administrations ou par le biais de comités et commissions interministérielles ou encore d'échanges divers. Ceci afin d'assurer une fluidité dans la gestion administrative ainsi que des recoupements plus faciles à effectuer. Les Etats doivent donc renforcer la coordination entre les différentes administrations qui interviennent même partiellement à un moment ou à un autre pour constater, organiser ou gérer les investissements économiques. L'idéal étant bien entendu de limiter autant que faire se peut le nombre d'administrations devant intervenir dans ce sens. Deuxièmement, l'Etat doit également renforcer l'efficacité administrative à la verticale. C'est dire que les réformes doivent améliorer les rapports et relations entre les administrations et des opérateurs économiques présents ou potentiels. D'où la nécessité d'avoir des administrations plus à l'écoute, plus disponibles et plus efficaces.

¹¹⁰ C. GAMBOTTI, « L'évaluation des politiques publiques en Côte d'Ivoire », *Géoeconomie* 2015/5 (N° 77), p. 136.

C'est pourquoi, avec les nouvelles exigences issues de la pratique de la bonne gouvernance, les Institutions administratives publiques, dans leur ensemble, sont appelées à innover. Une innovation notamment en matière de gestion, en rapport avec la mise en œuvre de réformes adaptées¹¹¹. Une autre raison à cela est que, en règle générale, la compétitivité économique passe par une diminution des prélèvements obligatoires et implique donc une véritable réforme administrative « *entendue comme une entreprise de réduction du train de vie de l'Etat et, d'autre part, comme un allègement des servitudes de tous ordres que l'emprise bureaucratique fait peser sur l'activité créative du pays est une nécessité inéluctable* »¹¹² et plus encore pour nos Etats africains. Il est alors important d'agir au moins dans trois directions. Tout d'abord, clarifier les compétences. Ensuite, simplifier les relations avec les administrés. Enfin, rechercher une meilleure productivité¹¹³. Cette triple démarche illustre ce que cette étude présente comme une approche d'intelligence institutionnelle et qui par ailleurs viendrait mettre un terme à beaucoup de réformes inabouties¹¹⁴./-

¹¹¹ B. HAMMOUDA, *Les économies de l'Afrique Centrale. Pauvreté en Afrique Centrale : état des lieux et perspectives. Op. cit.*, p. 50.

¹¹² C. CABANA, M. DOUBLET, R. DRAGO, et alii, *Réformer l'administration*. Albatros, Paris, 1987, p. 28.

¹¹³ *Ibid.* p. 28.

¹¹⁴ Des réformes inabouties souvent dues à la précipitation, l'amateurisme ou l'impréparation sur les tenants et les aboutissants.

CHRONIQUES DE JURISPRUDENCE FISCALE ET FINANCIERE

*Sous la coordination de Pélagie NDRI-THÉOUA, Agrégée des facultés de
droit, Université Alassane Ouattara- Bouaké (theouapelagie@yahoo.fr)*

Chambre des comptes de la Cour suprême du Cameroun, Arrêt n°133/P, Compte de la Commune de Datcheka, Exercice 2009.

Par

Dr. Théophile NGUIMFACK VOUFO

Ph.D en Droit public

Assistant à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques

Université de Dschang (Cameroun).

RÉSUMÉ :

La séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable, principe fondamental de la comptabilité publique, est régulièrement battue en brèche dans l'exécution des budgets des collectivités territoriales décentralisées. Dans l'arrêt Compte de la commune de Datcheka, la Chambre des comptes fait le constat que le maire a désigné un billeteur qui est en réalité un homme à ses ordres. Elle indique que différents déblocages de fonds ont été effectués au profit du billeteur sur ordre du maire pour contourner le contrôle du receveur municipal. Dès lors, le maire et le billeteur ont été conjointement et solidairement déclarés comptables de fait et astreints à la production du compte de leur gestion. Toutefois, la motivation du juge s'est beaucoup plus appuyée sur des présomptions qui ne justifient pas suffisamment la déclaration de gestion de fait, ni l'exclusion de la responsabilité du receveur municipal.

Mots clés : *Séparation – Ordonnateur – Comptable – Billeteur.*

ABSTRACT :

The separation of the functions of authorizing officer and accountant, a fundamental principle of public accounting, is regularly undermined in the execution of the budgets of decentralized territorial collectivities. In the Datcheka Municipality Account judgment, the Audit Bench noted that the mayor had appointed a ticket agent who was in fact a man under his orders. She stresses that various releases of funds were made for her benefit by order of the mayor to avoid the control of the municipal collector. Consequently, the mayor and the ticket operator were jointly and severally declared de facto accountants and required to produce the account for their management. However, the judge's motivation relied much more on presumptions that did not sufficiently justify the declaration of de facto management nor the exclusion of the municipal collector's liability.

Keys words: *Separation – authorizing officer - accountant - ticket operator.*

Extrait de l'arrêt :

(...) Attendu que par différents mandats répertoriés dans le tableau n°5 d'un montant total de 12.329.826 FCFA, le receveur municipal a procédé à des mises à disposition des fonds au profit de diverses personnes ;

Que ces paiements sont faits en violation de toutes les circulaires du MINFI portant instructions relatives à l'exécution et contrôle du budget de l'État et des organismes subventionnés ;

Que certains de ces fonds ont été bloqués sur décision du maire au profit de diverses personnes en particulier le billeteur ; qu'il est à noter que ce soi-disant billeteur ne l'est en fait que de nom ; qu'il s'agit en réalité d'un personnage désigné par le maire pour contourner le principe de séparation des fonctions entre ordonnateurs et comptables. Car ce personnage exécute une bonne partie des dépenses budgétaires sans rapport avec le rôle classique dévolu à un billeteur ; qu'en clair, il s'agit d'un homme aux ordres du maire pour couvrir les opérations irrégulières ;

Qu'on s'interroge cependant sur la passivité du comptable face à ces manœuvres qui aurait dû surseoir à ces déblocages ;

Que par conséquent, conformément aux dispositions de l'article 43 de la loi n°2003/005 du 21 avril 2003, les Sieurs Gaoussou Martin, maire, et Toungsala Mbatsam, billeteur, sont conjointement et solidairement responsables de ces irrégularités ;

Le maire pour avoir organisé cette gestion de fait ; le Billeteur pour avoir matériellement manié les fonds (...)

Par ces motifs, statuant publiquement et provisoirement, décide :

Article 1^{er}: *déclare les Sieurs Gaoussou Martin, maire de la commune de Datcheka et Toungsala Mbatsam, billeteur de ladite commune, comptables de fait pour un montant de 12.329.826 FCFA ;*

Article 2: *les enjoint à produire dans un délai de deux mois à compter de la date de notification du présent arrêt leur compte de gestion de cet argent ; ledit compte devra retracer la totalité des opérations en dépenses dûment certifié par la tutelle ; y seront annexés, les pièces justificatives ainsi qu'une déclaration du conseil municipal, statuant sur l'utilité publique des dépenses qui auraient été faites dans l'intérêt de la commune.*

NOTE

En matière d'exécution du budget de l'État ou de ses démembrements, les agents publics mobilisent l'équivalent d'une compétence liée¹. Il y a compétence liée, « lorsque, les circonstances prévues par un texte se trouvant réunies, l'agent public n'a aucun choix à exercer : il a l'obligation de prendre une certaine décision »². Dès lors, si l'on admet avec Roger Pinto que la compétence liée transforme le pouvoir d'agir en un devoir³, il convient de souligner que le comptable public a une compétence particulièrement rigide, ses obligations en matière d'exécution du budget étant définies avec une infime marge d'appréciation⁴.

Par ailleurs, relevons avec Louis Grégoire que dans la phase administrative des opérations d'exécution du budget qui relève de la compétence de l'ordonnateur, le pouvoir discrétionnaire se mêle à la compétence liée⁵. Aussi, l'ordonnateur dispose, sous réserve de respecter les limites budgétaires, d'un large pouvoir d'appréciation de l'opportunité d'une dépense autorisée et des modalités techniques d'exécution. Dès lors, le pouvoir discrétionnaire n'existe pas à l'état pur et compose toujours avec une dose de compétence liée. Cette idée est défendue, notamment par Jean-Claude Ricci, lorsqu'il soutient que l'administration n'est jamais complètement liée, ni complètement libre de faire ce qu'elle veut suivant son humeur ou son caprice, car son pouvoir oscille entre un minimum de liberté (pouvoir lié) et un minimum de légalité (pouvoir discrétionnaire)⁶.

De toute évidence, bien que l'ordonnateur soit doté d'un pouvoir d'appréciation dans la mise en œuvre de ses attributions par rapport au comptable public, il subsiste à son égard un domaine de compétence liée lorsqu'il prend des actes relatifs à l'exécution des dépenses publiques⁷. En effet, l'ordre public financier lui interdit de s'ingérer dans les opérations de

¹ MAGNET (J.), VALLERNAUD (L.), VUGHT (T.), *La Cour des comptes, les institutions associées et les Chambres régionales des comptes*, Paris, Berger-Levrault-Les indispensables, 2007, p. 26.

² WALINE (J.), *Droit administratif*, Paris, Dalloz, 2018, 27^e éd., p. 438.

³ PINTO (R.), *Éléments de droit constitutionnel, le milieu social et le droit, la société politique et l'État, les États fédéraux, histoire constitutionnelle et institutions politiques de la France*, Lille, Morel et Corduant, 2^e éd., p. 88.

⁴ VEDEL (G.), *Cours d'institutions financières rédigée d'après la sténotypie du cours de M. Georges Vedel*, Licence 2^e année, 1961-1962, Paris, Les cours de droit, 1962, p. 19, cité par AKHOUNE (F.), *Le statut du comptable en droit public financier*, Paris, LGDJ, 2008, p. 146.

⁵ GREGOIRE (L.), « Qu'est-ce qu'un administrateur ? », *La Revue du Trésor*, n°3, janvier 1957, p. 132.

⁶ RICCI (J.-C.), *Droit administratif*, Paris, Hachette Supérieur, 2004, 4^e éd., p. 18.

⁷ POUJADE (B.), « État des lieux de la responsabilité des ordonnateurs en droit public financier aujourd'hui », *RFFP*, n°92, novembre 2005, pp. 101 -112.

maniement des deniers publics, même si « *la tentation est grande pour les ordonnateurs, au motif ou au prétexte de rapidité et d'efficacité de s'affranchir du contrôle des comptables en cumulant les unes et les autres fonctions* »⁸. Cette interdiction se décline sous la forme du principe de séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable public⁹. Pour sanctionner les atteintes à ce principe, la Chambre des comptes de la Cour suprême, en sa deuxième Section, a rendu l'arrêt n°133/P du 22 octobre 2014, commune de *Datcheka*. Par cette décision, la responsabilité du maire de la commune de *Datcheka* a été engagée, conjointement et solidairement avec celle du billeteur qu'il a désigné, pour des irrégularités commises lors de l'exécution du budget de l'exercice 2005.

L'exposé des faits de l'arrêt sous revue pourra mieux édifier sur les montages frauduleux révélés par les contrôles de la haute juridiction des comptes au sein des communes.

En effet, le receveur municipal de la commune de *Datcheka* avait produit son compte de gestion à la Chambre des comptes conformément aux prescriptions de la loi du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de cette juridiction¹⁰. Soumis à l'instruction d'un magistrat-rapporteur, ces comptes vont révéler que le receveur municipal a, par déblocages, procédé à des mises à disposition de fonds au profit de diverses personnes, au nombre desquelles le billeteur de la commune de *Datcheka*. En poursuivant ses vérifications, le magistrat-rapporteur a pu établir que ces déblocages étaient ordonnés par le maire et que le prétendu billeteur n'était qu'« *un homme aux ordres* » de l'ordonnateur municipal. Après avoir fait le constat que ce « *billeteur apparent* » exécute une bonne partie du budget, la deuxième Section de la Chambre des comptes est parvenue à la conclusion selon laquelle, ce personnage a été désigné par le maire pour contourner le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable, rendant ainsi inopérante la garantie que ce principe confère à l'exécution du budget communal¹¹.

Tout en s'interrogeant sur la passivité du receveur municipal face à ces manœuvres, la deuxième Section de la Chambre des comptes a décidé

⁸ MAGNET (J.), « Avant-propos », *RFFP*, n°66, La gestion de fait, 1999, p. 7.

⁹ GUILLERMINET (C.), « De la distinction entre les ordonnateurs et les comptables publics », *RDA*, n°8, 2013, p. 72.

¹⁰ Voir, article 26 de la loi n°2003/005 du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des comptes.

¹¹ MAGNET (J.), « La régularisation de la gestion de fait », *RFFP*, n°66, 1999, p. 80 ; DECHEEMAEKER (C.), « Utilité et servitudes de la procédure de gestion de fait », *RFFP*, n°92, novembre 2005, p. 128 ; HERTZOG (R.), « La nécessaire réforme de la procédure de gestion de fait », *RFFP*, n°66, juin 1999, pp. 87-105.

d'initier l'ouverture d'une procédure de gestion de fait à l'encontre du maire et du billeteur¹². La haute juridiction des comptes a ainsi provisoirement retenu la responsabilité du maire pour avoir organisé cette gestion de fait, et celle du billeteur pour avoir matériellement manié les fonds. Si les motifs de cette décision de la Chambre des comptes sont précis, il apparaît cependant que la deuxième Section n'a pas tiré toutes les conséquences liées aux irrégularités et manquements constatés lors de la phase d'instruction, l'une des plus saillantes étant « *la passivité* » du comptable public.

Cet arrêt fait partie d'une série de décisions rendues par la deuxième Section de la Chambre des comptes pour sanctionner une pratique devenue courante et vraisemblablement répandue dans la majorité des collectivités territoriales décentralisées¹³. Mais, il convient de souligner que la portée de cet arrêt n'est pas seulement pécuniaire. L'objectif a été surtout de clarifier les responsabilités en matière d'exécution du budget communal¹⁴. La question qui se pose est de savoir si le maire peut user des déblocages de fonds au profit d'un billeteur pour se soustraire au contrôle du receveur municipal ? De même, le receveur municipal est-il déchargé de sa responsabilité en matière de contrôle de régularité lorsqu'il procède aux déblocages de fonds sur ordre du maire au profit d'un billeteur ?

Cette décision pose surtout en filigrane le problème du rapport de force qui oppose souvent les maires et les receveurs municipaux dans les communes et à propos duquel, les maires ont la faiblesse de penser que les receveurs municipaux sont leurs subordonnés et doivent se plier à leur volonté. Or, il faut admettre qu'« *aucun rapport de subordination n'est possible entre l'ordonnateur et le comptable-deniers car le premier, en dépit de sa position de proue dans le circuit d'exécution des opérations financières et le degré généralement très élevé de ses fonctions administratives, ne saurait être considéré comme le chef du*

¹² À notre connaissance, la Chambre des comptes a initié les déclarations de gestion de fait solidaire par deux arrêts provisoires du 14 avril 2010 : Arrêt provisoire n°02/AP/S3/10 du 14 avril 2010 relatif aux comptes de la *Cameroon General Board of Education* et arrêt provisoire n°01/AP/S3-10 du 14 avril 2010 relatif aux comptes de la *South West Development Authority* (SOWEDA).

¹³ Arrêt n°042/AP/S2 du 18 mai 2016, Compte de la commune de Bali, Exercices 2011 et 2012 ; arrêt n°041/AP/S2 du 18 mai 2016, Compte de la commune de Tibati, Exercice 2012 ; arrêt n°038/AP/S2 du 18 mai 2016, Compte de la commune d'Edéa 2^e, Exercices 2009 et 2010 ; arrêt n°25/D du 09 juillet 2014, Compte de la commune d'Arrondissement de Yaoundé 1^{er}, Exercice 2007.

¹⁴ DESCHEEMAER (C.), VAN HERZELE (P.), « Du bon usage de la gestion de fait », *AJDA*, n°42, 11 décembre 2017, p. 2398.

second»¹⁵. La Chambre des comptes dans le but de rétablir l'orthodoxie financière a jugé utile de s'appuyer sur la procédure de gestion de fait pour se donner un titre de compétence sur le maire et le billeteur de la commune de *Datcheka*, dès lors qu'ils n'ont pas la qualité de comptable public. Toutefois, était-il judicieux de déclarer le maire et le billeteur solidairement comptables de fait sans mettre le comptable public en cause ? La question se pose d'autant que la deuxième Section opte pour une solution contraire dans d'autres affaires similaires.

Au demeurant, il convient d'approfondir la réflexion dans l'optique d'examiner les principaux motifs invoqués par la Chambre des comptes pour justifier la déclaration de gestion de fait solidaire à l'encontre du maire et du billeteur dans le cas d'espèce (I), avant de faire ressortir les conséquences d'une telle déclaration (II).

I. La déclaration de gestion de fait justifiée par le motif d'une collusion frauduleuse entre le maire et le billeteur

La Chambre des comptes siégeant en sa deuxième Section a décidé qu'il y a lieu de procéder à l'ouverture d'une procédure de gestion de fait à l'encontre du maire et du billeteur impliqués dans la gestion des fonds mis à disposition du second par différents débloquages du receveur municipal. Même si le maire et le billeteur sont conjointement et solidairement déclarés comptables de fait, le juge des comptes prend soin de préciser le motif qui justifie leur mise en cause.

Il convient d'analyser les motifs invoqués à l'encontre du maire en sa qualité d'ordonnateur et ceux mis à la charge du billeteur des dépenses querellées. Après analyse, il ressort que la responsabilité du maire est engagée sur le fondement de la solidarité, vaguement prouvée dans la décision de la juridiction des comptes (A) et, celle du billeteur pour manquement sans qualité des fonds publics (B).

A. La solidarité, fondement contestable de la déclaration de gestion de fait à l'encontre du maire

Le maire est l'ordonnateur principal de la commune en matière de recettes et de dépenses¹⁶. En cette qualité, il est tenu par le principe de séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable. À première vue, ce principe lui interdit de s'immiscer dans les opérations comptables

¹⁵ BILOUNGA (S. T.), *Finances publiques camerounaises, budgets-impôts-douanes-comptabilité publique*, Paris, L'Harmattan, 2020, p. 167.

¹⁶ Article 434 alinéa 1 (a) du Code Général des Collectivités Territoriales Décentralisées (ci-après CGCTD).

d'exécution du budget, lesquelles en matière de dépense consistent à vérifier la régularité du dossier de la dépense et à procéder au paiement¹⁷. En matière de recettes, le maire ne doit pas procéder au recouvrement des recettes ni à leur détention parce que cette attribution est dévolue au receveur municipal¹⁸.

Dans l'arrêt sous revue de la Chambre des comptes, le juge indique précisément que le maire est mis en cause dans une procédure de gestion de fait pour le motif de l'avoir organisé. Cette motivation met en exergue une autre facette du principe de séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable, en ce sens que l'application de ce principe n'implique pas seulement que l'ordonnateur ne puisse pas s'ingérer dans les fonctions réservées au receveur municipal. À l'analyse, le principe implique aussi que le maire n'use pas de son influence, de son autorité ou toute autre manœuvre pour empêcher directement ou indirectement que le receveur municipal effectue par lui-même les opérations auxquelles il est préposé conformément aux lois et règlements. Il est admis que sont comptables de fait, les supérieurs qui ont organisé la gestion irrégulière ou ont fait exécuter les opérations par leurs subordonnés, ce qui signifie que toute personne ayant participé de près ou de loin à l'opération peut être déclarée solidairement comptable de fait¹⁹. Cela inclut toutes personnes ayant ordonné ou toléré l'irrégularité²⁰.

En l'espèce, la deuxième Section de la Chambre des comptes indique clairement que « *le soit disant billeteur ne l'est que de nom* », précisant au passage « *qu'il s'agit en réalité d'un personnage désigné par le Maire pour contourner le principe de séparation des fonctions entre ordonnateurs et comptables* », surtout qu'« *il s'agit d'un homme aux ordres du Maire pour couvrir les opérations irrégulières* ». Cette motivation qui n'est pas un cas isolé²¹ dans la jurisprudence de la Chambre des comptes repose sur de simples présomptions faites par le juge sans éléments probants de violation des règles de la comptabilité publique.

¹⁷ Voir, article 433 alinéa 2 du CGCTD.

¹⁸ Voir, article 441 du CGCTD.

¹⁹ MAGNET (J.), VALLERNAUD (L.), VUGHT (T.), *La Cour des comptes, les institutions associées et les Chambres régionales des comptes*, op cit., p. 371.

²⁰ *Ibid.*

²¹ Arrêt n°128/P du 22 octobre 2014, Compte de la Commune de Wina, exercice 2009 ; arrêt n°130/P du 22 octobre 2014, Compte de la Commune de Muyuka, Exercice 2011 ; arrêt n°125/P, Compte de la Commune de Gueme, Exercice 2004 ; arrêt n°01/AD/CSC/CDC/SR du 30 août 2012, Compte de gestion de l'Agence Nationale d'Investigation Financière (ANIF), Exercice 2006.

Il importe de noter que la juridiction des comptes doit fonder sa décision sur des faits objectifs dont elle est capable de rapporter la preuve. Sa juridiction consiste veiller au respect des règles et procédures d'exécution des dépenses et recettes publiques. Sa compétence lui permet donc de juger le compte et d'invoquer l'attitude du comptable ou tout autre justiciable uniquement pour faire des constatations ayant un lien avec les opérations relatives aux comptes. Or, dans le cas d'espèce, le juge des comptes s'est fondé sur l'existence hypothétique d'une relation amicale entre l'ordonnateur et le billeteur, appréciation au reste psychologique consistant à prêter des intentions, pour engager leur responsabilité. La fragilité de cette motivation vient par exemple du fait que le juge ne fonde pas la gestion de fait sur le motif que le maire a été directement bénéficiaire des fonds objet des débloques, ni que ces fonds ont été irrégulièrement extraits des caisses de la commune.

Par contre, la deuxième Section met en exergue plusieurs irrégularités commises par le billeteur et suffisantes pour engager sa responsabilité personnelle et pécuniaire sans qu'il soit nécessaire de mobiliser la procédure complexe de la gestion de fait. Or, de l'appréciation du juge, le maire serait l'organisateur de cette gestion de fait, parce qu'il aurait désigné un « *billeteur apparent* ». Cette motivation ne convainc guère, car il s'agissait d'indiquer que la désignation du billeteur a été irrégulière et non pas qu'il s'agit d'un « *homme aux ordres* » du maire. À supposer que le billeteur soit un « *ami* » du maire, il demeure constant que les débloques de fonds ordonnés à son égard ne sont répréhensibles que s'ils sont exécutés en violation des règles de la comptabilité publique.

En clair, dans la mesure où le maire est compétent pour désigner un billeteur et ordonner des débloques de fonds à son profit, la considération qu'ils entretiennent des relations amicales ne doit avoir aucune incidence sur l'habilitation du billeteur. Toutefois, si le billeteur ne respecte pas les formalités prescrites à l'exécution des dépenses publiques, sa responsabilité peut être engagée. Et dans cette dernière hypothèse, le juge doit prendre en compte le fait que le billeteur est soumis au même régime de responsabilité que le régisseur et exerce ses opérations sous le contrôle du comptable. Cette responsabilité incombe donc à titre principal au comptable, quitte pour lui à démontrer qu'il n'a pas failli à son obligation de contrôle ou qu'il n'a pas été en mesure d'exercer un tel contrôle pour des raisons qui ne lui sont pas imputables.

De ce qui précède, il ressort que la deuxième Section fonde la mise en cause du maire sur de simples présomptions alors qu'il était

possible de rechercher l'irrégularité dans le cadre des procédures d'exécution de la dépense publique. D'un autre point de vue, il s'agit aussi de démontrer que le billeteur régulièrement désigné est habilité à détenir et manier des fonds mis à sa disposition par le comptable public.

B. Le maniement sans qualité, motif injustifié de la déclaration de gestion de fait à l'encontre du billeteur

L'arrêt de la deuxième Section de la Chambre des comptes met en doute aussi bien la régularité que la sincérité de la qualité du billeteur et des dépenses qu'il a effectuées sur débloqués du receveur municipal. Plus important, le juge des comptes s'interroge « *sur la passivité du comptable face à ces manœuvres* », arguant qu'il « *aurait dû surseoir à ces débloqués* ». Si l'on s'en tient à cette motivation, il semble encore que la démarche du juge des comptes est critiquable, d'autant qu'il relève des manquements imputables au comptable, mais ne le sanctionne pas. Or, de toute évidence, le comptable aurait pu bloquer l'exécution des dépenses querellées en exerçant son contrôle de régularité, quitte au maire d'user de son droit de réquisition.

De fait, le paiement de certaines dépenses publiques par billeteur est autorisé par la circulaire du ministre des finances portant instructions relatives à l'exécution du budget de l'État et des autres organismes publics²². Cette circulaire du ministre des finances prévoit que seule une catégorie de dépenses est payée par billeteur²³. À cet effet, les ordonnateurs transmettent aux services en charge du contrôle budgétaire et du paiement, les actes de désignation de leurs billeteurs et ce, avant toute opération y relative²⁴. De plus, les états d'émargement sont retournés au Contrôle financier pour apurement à la fin du billeteur, sous peine de sanctions prévues par la réglementation en vigueur. Ces états sont ensuite transmis au poste comptable de rattachement pour reddition des comptes²⁵.

Ce qui précède permet de relativiser la qualification de l'irrégularité invoquée par le juge des comptes à l'encontre du billeteur. S'il

²² Circulaire n°001/C/MINFI du 28 décembre 2018 portant Instructions relatives à l'exécution des Lois de finances, au suivi et au contrôle de l'exécution du budget de l'État et des autres entités publiques pour l'Exercice 2019.

²³ Aux termes du paragraphe 520 de la circulaire du ministre des finances, précitée, « *les seules dépenses devant être payées par billeteur sont les suivantes : les salaires des personnels domestiques ; les indemnités pour heures supplémentaires ; les gratifications ; les émoluments et les primes ; les indemnités forfaitaires de tournées ; les indemnités de sessions et primes pour travaux spéciaux ; les remises* », p. 79.

²⁴ Paragraphe 521 de la circulaire du ministre des finances, précitée.

²⁵ Paragraphe 522 de la circulaire du ministre des finances, précitée.

s'avère que ce dernier a été désigné par le maire dans le respect de la réglementation, en l'occurrence la circulaire du ministre des finances relative à l'exécution des budgets publics, le juge des comptes ne saurait valablement établir l'irrégularité du maniement des fonds sur le seul motif que le billeteur est « *un homme de main* » du maire. En prouvant son habilitation régulière, le billeteur sera déchargé de toute responsabilité fondée sur le fait qu'il aurait manié les fonds mis à sa disposition. En revanche, le juge aurait pu s'appuyer sur d'autres irrégularités relevées dans sa décision telles que : « *absence d'épargement* », « *absence de décision du maire* » et « *absence de reçu de paiement* » pour sanctionner la responsabilité personnelle et pécuniaire du billeteur. Doté de la qualité de billeteur qui habilite au maniement des deniers publics, la déclaration de gestion de fait n'est plus opératoire. C'est dire que le juge des comptes n'a pas motivé la qualification de l'irrégularité de manière irréfutable.

Pour preuve, la deuxième Section de la Chambre des comptes a eu rendre des décisions contradictoires sur des faits identiques, relatifs aux déblocages de fonds au profit du billeteur sur ordre du maire comme dans le cas d'espèce. Dans l'arrêt Compte de la commune d'Edéa II^e du 18 mai 2016, le juge engage plutôt la responsabilité du receveur municipal en ces termes :

« (...) Attendu que les dépenses budgétaires ainsi effectuées sont sans rapport avec le rôle classique dévolu à un billeteur ou au-delà de celui-ci, qu'en clair, il s'agit d'un homme aux ordres du maire pour maquiller les opérations douteuses et irrégulières ; qu'on s'interroge cependant sur la passivité du comptable qui aurait dû surseoir à ces déblocages de fonds ; attendu qu'en procédant au paiement de telles dépenses, le receveur municipal engage sa responsabilité personnelle et pécuniaire, en application de l'article 48(1) de la loi n°2003/005 du 21 avril 2003 suscitée »²⁶.

Il est frappant de constater que cette décision tire paradoxalement une conséquence contraire sur des irrégularités identiques. Ce flottement de la jurisprudence persiste dans un autre arrêt où la Chambre des comptes soutient que le déblocage de fonds ordonné par le maire au profit du billeteur a servi à déjouer la vigilance du comptable et devrait entraîner une déclaration de gestion de fait conjointe et solidaire. Mais au final, le juge écarte la responsabilité du maire en indiquant :

« Que toutefois, au regard de la somme en cause qui est relativement modeste (4.650.000 FCFA) et de la complexité de la procédure de gestion de fait, il serait souhaitable d'engager exclusivement la responsabilité personnelle et pécuniaire du

²⁶ Arrêt n°038/AP/S2 du 18 mai 2016, Compte de la commune d'Edéa 2^e, Exercices 2009 et 2010.

receveur conformément aux dispositions de l'article 58 de la loi n°2007/006 du 26 décembre 2007 portant régime financier de l'État »²⁷.

La gestion de fait a donc été écartée dans cet arrêt du fait de la complexité de sa procédure et la modicité de la somme querellée. Ces motifs sont pour le moins critiquables lorsqu'il est établi que la somme en cause est de 4.650.000 FCFA et que la personne publique intéressée est une commune, le critère d'appréciation de la modicité de cette somme étant loin d'être démontré. Deux ans auparavant, la responsabilité du receveur était levée pour des faits similaires dans un arrêt Compte de la commune d'arrondissement de Yaoundé Ier où le juge décide : « *toutefois au regard du fait que ce billeteur agissait sous les ordres directs du maire, la responsabilité du receveur se trouve limitée. Qu'en conséquence, il y a lieu de procéder à la levée de cette injonction* »²⁸. Il semblait illogique d'invoquer la collusion frauduleuse qui entache les débloquages de fonds au profit du billeteur et ne pas impliquer le maire, le billeteur et le receveur alors que tous en ont eu connaissance. Cette approche a été adoptée dans l'arrêt Compte de la commune de Gueme du 22 octobre 2014 par lequel la Chambre des comptes décide : « *par conséquent, conformément à l'article 43 de la loi n°2003/005 du 21 avril 2003 suscitée, messieurs WAKNA Paul (maire), MAMOUDOU NDJIDDA (receveur municipal) et Mme VANGMIGUE Martine (billeteur) sont conjointement et solidairement responsables ; le maire pour avoir organisé cette gestion de fait ; le receveur pour l'avoir connu et toléré ; le billeteur pour avoir matériellement manié les fonds* »²⁹.

En clair, même s'il y avait lieu d'initier une procédure de gestion de fait à l'encontre du maire et du billeteur, les motifs sur lesquels s'est appuyé le juge des comptes n'étaient pas suffisamment fondés en droit au regard des éléments invoqués à l'issue de l'instruction. La Chambre des comptes ne démontre pas que la désignation du billeteur a été faite en violation des lois et règlements sur la comptabilité publique, ni qu'il n'a pas qualité pour manier des fonds mis à sa disposition. Quoi qu'il en soit, la déclaration de gestion de fait entraîne des conséquences sur le plan procédural.

II. L'incidence contentieuse de la déclaration de gestion de fait solidaire pour collusion frauduleuse entre le maire et le billeteur

²⁷ Arrêt n°041/AP/S2 du 18 mai 2016, Compte de la commune de Tibati, Exercice 2012.

²⁸ Arrêt n°25/D du 09 juillet 2014, Compte de la commune d'Arrondissement de Yaoundé 1^{er}, Exercice 2007.

²⁹ Arrêt n° 101/P du 22 octobre 2014, Compte de la commune de GUEME, Exercice 2010.

L'arrêt de la deuxième Section de la Chambre des comptes, sous revue, comporte dans son dispositif cinq (05) articles qui renseignent suffisamment sur les conséquences de la déclaration de gestion de fait à l'encontre du maire et du billeteur de la commune de *Datcheka*. Ce dispositif est repris à l'identique dans plusieurs autres arrêts comportant des faits similaires³⁰.

En s'intéressant à la situation des personnes déclarées comptables de fait, l'on retient pour l'essentiel que l'ouverture de la procédure de gestion de fait les astreint à l'obligation de production du compte de leur gestion dans certaines conditions (A) et à la justification des dépenses effectuées par des pièces comptables (B).

A. L'imprécision de l'obligation de production du compte unique de la gestion de fait

L'obligation de production du compte de gestion est consacrée par la loi du 21 avril 2003 fixant les attributions, l'organisation et le fonctionnement de la Chambre des comptes³¹. Mais l'application de cette obligation est variable, selon qu'il s'agisse du comptable public patent ou des personnes déclarées comptables de fait³². De toute façon, le juge des comptes ne pourrait statuer en l'absence du compte, lequel conditionne son office contentieux³³. Il est indiqué que « *si après déclaration définitive de comptabilité de fait, le comptable de fait ne produit pas son compte, la Chambre des comptes peut le condamner à l'amende prévue au titre du retard dans la production du compte* »³⁴. La règle selon laquelle, « *le juge des comptes juge le compte et non le comptable* » renforce cette obligation. La conséquence ultime de cette règle est que tout jugement prononcé par la juridiction des comptes en l'absence du compte est frappé de nullité. Le législateur a même prévu que la Chambre des comptes « *peut commettre d'office un nouveau comptable pour produire un compte en lieu et place et aux frais du comptable de fait défaillant* »³⁵.

³⁰ Voir supra, note de bas de page n°10.

³¹ SIETCHOUA DJUITCHOKO (C.), « L'obligation de production des comptes des comptables publics dans l'office du juge des comptes : un corridor clair-obscur à la Chambre des comptes de la Cour suprême du Cameroun », in ANOUKAHA (F.) et OLINGA (A. D.) (Sous la coord.), *L'obligation. Études offertes au Professeur Paul-Gérard POUGOUE*, Yaoundé, L'Harmattan, 2015, pp. 857-873.

³² Pour les comptables de fait, l'obligation de production du compte de la gestion est prévue par l'article 42 de la loi n°2003/005, précitée.

³³ Jacques MAGNET et les autres soulignent à ce sujet que « *la présentation d'un compte est donc la condition indispensable au jugement sur la responsabilité pécuniaire et personnelle du comptable de fait* ». Voir, MAGNET (J.), VALLERNAUD (L.), VUGHT (T.), *La Cour des comptes, les institutions associées et les Chambres régionales des comptes, op cit.*, p. 392.

³⁴ Article 42 de la loi n°2003/005 du 21 avril 2005, précitée.

³⁵ *Idem*.

Mais à l'analyse de la jurisprudence de la Chambre des comptes camerounaise, cette nullité pour jugement en l'absence de production du compte n'opère exceptionnellement pas lorsqu'il s'agit des décisions d'incompétence³⁶. Quoi qu'il en soit, la déclaration de gestion de fait entraîne immédiatement l'injonction de production du compte par arrêt provisoire.

Aux termes de la décision, sous revue, la deuxième Section a déclaré le maire et le billeteur comptables de fait et les a enjoint de produire dans un délai de deux mois à compter de la date de notification de l'arrêt, leur compte de gestion de la somme en cause. En outre, le compte à produire devra retracer la totalité des opérations en dépenses dûment certifiées par la tutelle. À la différence du compte de gestion du comptable patent, le compte de la gestion de fait est limité au montant de la dépense querellée. Ce compte ne comporte que les opérations relatives à ce montant ainsi que les justificatifs s'y rapportant. Mais sur le plan formel, il ne peut s'agir que d'un état récapitulatif des opérations effectuées. L'on ne doit pas s'attendre à ce que le format de ce compte de gestion soit identique à celui confectionné par le comptable public patent³⁷.

Du point de vue de la procédure, la computation du délai de dépôt du compte de la gestion de fait s'opère à partir de la décision de la Chambre des comptes. Ce délai est de deux (02) mois à compter de la notification de la décision déclarative de la gestion de fait, ce qui n'est pas le cas pour les comptables patents. De même, le délai fixé par la loi du 21 avril 2003 sur la Chambre des comptes est de « *trois mois pour répondre à l'arrêté, à compter de la notification de celui-ci* »³⁸. La réduction des délais par la Chambre des comptes est donc une violation de la loi de 2003 et semble s'inscrire en faux contre une garantie procédurale, sans doute justifiée par les difficultés que le comptable de fait peut éprouver dans la confection du compte de la gestion de fait.

Selon le juge des comptes, le compte de gestion ne devrait contenir que les dépenses dûment certifiées par la tutelle. Il s'agit ainsi d'une spécificité du régime financier des collectivités territoriales décentralisées qui prévoit un pouvoir de tutelle exercé par le représentant

³⁶ Arrêt n°18/AP/CSC/CDC/S3 du 07 juillet 2010, Compte de gestion de l'École Nationale d'Hôtellerie et du Tourisme de Ngaoundéré, Exercices 2004 et 2005.

³⁷ SIETCHOUA DJUTCHOKO (C.), *La Chambre des comptes de la Cour suprême du Cameroun. Les principaux arrêts, avis, rapports de certification du compte général de l'État et rapports d'observations à fin de contrôle commentés*, Yaoundé, Éd. Le Kilimandjaro, 2016, pp. 426-427.

³⁸ Article 41 de la loi n°2003/005 du 21 avril 2003, précitée.

de l'État sur les dépenses engagées par l'ordonnateur municipal³⁹. Le juge des comptes devient cependant trop formaliste quant il exige que les dépenses mises en cause doivent forcément porter la certification de l'autorité de tutelle, car l'invocation de la tutelle peut complexifier et freiner la production du compte par le comptable de fait⁴⁰. Pour les actes d'exécution des dépenses publiques que l'on peut classer dans les actes de gestion quotidienne, il est prescrit une notification de l'autorité de tutelle dont le silence est interprété comme une décision d'approbation⁴¹.

En tout état de cause, les personnes conjointement et solidairement déclarées comptables de fait produisent un compte unique. Si l'un d'eux est diligent et produit le compte en premier, les autres peuvent se joindre à cette comptabilité en la signant, avec la possibilité de rejeter les opérations qu'ils désapprouvent⁴². Mais dans certains arrêts, la Chambre des comptes a été plus explicite sur les responsabilités en matière de production du compte de la gestion de fait. Par sa décision du 08 août 2012 portant sur les comptes de la SOWEDA, la troisième Section de la Chambre des comptes « *a su se montrer plus directif, faute pour la loi de 2003 d'avoir déterminé à l'avance laquelle des personnes impliquées dans la gestion de fait devait produire le compte commun au nom de tous* »⁴³. Car, au lieu de laisser penser que l'une des personnes mise en cause prendra l'initiative au nom des autres, le juge des comptes s'est appuyé sur l'implication de chaque partie prenante pour déterminer parmi les comptables de fait celui à même de réunir aisément les preuves de la gestion de fait. À ce propos, la Chambre des comptes a indiqué que, « *dans l'hypothèse de pluralité des comptables de fait lorsque l'arrêt définitif des comptes distingue le comptable de fait principal des comptables de fait secondaires, la production du compte est laissée à la charge du comptable de fait principal* »⁴⁴.

Dans l'arrêt sous revue, la deuxième Section de la Chambre des comptes n'a pas jugé utile d'établir une quelconque hiérarchie entre les comptables de fait, ni désigné celui chargé à titre principal de produire le compte de la gestion de fait. Pourtant, la motivation de sa décision montre

³⁹ Article 75 alinéas 1 et 2 de la loi n°2019/024 du 24 décembre 2019 portant CGCTD.

⁴⁰ L'article 69 de la loi n°2004/017 d'orientation de la décentralisation, aujourd'hui abrogée, disposait, quant à elle, que « *les actes de gestion quotidienne sont exécutoires de plein droit dès qu'il est procédé à leur publication ou notification aux intéressés. Ces décisions font l'objet de transmission au représentant de l'État* ». La transmission est faite dans ce cadre dans un but d'information.

⁴¹ Article 76 alinéa 3 de la loi n°2019/024 du 24 décembre 2019, précitée.

⁴² Article 43 de la loi n°2003/005 du 21 avril 2003, précitée.

⁴³ SIETCHOUA DJUTCHOKO (C.), *La Chambre des comptes de la Cour suprême du Cameroun. Les principaux arrêts, avis, rapports de certification du compte général de l'État et rapports d'observations à fin de contrôle commentés*, op cit., p. 425.

⁴⁴ *Idem*.

que le maire a « organisé » la gestion de fait et que le billeteur n'était que « son homme de main ». Ces deux indices indiquent la place que le juge confère à chaque personne mise en cause. En s'abstenant de désigner le comptable de fait principal, la Chambre des comptes peut avoir du mal à imputer l'amende pour retard dans la production du compte de la gestion de fait. Mais, l'on peut aussi comprendre la démarche du juge qui se trouve encore au stade de la déclaration provisoire de la gestion de fait. Plus de précisions pourront sans doute être apportées lors de la déclaration définitive de la gestion de fait.

En tout état de cause, les mis en cause produisent conjointement un compte comportant toutes les justifications qui permettent de certifier la réalité et la régularité des dépenses effectuées.

B. La nature des justifications requises dans la gestion de fait en cause

Aux termes de la loi du 21 avril 2003 sur la Chambre des comptes, « les écritures relatives à la comptabilité de fait, transmises à la Chambre des comptes, assorties de pièces justificatives, sont jugées suivant les règles applicables aux comptes des comptables publics patents »⁴⁵. La règle est reprise en d'autres termes par le décret portant règlement général de la comptabilité publique : « la gestion de fait entraîne, pour son auteur déclaré comptable de fait par la juridiction des comptes, les mêmes obligations et responsabilités que la gestion patente pour le comptable public »⁴⁶. Il en ressort que le compte produit par les comptables de fait doit être appuyé par les mêmes pièces justificatives réglementaires exigées dans les gestions patentes.

En effet, dans le compte de gestion d'un comptable patent, on distingue le compte sur pièces du compte sur chiffre dont l'agencement répond à une nomenclature précise. Le compte du comptable de fait n'est certes pas assujéti à ce formalisme. La juridiction des comptes peut ; pour des raisons d'équité, suppléer à l'insuffisance des pièces justificatives, hormis les cas de mauvaise foi et d'insincérité⁴⁷. Mais il demeure que ce dernier est tenu de produire toutes les pièces justificatives à l'appui des opérations retracées dans sa comptabilité.

Dans l'arrêt sous revue, la deuxième Section de la Chambre des comptes enjoint aux mis en cause d'annexer au compte de leur gestion toutes justifications ainsi qu'une délibération du Conseil municipal statuant

⁴⁵ Article 44 alinéa 1 de la loi n°2003/005 du 21 avril 2003, précitée.

⁴⁶ Article 38 alinéa 1 du décret n°2020/375 du 07 juillet 2020 portant règlement général de la comptabilité publique.

⁴⁷ Article 44 alinéa 2 de la loi n°2003/005 du 21 avril 2003, précitée.

sur l'utilité publique des dépenses qui auraient été faites dans l'intérêt de la Commune.

D'une part, les justifications dont la production est requise doivent se présenter sous la forme de pièces justificatives annexées au compte de la gestion de fait. La Chambre des comptes ayant déjà identifiée les opérations exécutées par le billeteur sur ordre de l'ordonnateur, les pièces justificatives requises permettront de remonter le circuit de la dépense dès son engagement jusqu'à son bénéficiaire. Les pièces généralement demandées sont les actes d'engagement de la dépense, la certification du service fait et sa liquidation, l'ordre ou le mandat de payer, la quittance de paiement ou les états d'épargne, les factures en cas d'achat de biens. Ces pièces doivent comporter des mentions qui permettent d'établir leur authenticité et de bien identifier les parties à l'opération de la dépense.

D'autre part, la preuve de l'utilité publique de la dépense dans l'intérêt de la Commune est nécessaire pour exonérer le comptable de fait de sa responsabilité lorsque les dépenses querellées n'ont pas été autorisées. Il est généralement admis que la procédure de gestion de fait vise à rétablir les formes budgétaires et comptables qui auraient été méconnues⁴⁸. En effet, ces formes budgétaires et comptables sont instituées pour assurer la satisfaction de l'intérêt général. Cependant, la reconnaissance d'utilité publique « *consiste en effet à obtenir de l'autorité budgétaire compétente, c'est-à-dire l'organe délibérant de la personne publique concernée (Parlement pour l'État, Assemblées des collectivités territoriales), une décision... ouvrant a posteriori les crédits correspondant aux dépenses indûment réalisées par les comptables de fait* »⁴⁹. C'est dire que le comptable de fait qui passe outre les formes budgétaires n'est pas automatiquement sanctionné s'il prouve le caractère utile et d'intérêt général de sa gestion pour la collectivité publique. Dans ces conditions, le juge des comptes s'abstiendra de le mettre en débet⁵⁰. Toutefois, la juridiction des comptes peut lui infliger une amende pour gestion de fait, car il s'agit de ne pas tolérer voire encourager l'immixtion des personnes non habilitées dans les fonctions de comptable patent⁵¹.

⁴⁸ HERTZOG (R.), « La nécessaire réforme de la procédure de gestion de fait », *op cit.*, pp. 87-105.

⁴⁹ DESCHEEMAER (C.), VAN HERZELE (P.), « Du bon usage de la gestion de fait », *op cit.*, p. 2399.

⁵⁰ MAGNET (J.), « La régularisation de la gestion de fait », *op cit.*, p. 82.

⁵¹ Article 44 alinéa 4 du décret n°2013/160, précité.

En définitive, la décision commentée présente l'intérêt de prévenir les exécutifs municipaux sur les manœuvres qu'ils s'emploient à utiliser pour s'ingérer dans les fonctions des receveurs municipaux. La juridiction des comptes démontre ainsi que de telles manœuvres peuvent être qualifiées de gestion de fait et engager leur responsabilité pour violation du principe de séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable public. *In fine*, l'objectif est de rétablir les contrôles des receveurs municipaux sur la gestion des maires en dépit des multiples modalités d'exécution des dépenses publiques. Si le billeteur n'est pas désigné dans les conditions prescrites par les lois et règlements pour s'occuper des seules opérations prévues par la circulaire du ministre en charge des finances, il peut être déclaré conjointement et solidairement avec le maire comptables de fait. Mais pour que leur responsabilité soit effectivement engagée, la juridiction des comptes doit être en mesure de prouver l'irrégularité des déblocages de fonds et la collusion frauduleuse des comptables de fait.

CHRONIQUE ANNUELLE DE JURISPRUDENCE FISCALE EUROPEENNE 2020

Par

Dr. Franc de Paul TETANG

Docteur en droit de l'Université de Poitiers

Diplômé de Gestion Fiscale (Institut d'Administration des Entreprises de Poitiers)

Assistant à la Faculté des Sciences Juridiques et Politiques

Université de Douala (Cameroun).

Cette chronique a pour ambition de constituer un rendez-vous annuel avec les lecteurs de la *Revue Africaine de Finances Publiques* autour des problématiques de fiscalité internationale et communautaire comparée. L'étendue de la matière ainsi que la grande diversité des décisions de justice imposent de faire un choix, sans doute subjectif, mais tout de même fondé, principalement, sur leur impact potentiel aussi bien au regard de l'état du droit préexistant que de leur portée sur le plan économique, financier, budgétaire et politique. La présente étude abordera de manière

1. Grands principes de la fiscalité internationale et communautaire

synthétique les décisions les plus marquantes des juridictions communautaires étrangères et certaines décisions des juridictions nationales à incidence fiscale extranationale.

1-a. CJUE, 14 mai 2020, aff. C-749/18, B. e. a. ; Jusqu'où les principes d'équivalence et d'effectivité peuvent-ils permettre au contribuable de bénéficier rétroactivement des avantages liés à l'intégration fiscale horizontale ?

Intégration fiscale verticale et horizontale, Consolidation des résultats, Principe d'effectivité, Principe d'équivalence, Droits conférés par le droit de l'Union, Société mère non résidente, Filiales et sociétés sœurs, Liberté d'établissement, Article 49 et 54 TFUE

Solution du juge

1. Dans sa décision rendue le 14 mai 2020, la Cour de justice dit pour droit que : « *les principes d'équivalence et d'effectivité doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une législation d'un État membre relative à un régime d'intégration fiscale qui prévoit que toute demande visant à pouvoir bénéficier d'un tel régime doit obligatoirement être introduite auprès de l'autorité*

compétente avant la fin du premier exercice d'imposition pour lequel l'application de ce régime est demandée » (art. 3 du dispositif).

Faits et procédure

2. Une société de droit luxembourgeois fiscalement résidente au Luxembourg dont la société mère est une société de droit français fiscalement résidente en France a sollicité avec ses sociétés sœurs (dont le capital est détenu indirectement par la société mère de droit français), l'octroi du bénéfice du régime de l'intégration fiscale, à partir, respectivement, du 1er janvier 2013 et du 1er janvier 2014.
3. A la suite de la décision de refus de l'Administration fiscale, le Tribunal administratif a, premièrement, déclaré le recours non fondé en ce qui concerne l'admission au régime d'intégration fiscale à partir du 1er janvier 2013. Et ce au motif que la demande aurait dû parvenir à l'administration avant la fin du premier exercice de la période pour laquelle le régime d'intégration fiscale était demandé, à savoir avant la fin de l'année 2013.
4. **Il a en revanche déclaré le recours fondé, en ce qui concerne l'exercice d'imposition 2014**, et a décidé *« que l'interdiction, pour une société mère non-résidente établie dans un autre État membre, de former une entité fiscale entre ses sociétés filiales résidentes, telle qu'elle résulte de l'article 164 bis de la LIR, alors que cette même possibilité est conférée à une société mère résidente au moyen d'une intégration verticale, est incompatible avec les libertés de circulation et d'établissement visées aux articles 49 et 54 TFUE » (Pt. 12).*
5. Saisie en appel par les trois sociétés sœurs, la Cour administrative d'appel a décidé de surseoir à statuer et de saisir la Cour de justice à titre préjudiciel.

Commentaires

6. Pour mémoire, la Cour de justice a jugé dans son arrêt du 12 juin 2014 *SCA Group Holding e.a.* (C-39/13 à C-41/13) que *« les articles 49 TFUE et 54 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation d'un État membre en vertu de laquelle une société mère résidente peut former une entité fiscale unique avec une sous-filiale résidente lorsqu'elle la détient par l'intermédiaire d'une ou de plusieurs sociétés résidentes, mais ne le peut pas lorsque qu'elle la détient par l'intermédiaire de sociétés non-résidentes ne disposant pas d'un établissement stable dans cet État*

membre ». Sur le fondement de cet arrêt, une société soumise à l'impôt sur les sociétés dans un Etat membre et détenue par exemple à 95% au moins par une société résidente d'un autre Etat membre a la faculté de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle et ses sociétés sœurs, détenues directement ou indirectement par la même société mère étrangère.

7. Il importe de relever qu'avant l'arrêt précité du 12 juin 2014, la pratique administrative et la jurisprudence nationale des Etats membres en général, et celle du Luxembourg en particulier, s'opposaient à toute demande d'intégration fiscale horizontale. Dans ce contexte, il était donc possible de penser qu'en vertu du principe selon lequel *« l'interprétation que la Cour donne d'une règle de droit de l'Union, dans l'exercice de la compétence que lui confère l'article 267 TFUE, éclaire et précise la signification et la portée de cette règle, telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de son entrée en vigueur »*, la juridiction supranationale jugerait que ne peut être exigé d'une société sollicitant, à titre rétroactif, le bénéfice de l'intégration fiscale horizontale, en invoquant la méconnaissance du droit supranational, le respect de certaines exigences formelles. Et cette position semblait d'ailleurs probable pour au moins deux raisons :

- D'une part, la Cour a déjà eu à rappeler que les États membres ont la responsabilité d'assurer, dans chaque cas, une protection effective des droits conférés par le droit de l'Union et que ce principe exige, notamment, que les autorités fiscales de ces États ne rendent pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (*arrêt du 20 décembre 2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16*) ;
- Et d'autre part, le juge supranational a jugé dans son arrêt du 8 mars 2001, *Metallgesellschaft e.a. (C-397/98 et C-410/98)*, que *« l'exercice des droits que les dispositions directement applicables du droit de l'Union confèrent aux particuliers serait rendu impossible ou excessivement difficile si leurs demandes en réparation fondées sur la violation du droit de l'Union devaient être rejetées ou réduites au seul motif que les particuliers n'ont pas demandé à bénéficier du droit conféré par les dispositions de l'Union, et que la loi nationale leur refusait, en vue de contester le refus de l'État membre par les voies de droit prévues à cet effet, en invoquant la primauté et l'effet direct du droit de l'Union. Dans un tel cas, il n'aurait pas été raisonnable d'exiger des personnes lésées qu'elles mettent en œuvre les voies de*

droit à leur disposition, puisque celles-ci auraient dû de toute façon s'acquitter de l'obligation de paiement en cause dans les affaires ayant donné lieu à cet arrêt de manière anticipée et, même si le juge national avait jugé le caractère anticipé de ce paiement incompatible avec le droit de l'Union les personnes en question n'auraient pas pu obtenir le remboursement de cette somme et se seraient exposées à une éventuelle amende ».

8. Or, au cas présent, **la Cour exclut l'extension de sa jurisprudence *Metallgesellschaft e.a*** et fonde sa démarche sur le courant jurisprudentiel amorcé dans son arrêt *Q-Beef et Bosschaert* du 8 septembre 2011 (C-89/10 et 96/10) dans lequel elle avait jugé compatibles avec les principes d'équivalence et d'effectivité les dispositions d'une législation nationale prévoyant des délais de recours à peine de forclusion, même si l'écoulement de ces délais entraîne le rejet partiel ou complet des actions intentées (*Voir BF 8-9/ 20, p. 13*).
9. Dans ce sillage, et pour la Cour de justice, les autorités fiscales du Luxembourg étaient donc en droit de rejeter la demande d'une société résidente tendant à l'intégration rétroactive de ses sœurs dans le périmètre d'une intégration préexistante pour défaut d'introduction de la demande avant la fin du premier exercice d'imposition pour lequel l'application de ce régime est sollicitée.
10. Les conclusions de l'Avocat général, absentes dans la présente affaire, auraient sans doute apporté un éclairage déterminant sur les fondements et la portée de la décision d'espèce [*Voir. Note L. Leclercq et M. Couperot Dr. fisc. 37/20 ; et Conclusions E. Bokdam-Tognetti sur CE 29-12-2020 n° 427259, min. c/ Sté BPD France, RJF 2021 – C.251*).
11. Cependant, une lecture minutieuse des points 71, 72 et 73 de la décision, ***n'autorisent pas d'appréhender l'arrêt B e. a comme le point de départ d'un abandon de la jurisprudence *Metallgesellschaft*, mais de le situer dans le cadre d'un apport jurisprudentiel salutaire sur la substance des notions de « risques financiers et juridiques » et « de circonstances en pratique impossibles ou excessivement difficiles pour l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union ».***
12. La Cour indique à cet effet que : *« l'introduction d'une demande d'intégration n'entraînait pas, pour les requérantes au principal, des risques*

financiers et juridiques analogues à ceux en cause notamment dans les affaires ayant donné lieu aux arrêts du 8 mars 2001, Metallgesellschaft e.a. mais pouvait, au contraire, être raisonnablement exigée de celles-ci. En l'occurrence, en ce qui concerne l'année d'imposition 2013, les requérantes au principal avaient en effet la possibilité de déposer à tout moment, au cours de cette année, une demande d'intégration fiscale horizontale, en invoquant l'incompatibilité de la législation luxembourgeoise avec le droit de l'Union. [...] La circonstance que, au vu de la législation nationale, ainsi que de la pratique administrative et de la jurisprudence internes, les requérantes au principal auraient considéré vaine l'introduction d'une telle demande, ne saurait être assimilée ni à l'impossibilité objective d'introduire celle-ci, au sens de la jurisprudence de la Cour [...] ni à une situation où une telle démarche engendrerait des difficultés excessives ou ne pourrait raisonnablement être exigée d'eux, au sens de la jurisprudence de la Cour [...]».

NB. La portée de l'arrêt B e. a du 14 mai 2020 peut également s'apprécier sur le terrain de la liberté d'établissement. La Cour de justice a jugé dans cette affaire que l'obligation qui pèse sur une société mère non résidente de dissoudre l'intégration verticale formée entre ses filiales avant de pouvoir procéder à une intégration horizontale est incompatible avec le droit supranational

- 1-b. CJUE, 7 mai 2020, *aff. C-547/18, Dong Yan Electronics* ; La filiale d'une société étrangère, qui en théorie constitue une société juridiquement autonome, peut constituer un « établissement stable preneur » de sa société mère

Notion d'« établissement stable » au sens de l'article 44 de la directive TVA 2006/112/CE, Filiale (ayant son siège dans un État membre) d'une société mère ayant son siège dans un pays tiers », Prestations de services

Solution du juge

13. La Cour juge que : « l'article 44 de la directive 2006/112/CE [...], ainsi que l'article 11, para.1, et l'article 22, para. 1, du règlement d'exécution (UE) no 282/2011[...] du Conseil, du 15 mars 2011, [...] doivent être interprétés en ce sens que l'existence, sur le territoire d'un État membre, d'un établissement stable d'une société établie dans un État tiers ne peut pas être déduite par un prestataire de services du seul fait que cette société y possède une filiale et que ce prestataire n'est pas tenu de s'enquérir, aux fins d'une telle appréciation, des relations contractuelles entre les deux entités ».

Faits et procédure

14. DONG YANG, une société de droit polonais avait conclu, le 27 octobre 2010 avec LG COREE, une société coréenne, un contrat de fourniture de services d'assemblage de cartes de circuits imprimés en Pologne à partir de matériaux et de composants qui étaient la propriété de LG COREE. Les matériaux et les composants nécessaires à la confection des cartes de circuits imprimés étaient dédouanés, puis fournis à DONG YANG par une filiale de LG COREE, à savoir LG Pologne, une société de droit polonais. Ces cartes de circuits imprimés qui demeuraient la propriété de LG COREE étaient, après assemblage, remises par DONG YANG à LG Pologne qui en faisait usage pour produire des modules, propriété de la société coréenne.

15. DONG YANG avait facturé les services d'assemblage de cartes de circuits imprimés à LG COREE en les considérant comme non soumis à la TVA sur le territoire polonais. **LG COREE avait préalablement assuré DONG YANG ne pas disposer d'un établissement stable en Pologne et ne pas employer de salariés ou posséder d'immeubles ou d'équipements techniques sur le territoire polonais. Or, l'Administration fiscale polonaise estimait que DONG YANG avait exécuté les prestations de services d'assemblage desdites cartes en Pologne, dans la mesure où LG Pologne constituait un établissement stable de LG COREE.**

16. Par ailleurs, considérant que par les liens contractuels qu'elle avait établis, LG COREE utilisait LG Pologne comme son propre établissement ; les services fiscaux polonais ajoutaient qu'il appartenait à la société DONG YANG non pas de s'en tenir à la seule déclaration de LG COREE, selon laquelle celle-ci n'avait pas d'établissement stable en Pologne, mais d'examiner, conformément à l'article 22 du règlement d'exécution n°282/2011, quel était le bénéficiaire réel des services qu'elle fournissait. Il ne faisait alors l'ombre d'aucun doute aux yeux de l'Administration fiscale polonaise qu'un tel examen aurait permis à la société DONG YANG de conclure que ce bénéficiaire était en réalité LG Pologne.

Commentaires

17. Pour rappel, l'article 44 de la directive TVA qu'était appelé la Cour de justice à interpréter, dispose depuis le 1^{er} janvier 2010 que le lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant

que tel est en principe le lieu où l'assujetti a établi le siège de son activité économique. Toutefois, par dérogation, si les services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un autre lieu que celui du siège de l'activité économique, le lieu des prestations de services est l'endroit où cet établissement stable est situé.

18. La Cour a déjà jugé que si le point de rattachement le plus utile afin de déterminer le lieu des prestations de services, du point de vue fiscal et, partant, prioritaire, est celui où l'assujetti a établi le siège de son activité économique, la prise en considération d'un établissement stable de l'assujetti constitue une dérogation à cette règle générale, pourvu que certaines conditions soient remplies (*arrêt du 16 octobre 2014, Welmory, C-605/12*). Et s'agissant du point de savoir s'il existe un « **établissement stable** », au sens dudit article 44 précité, le juge de Luxembourg indique qu'il y a lieu de relever que cette question doit être examinée en fonction de **l'assujetti-preneur** auquel les services sont fournis.
19. À cet égard, aux termes de l'article 11 du règlement d'exécution no 282/2011, l'« *établissement stable* » désigne tout établissement, autre que le siège de l'activité économique, qui se caractérise par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement (**pt 28**).
20. Il importe de relever qu'en l'espèce l'Avocat général Juliane KOKOTT indiquait en substance dans ses conclusions rendues le 14 novembre 2019 que sous réserve des hypothèses de pratiques abusives, **une filiale qui est une société juridiquement autonome ne peut pas simultanément être considérée comme un établissement stable de la société mère (pt 29 et s.)**.
21. Or, **la Cour qui n'adhère pas à cette position formaliste** souligne que pour l'application du système commun de TVA, il apparaît impératif de prendre en compte **la réalité économique et commerciale**. Dès lors, **la qualification d'un établissement d'établissement stable ne saurait dépendre du seul statut juridique de l'entité concernée (pt. 31)**.
22. En conséquence, pour la juridiction supranationale, « *une telle qualification dépend des conditions matérielles énoncées par le règlement*

d'exécution no 282/2011, notamment à l'article 11 de celui-ci, qui doivent être appréciées à la lumière de la réalité économique et commerciale » (pt.32).

23. En somme, au-delà du statut juridique de l'entité concernée, lorsqu'un assujetti preneur de services dispose d'une filiale dans un Etat membre, le prestataire doit examiner la nature et l'utilisation du service fourni, d'une part ; et par la suite la substance du contrat, le bon de commande, le numéro d'identification TVA attribué par l'Etat membre du preneur, d'autre part ; pour déterminer si ce client possède ou non, dans l'Etat membre du prestataire, un « établissement stable preneur ».

2. Cass. Crim., 1 avril 2020, n°18-85.958 F-D : Le principe non bis in

2. Droit pénal fiscal communautaire

idem et le cumul des sanctions fiscales et pénales : la Cour de cassation s'inscrit dans le courant jurisprudentiel tracé par la Cour de justice de l'Union européenne sans pour autant délivrer un brevet de conventionnalité à la réserve émise par la France au sujet de l'article 4 du protocole n°7 additionnel à la Conv. EDH.

Article 4 du protocole n°7 additionnel à la CEDH, Article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne ; Principe « Non bis in idem » ; Cumul de sanctions fiscales et pénales ; Réserve Française, Nature pénale de la sanction administrative ; Existence d'une même infraction ; Jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'Homme ; Dialogue des juges européens et nationaux.

Solution du juge

24. La chambre criminelle de la Cour de cassation juge que : « *d'une part, l'interdiction d'une double condamnation en raison de mêmes faits, prévue par l'article 4 du protocole n°7 ne trouve à s'appliquer, selon la réserve émise par la France en marge de ce protocole, sur la validité de laquelle la Cour européenne des droits de l'Homme ne s'est pas prononcée*²⁷⁸⁴, que pour les infractions relevant en droit français de la compétence des tribunaux statuant en matière pénale et n'interdit pas le prononcé de sanctions fiscales parallèlement aux peines infligées par le juge répressif, d'autre part, lorsque le prévenu de fraude fiscale ne justifie pas ni même n'allègue avoir fait l'objet, à titre personnel, d'une sanction fiscale pour les mêmes faits, le juge pénal n'a pas

²⁷⁸⁴ Souligné par nos soins.

à vérifier si les faits retenus présentent le degré de gravité de nature à justifier la répression pénale complémentaire ».

Faits et procédure

25. A la suite d'une plainte de l'administration fiscale, M. B., exerçant la profession d'avocat, a été poursuivi pour s'être volontairement et frauduleusement soustrait à l'établissement et au paiement total de l'impôt sur le revenu et la TVA.
26. Le tribunal correctionnel l'a déclaré coupable de ces chefs d'accusation par un jugement dont il a interjeté appel.
27. Pour déclarer M. B. coupable de fraude fiscale, les juges d'appel ont énoncé notamment que la juridiction d'instance a à bon droit retenu que la matérialité de l'infraction n'était pas contestée, les déclarations de TVA et celles de revenus n'ayant été transmises que très tardivement. Elle a en outre jugé que les droits dus au titre de l'impôt sur le revenu n'avaient pas été payés et que, s'agissant de la TVA, le plan de règlement produit devant la Cour n'avait pas été honoré.
28. Enfin, elle avait souligné que, si le prévenu affirme que son intention n'était pas de frauder, mettant en avant la caution personnelle qu'il a donnée pour le paiement des droits dus par la SELURL et la valeur de son bien immobilier sur lequel l'administration fiscale avait inscrit une hypothèque, il ne pouvait ignorer ses obligations déclaratives.
29. Statuant comme juge de cassation, la chambre criminelle a jugé que la cour d'appel a justifié sa décision sans méconnaître le principe ne bis in idem et la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel (*sur l'application combinée des dispositions de l'article 1741 du CGI avec l'article 1728, 1a et 1b, ou 1729 du même code*) dans sa décision du 23 novembre 2018 (n° 2018-745 QPC).

Commentaires

30. A titre liminaire, il convient de relever que le Conseil constitutionnel a jugé dans la décision QPC précitée que le cumul des sanctions fiscales et pénales pour défaut de déclaration est conforme à la Constitution sous réserve, notamment, que les sanctions pénales ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves d'omission déclarative frauduleuse. Cette gravité peut résulter, indique les « Sages » du montant de la fraude, de

la nature des agissements de la personne ou des circonstances de leur intervention. La Cour de cassation a quant à elle affirmé qu'il appartient au prévenu de justifier qu'il a fait l'objet, à titre personnel, de pénalités fiscales pour les mêmes faits que ceux visés par la poursuite pénale (*Cass. Crim. QPC 11-9-2020 n°18-81.067*).

31. En jugeant au cas présent que l'interdiction d'une double condamnation en raison de mêmes faits, prévue par l'article 4 du protocole n° 7 n'interdit pas le prononcé de sanctions fiscales parallèlement aux peines infligées par le juge répressif, la Cour de cassation adhère, a priori, à la position adoptée par la Cour de justice qui semble en phase avec la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme.
32. Pour mémoire, dans son arrêt du 26 février 2013 *Akerberg Fransson (C-617/10)* la CJUE avait, en matière de TVA, défini la ligne que les juridictions nationales devaient suivre afin de garantir le droit d'une personne de ne pas être jugée deux fois pour le même manquement. Le juge de Luxembourg déclarait à cet égard que le principe non bis in idem « *ne s'oppose pas à ce qu'un État membre impose, pour les mêmes faits de non-respect d'obligations déclaratives dans le domaine de la TVA, successivement une sanction fiscale et une sanction pénale dans la mesure où la première sanction ne revêt pas un caractère pénal, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier* » (pt. 37). Cependant la Cour de justice avait fixé une limite au cumul des sanctions fiscales et pénales : ce n'est que lorsque la sanction fiscale revêt un caractère pénal, au sens de l'article 50 de la Charte, et est devenue définitive que ladite disposition s'oppose à ce que des poursuites pénales pour les mêmes faits soient diligentées contre une même personne.
33. Par un mouvement jurisprudentiel convergent, la Cour EDH avait infléchi sa jurisprudence constante en posant, par son arrêt *A et B c. Norvège* du 15 novembre 2016 (*n°24130/11 et 29758/11*), une exception dans les cas de procédures mixtes présentant un lien temporel et matériel. Elle a ainsi jugé qu'en présence de sanction formellement administrative présentant un caractère pénal, l'article 4 du protocole n° 7 n'est pas violé par le cumul des procédures pénales et administratives de sanction, à condition qu'il existe entre ces procédures un lien matériel et temporel suffisamment étroit. De ce fait, si une Haute partie contractante démontre que les deux procédures sont temporellement et matériellement liées, il n'y aura donc pas « *répétition de procès ou de peines* ».

34. La crainte d'une « guerre des juges » qui était implicitement surmontée à la suite de cette décision sera explicitement écartée à la suite de la décision *Luca MENCI* du 20 mars 2018, (*aff. C-524/15*) dans laquelle la Cour de justice, statuant contrairement aux conclusions de l'Avocat général, indique que : « *l'article 50 de la Charte doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale en vertu de laquelle des poursuites pénales peuvent être engagées contre une personne pour omission de verser la TVA due dans les délais légaux, alors que cette personne s'est déjà vu infliger, pour les mêmes faits, une sanction administrative définitive de nature pénale au sens de cet article 50, à condition que cette réglementation : – vise un objectif d'intérêt général qui est de nature à justifier un tel cumul de poursuites et de sanctions, à savoir la lutte contre les infractions en matière de TVA, ces poursuites et ces sanctions devant avoir des buts complémentaires ; – contienne des règles assurant une coordination limitant au strict nécessaire la charge supplémentaire qui résulte, pour les personnes concernées, d'un cumul de procédures ; et – prévoit des règles permettant d'assurer que la sévérité de l'ensemble des sanctions imposées soit limitée à ce qui est strictement nécessaire par rapport à la gravité de l'infraction concernée* » (pt. 63).

35. Bien que la chambre criminelle de la Cour de cassation s'arcboute, en apparence, sur la réserve émise par la France en marge de l'article 4 du protocole n° 7 additionnel à la Convention EDH, **protocole sur lequel la Cour européenne des droits de l'homme ne s'est pas encore prononcée**, on peut tout de même subodorer que le contexte jurisprudentiel européen, favorable à la relativisation de la portée du principe non bis in idem en matière fiscale, a pu conduire la haute juridiction française à juger in fine qu'il « *n'interdit pas le prononcé de sanctions fiscales parallèlement aux peines infligées par le juge répressif* ».

3. TVA

3-a. CE 4-11-2020 n° 435295, Sté BNP Paribas Securities Services : Frais engagés par le siège et refacturés à la succursale membre d'un « groupe TVA » : Le Conseil d'Etat fait une première application de la jurisprudence SKANDIA de la Cour de justice de l'Union

Groupe TVA, Sixième directive 77/388/CE, Directive 2006/112/CE, Déduction des dépenses engagées, Succursale établie dans un Etat

membre autre que celui du Siège ; Unité de la personnalité juridique des sociétés

Solution du juge

36. La Haute juridiction administrative française juge que : « *la cour, après avoir relevé que ces succursales sont membres de groupements de taxe sur la valeur ajoutée et bénéficient donc de la qualité d'assujetties distinctes de la société BNP Paribas Securities Services, a jugé que cette dernière ne fournissait aucune précision sur les opérations réalisées par les groupements respectifs permettant de déterminer le caractère déductible de la taxe grevant les dépenses supportées par elle selon qu'elles sont affectées à des opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée ou à des opérations exonérées. En statuant ainsi, alors que le caractère déductible de la taxe grevant les dépenses réalisées par la société mère dépendait de l'opération de refacturation aux groupements auxquels appartiennent ces succursales et non pas des opérations ultérieures réalisées par ces groupements, la cour a commis une erreur de droit* ».

Faits et procédure

37. La société BNP Paribas Securities Services, qui exerce une activité d'intermédiation financière, a fait l'objet de trois vérifications de comptabilité en matière de taxe sur la valeur ajoutée. À l'occasion de ces contrôles, l'administration fiscale a estimé que la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé l'acquisition des biens et services utilisés exclusivement pour les opérations internes réalisées avec les succursales établies dans les pays membres de l'Union européenne ne pouvait ouvrir droit à déduction au motif que ces opérations étaient situées hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée.
38. Le Service vérificateur a toutefois admis, par mesure de tempérament, la déduction d'une fraction de la taxe en cause en tenant compte des proportions d'opérations imposables à la taxe sur la valeur ajoutée de ces exploitations dans leur pays d'implantation. L'analyse ainsi retenue par l'administration fiscale l'a conduite, outre des rappels concernant le droit à déduction, à procéder à des corrections de crédit de taxe sur la valeur ajoutée non spontanément effectuées par la société.
39. Par deux jugements du 15 décembre 2014 et du 9 février 2017, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté les demandes en décharge présentées par la société BNP Paribas Securities Services. Sous le numéro 435295, le ministre s'est pourvu en cassation contre l'article 2 de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 19 septembre 2019 en tant qu'il a, après avoir annulé ces jugements,

déchargé la société BNP Paribas Securities Services des rappels de taxe sur la valeur ajoutée afférents aux crédits de cette taxe reportée à tort aux 1er janvier 2007, 2010 et 2012.

40. Sous le numéro 436082, le contribuable s'est également pourvu en cassation contre l'article 3 de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 19 septembre 2019 en tant qu'il a, après avoir annulé ces jugements et déchargé la société d'une partie des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge, refusé la décharge des rappels résultant des opérations effectuées, entre 2007 et 2013, avec ses succursales de Francfort, Londres et Madrid. Il y a lieu de joindre ces deux pourvois pour statuer par une seule décision.

Commentaires

41. Bien que le pourvoi du ministre qui porte sur la première partie de l'arrêt relative aux crédits de TVA indûment reportés par la société sur les déclarations de chiffre d'affaires des périodes concernées n'est pas dépourvu d'intérêt, il importe de relever que celui de la société BNP Paribas Securities Services revêt une portée hautement déterminante en ceci qu'il invite, a priori, la Haute juridiction administrative à apporter des clarifications nécessaires sur les limites de l'application de la jurisprudence *Morgan Stanley* (CJUE 24-1-2019 aff. 165/17 ; CE 5-4-2019 n°389105).
42. On se souvient que dans les affaires *Morgan Stanley* il avait été jugé que la TVA grevant les dépenses supportées par la succursale pour ses besoins et ceux de son siège londonien devait être déduite par application d'un coefficient de déduction tenant compte, au **dénominateur**, des opérations avec des tiers tant par ladite succursale que par le siège ; et au **numérateur**, en plus des opérations taxées effectuées par ladite succursale, des seules opérations taxées effectuées par le siège, qui ouvriraient également droit à déduction si elles étaient effectuées dans l'état d'immatriculation de la succursale.
43. Dans le litige d'espèce, la cour administrative d'appel a conclu à la transposabilité de la logique *Morgan Stanley* à l'égard de dépenses supportées par un siège pour ses besoins propres et ceux de ses succursales. Le rapporteur public relève cette transposition (inappropriée) devant le Conseil d'Etat en ces termes : « *la cour a considéré que les dépenses ayant grevé ces opérations n'étaient déductibles qu'à proportion de leur affectation à des opérations taxées réalisées par chacun des groupements et que, la société ne fournissant aucun élément sur cette répartition, la décharge ne pouvait être accordée* » (Voir R/JF 2/21).

44. Or, le contribuable allègue que les dépenses litigieuses sont affectées aux prestations de services destinées aux succursales qui constituent dans leur intégralité des opérations imposables par application de la jurisprudence *Skandia*, et qu'aucun prorata n'était ainsi applicable (R/JF 2/21).
45. **La décision de cassation commentée fait droit aux prétentions de la société par une première application, en droit national, des principes dégagés par la Cour de Luxembourg dans son arrêt *Skandia America Corp* rendu le 17 septembre 2010 (Aff. 7/13).**
46. La Juridiction supranationale avait en effet jugé que les prestations de services fournies par un siège à sa succursale établie dans un autre Etat membre constituent des opérations imposables quand cette dernière **fait partie d'un groupe TVA** au sens des dispositions de l'article 11 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006.
47. Pour mémoire, dans cette affaire une société dont le siège était situé aux Etats-Unis achetait des services numériques au niveau mondial pour l'ensemble du groupe auquel elle appartenait. Elle les redistribuait par la suite à ses succursales parmi lesquelles sa succursale suédoise qui était enregistrée membre d'un groupe TVA en suède. Il s'était posé devant la Cour de justice la question de savoir si les coûts imputés pouvaient être réputés facturés à l'assujetti unique constitué par le groupement dont la succursale était membre, avec une obligation corrélative d'autoliquider la TVA en suède.
48. La juridiction supranationale avait finalement retenu cette approche « *faisant primer, comme le note à juste titre Patrick DANIS, l'appartenance de la succursale au groupe sur la personnalité morale unique sous laquelle le siège et la succursale développent l'activité* ». (Voir FR 49/20 p. 6 et s).

3-b. CJUE, 11 mars 2020, aff. C-94/19, *San Domenico Vetraria SpA*: La refacturation des frais de détachement de personnel d'une société mère auprès de sa filiale, même strictement limitée au remboursement des coûts exposés, est soumise à la TVA

TVA, Champ d'application, Opérations imposables, Prestation de services effectuée à titre onéreux, Détachement de personnel par une société mère à sa filiale, Remboursement par la filiale limité aux coûts exposés.

Solution du juge

49. La Cour de justice dit pour droit que : « *l'article 2, point 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires [...] doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale en vertu de laquelle ne sont pas considérés comme étant pertinents aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée les prêts ou les détachements de personnel d'une société mère auprès de sa filiale, opérés contre le seul remboursement des coûts y afférents, pour autant que les montants versés par la filiale en faveur de sa société mère, d'une part, et ces prêts ou détachements, d'autre part, se conditionnent mutuellement* ».

Faits et procédure

50. Une société de droit italien a détaché un de ses directeurs auprès de sa filiale. La société mère a émis des factures à ladite filiale pour un montant qui se limitait strictement aux coûts liés au détachement de son dirigeant. Ce montant a été versé à la société mère par la filiale en incluant la TVA.
51. Les autorités fiscales italiennes ont estimé que l'opération n'était pas soumise à la TVA en ce qu'elle ne constituait pas une prestation de service réalisée par la société mère au bénéfice de sa filiale. Elles ont pour cette raison remis en cause la déduction de la TVA correspondante.
52. Le recours introduit par la société mère contre le redressement fiscal a été rejeté par les juridictions de première instance et d'appel. En revanche, saisie du pourvoi en cassation la Cour de cassation italienne a estimé que la question de savoir si le détachement de personnel contre le remboursement des coûts y afférents peut être considéré comme imposable est d'une importance décisive pour la solution du litige au principal.

Commentaires

53. Aux fins de répondre à la question posée, la Cour de justice pour qui il ne fait guère de doute que l'opération litigieuse a bien la nature d'une prestation de services et ce parce qu'au regard de l'article 6.1-al.1 de la 6^e directive, est appréhendée comme telle « *toute opération qui ne constitue pas une livraison de bien* » ; s'est principalement attelée « *à déterminer si cette prestation de services a été effectuée "à titre onéreux", au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive* » (pt. 19).

54. Pour y parvenir, elle a, **de façon classique**, recherché l'existence d'une transaction entre les parties comportant la stipulation d'un prix ou d'une contre-valeur. A cet égard, il est de jurisprudence constante que lorsque l'activité d'un prestataire consiste à fournir exclusivement des prestations sans contrepartie directe, il n'existe pas de base d'imposition et ces prestations ne sont donc pas soumises à la TVA (*arrêt du 22 juin 2016, Český rozhlas, C-11/15*).
55. Au cas présent, la Cour souligne, premièrement, que c'est sur la base d'un rapport juridique de nature contractuelle entre la société mère et la filiale que le détachement a été effectué, et deuxièmement, que dans le cadre de ce rapport juridique, des prestations réciproques ont été échangées, à savoir le détachement d'un dirigeant de la société mère vers la filiale, et le paiement, par celle-ci à celle-là, des montants qui lui ont été facturés.
56. Il s'ensuit alors que si le paiement par la filiale des montants qui lui ont été facturés par sa société mère était une condition pour que cette dernière détache le dirigeant, et que la filiale n'a payé ces montants qu'en contrepartie du détachement, l'existence d'un lien direct entre les deux prestations est manifestement avérée (*pt.27*).
57. Enfin, est également écarté par le juge de Luxembourg le moyen allégué par l'Administration fiscale italienne selon lequel les sommes versées correspondaient à un simple remboursement de coûts, sans que la société mère ait recherché une véritable contrepartie (*Voir RJJF 6/2020*).
58. Pour la Cour, ce critère, dénué de pertinence, ne saurait logiquement prospérer dès lors qu'une opération a intrinsèquement un caractère onéreux toutes les fois qu'elle met en relief une contrepartie en lien direct avec l'opération, qu'importe à cet effet le résultat de ladite opération, tant que la contrepartie existe.
59. En tout état de cause, bien que **l'arrêt d'espèce** ne présente pas d'originalité sur le terrain du champ d'application matériel de la TVA, « *il permet néanmoins, relèvent J.M. Moreno et R. Froment-Canivet, de confirmer qu'une opération dont la réalisation est contractuellement conditionnée au strict remboursement par le bénéficiaire des frais supportés par le prestataire atteste d'un lien direct et immédiat entre l'opération et la contrepartie* » (FR 32/20, p. 10). En outre la jurisprudence San Domenico commentée pourrait être perçue, toute proportion gardée, comme une étape vers

« une sécurisation progressive de la position TVA des holdings en matière de refacturations » (*Ibidem*).

4. Fiscalité des personnes physiques

4. Cons. Const, Déc.° 2019-832/833 QPC du 3 avril 2020 *M. Marc S et autres* : Discriminations à rebours acceptables : Vers un retour en grâce du principe de souveraineté fiscale de l'Etat ?

Discriminations à rebours, Directive « Fusion », Report d'imposition, Plus-values, Abattement pour durée de détention,

Solution du juge

60. Par une décision assez surprenante, le Conseil constitutionnel décide que :

« Les régimes juridiques de report d'imposition applicables aux plus-values d'échange de titres visent à garantir une certaine neutralité fiscale à ces opérations en évitant que le contribuable soit contraint de céder ses titres pour acquitter l'impôt. Les dispositions contestées se sont bornées à adapter certains de ces régimes aux évolutions de la législation relative à l'imposition des plus-values. Le respect du droit de l'Union européenne impose de renforcer la neutralité fiscale des opérations européennes d'échange de titres. D'une part, il ne résulte pas de cette exigence découlant du droit de l'Union européenne une dénaturation de l'objet initial de la loi. D'autre part, au regard de l'objet de la loi, telle que désormais interprétée, il existe une différence de situation, tenant au cadre, européen ou non, de l'opération d'échange de titres. Par conséquent, la différence de traitement instaurée par les dispositions contestées est fondée sur une différence de situation et en rapport direct avec l'objet de la loi. En second lieu et en tout état de cause, la différence de traitement qui résulterait de l'application aux plus-values placées en report d'imposition obligatoire, avant le 1er janvier 2013, du taux et des règles d'assiette applicables au fait générateur de l'imposition, lorsque l'opération d'échange de titres ne relève pas du droit de l'Union européenne, serait, elle aussi, pour les mêmes raisons, fondée sur une différence de situation et en rapport direct avec l'objet de la loi. Il résulte de ce qui précède que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté. Les dispositions contestées, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution ».

Faits et procédure

61. **A la suite de l'arrêt 18 septembre 2019 (aff. 662/18, « AQ » et 672/18 « DN ») rendu par la Cour de justice de l'Union européenne, le Conseil constitutionnel a été saisi, le 19 décembre 2019, de deux questions prioritaires de constitutionnalité par le Conseil d'Etat.**
62. La première QPC était relative à la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du paragraphe III de l'article 17 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, « en combinaison avec » l'article 150-0 B ter du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016. Et la seconde portait sur la conformité aux droits et libertés que la Constitution garantit du même paragraphe III de l'article 17 de la loi du 29 décembre 2013, « en combinaison avec » le paragraphe II de l'article 92 B du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 98-1267 du 30 décembre 1998 de finances rectificative pour 1998, et le paragraphe I ter de l'article 160 du même code, dans sa rédaction résultant de la loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000.
63. Les griefs soulevés par les requérants étaient sensiblement identiques dans les deux questions prioritaires de constitutionnalité. Ils reprochaient aux dispositions précitées, telles qu'interprétées par le Conseil d'État en conformité avec le droit de l'Union européenne, d'établir une différence de traitement injustifiée dans la taxation des plus-values tirées d'opérations d'échange de titres faisant l'objet d'un report d'imposition, selon qu'elles sont effectuées dans le cadre de l'Union européenne ou dans un cadre national.
64. Selon les requérants, le premier type de plus-values donnait lieu, en toute circonstance, à l'application d'un abattement pour durée de détention couvrant non seulement la période de détention des titres remis à l'échange mais aussi celle des titres reçus en contrepartie. En revanche, le second type de plus-values ne donnait lieu à l'application d'aucun abattement lorsque la plus-value a été réalisée avant le 1er janvier 2013 ; et d'un abattement portant sur la seule durée de détention des titres remis à l'échange lorsqu'elle est intervenue après cette date.
65. En outre, l'un des requérants critiquait également la différence de traitement résultant du fait que, en cas de report d'imposition obligatoire prévu par l'article 150-0 B ter du code général des impôts,

les plus-values réalisées, dans le cadre national, avant le 1er janvier 2013 seraient taxées au taux d'imposition en vigueur au moment où elles ont été placées en report d'imposition et non, comme pour les plus-values réalisées dans le cadre de l'Union européenne, au taux en vigueur lorsque le report d'imposition prend fin.

Commentaires

66. Si la décision d'espèce ne présente aucune particularité de par la qualité du raisonnement du juge constitutionnel, elle retient cependant l'attention en ce qu'elle constitue, à la lecture du commentaire officiel, **la première validation d'une discrimination à rebours chimiquement pure.**
67. Pour rappel, saisie à titre préjudiciel par le Conseil d'Etat français, la Cour de justice avait jugé le 18 septembre 2019 (*aff.662/18 et 672/18 précitée*) que « *les dispositions de l'article 8 de la directive fusion « doivent être interprétés en ce sens que, dans le cadre d'une opération d'échange de titres, ils requièrent que soit appliqué, à la plus-value afférente aux titres échangés et placée en report d'imposition ainsi qu'à celle issue de la cession des titres reçus en échange, le même traitement fiscal, au regard du taux d'imposition et de l'application d'un abattement fiscal pour tenir compte de la durée de détention des titres, que celui qui se serait vu appliquer la plus-value qui aurait été réalisée lors de la cession des titres existant avant l'opération d'échange, si cette dernière n'avait pas eu lieu* » (pt. 47).
68. Il apparaissait alors vraisemblable que cette décision européenne conduite à une réforme du régime français d'imposition des plus-values pour l'avenir (*Voir sur ce point E. Ginter et E. Chartier, « Le régime du report d'imposition des plus-values sur titres censuré par la CJUE », FR., 42/19*).
69. Compte tenu de la jurisprudence *Metro holding* (Déc. N° 2015-520 QPC du 3 février 2016) dans laquelle il avait déclaré en substance que si la loi traite de manière défavorable un contribuable national (*et un contribuable situé dans un pays extérieur à l'Union européenne*) par rapport à un contribuable d'un autre Etat membre, alors cette loi institue **une discrimination à rebours ; on se serait attendu à ce que le Conseil constitutionnel déclare non conforme aux normes constitutionnelles le dispositif litigieux.**
70. Cette vision prospective était d'autant plus concevable qu'à la lecture des commentaires officiels des six premières décisions rendues par le

juge constitutionnel au sujet des discriminations à rebours, les sages de la rue Montpensier au fil des six premières décisions rendues en la matière, il semblait ressortir qu'en cas de « **discrimination à rebours chimiquement pures** »²⁷⁸⁵ le juge constitutionnel censurerait automatiquement le dispositif fiscal litigieux pour atteinte au principe d'égalité; et en cas de « **discriminations chimiquement impures** »²⁷⁸⁶, le dispositif fiscal litigieux serait constitutionnel .

71. La décision QPC commentée du 3 avril 2020 brouille manifestement cette grille de lecture sans pour autant offrir aux lecteurs de la décision une grille d'analyse pouvant permettre de saisir en quoi cette nouvelle discrimination à rebours, pourtant « chimiquement pure », serait finalement « moins pure » que les trois précédentes discriminations pour lesquelles le Conseil constitutionnel avait censuré les dispositifs fiscaux contestés.
72. En somme, bien que la Cour de justice considère que les éventuelles situations de discriminations à rebours induites ne sont pas proscrites par le droit supranational et qu'il appartient au pays concerné d'y remédier par voie législative (*Voir en ce sens CJCE 16-6-1994 aff. 132/93 Steen*), il reste tout de même que cette jurisprudence européenne déclare parfois injustifié le refus des autorités fiscales nationales d'appliquer la directive fusions à une restructuration réalisée entre deux entreprises nationales (*CJCE 17 juillet 1997, aff. 28/95. Leur-Bloem*). De ce fait, et comme le précise avec justesse Jean-Yves Mercier, au regard du droit de l'Union européenne, la messe n'est sans doute pas dite : « *en signant cette directive, les Etats membres ont donc nécessairement reconnu que les prescriptions qu'elle contient pour assurer la neutralité des fusions représentent un socle commun aux opérations internes et aux opérations transfrontalières. En effet au nom de quelle logique le standard de la directive, établi pour éviter la pénalisation des opérations relevant de cette dernière catégorie, aurait constitué entre leurs mains un instrument les autorisant à favoriser ces mêmes opérations au détriment des opérations internes ?* » (FR n° 23/20, p. 42).

²⁷⁸⁵ Une discrimination à rebours chimiquement pure concerne une hypothèse dans laquelle la situation nationale est moins bien traitée que la situation intra-européenne (N° 2015-520 QPC du 3 février 2016 *Metro Holding* ; N° 2016-553 QPC du 8 juillet 2016 *Société Natixis* ; N° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017, *SOPARFI*)

²⁷⁸⁶ Une discrimination à rebours chimiquement impure concerne une hypothèse dans laquelle la situation extra-européenne était moins bien traitée que les situations nationales ou intra-européennes (N° 2016-615 QPC du 9 mars 2017, *Époux V* ; N° 2018-699 QPC du 13 avril 2018, *Société Life Sciences Holdings France* ; N° 2019-813 QPC du 15 novembre 2019, *M. Calogero G.*)

73. On se saurait conclure nos observations sans souligner que les tendances jurisprudentielles nationales françaises semblent, de façon regrettable, s'orienter vers une sorte d'acceptation, par les juges, des situations de discriminations à rebours créées du fait de l'application du droit de l'Union européenne (*Voir. M. Daudé et R. Lefebvre, FR 48/20*).

5. Fiscalité des entreprises

5-a. CJUE 27 février 2020, aff. 405/18 *AURES Holding a.s.* : Pertes au cours des exercices antérieures au transfert du siège effectif de direction vers un autre Etat membre de la Communauté et liberté d'établissement : la Cour de justice affine sa jurisprudence

Liberté d'établissement, Transfert du siège de direction effective, Maintien du siège statutaire, Compensation transfrontalière de pertes sur différentes périodes, Notion de pertes définitives.

Solution du juge

74. Ce litige a conduit la juridiction supranationale à « *trancher la question inédite en jurisprudence du sort, au titre de l'impôt sur les sociétés, des pertes accumulées sous l'empire d'un Etat membre, et revendiquées à la déductibilité dans un autre Etat membre à la suite d'un transfert de siège de direction effective* » (H. Cassagnabère, R/JF 1/21).
75. La Cour de Luxembourg dit pour droit que : « *l'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'une société constituée selon le droit d'un Etat membre, qui transfère son siège de direction effective dans un autre Etat membre sans que ce transfert affecte sa qualité de société constituée selon le droit du premier Etat membre, peut se prévaloir de cet article aux fins de contester le refus, dans l'autre Etat membre, du report des pertes antérieures audit transfert. [Cependant, précise la Cour, cet article] ne s'oppose pas à une réglementation d'un Etat membre qui exclut la possibilité pour une société, qui a transféré son siège de direction effective et, ce faisant, sa résidence fiscale dans cet Etat membre, de faire valoir une perte fiscale subie, préalablement à ce transfert, dans un autre Etat membre, dans lequel elle conserve son siège statutaire* ».

Faits et procédure

76. AURES HOLDINGS, société de droit néerlandais ayant subi aux Pays-Bas, une perte d'un montant de 2 792 187€ , a créé, en

République tchèque, une succursale, qui constitue, selon le droit tchèque, un établissement stable de cette société dépourvu de personnalité juridique propre et dont l'activité est imposable dans cet État membre. Le 1er janvier 2009, la société AURES a transféré son siège de direction effective des Pays-Bas vers la République tchèque, tout en conservant son siège statutaire et son inscription au registre de commerce aux Pays-Bas.

77. Compte tenu de ce transfert de siège de direction effective et, ce faisant, de résidence fiscale, AURES HOLDINGS a demandé à l'Administration fiscale tchèque de pouvoir déduire de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dont elle était redevable au titre de l'exercice 2012 la perte qu'elle avait subie aux Pays-Bas au titre de l'exercice 2007. Les services fiscaux tchèques ont pour leur part considéré que cette perte ne pouvait pas être invoquée en tant qu'élément déductible de l'assiette imposable. Selon cette administration, la société AURES est, en tant que résidente fiscale tchèque, imposable au titre de ses revenus mondiaux conformément à la législation fiscale tchèque. Cependant, elle ne pourrait déduire de l'assiette imposable qu'une perte provenant d'une activité économique en République tchèque.
78. Devant la juridiction de renvoi AURES HOLDINGS fait valoir que le transfert transfrontalier de son siège de direction effective relève de l'exercice de la liberté d'établissement et que l'impossibilité, pour elle, de déduire en République tchèque la perte subie au titre de l'exercice 2007, perte qu'elle ne peut plus faire valoir aux Pays-Bas, constitue une restriction injustifiée à cette liberté.

Commentaires

79. La question du sort des pertes antérieures au transfert du siège de direction effective vers un autre État membre de l'Union européenne est une problématique délicate de la fiscalité supranationale qui recèle un enjeu économique et politique hautement significatif. Et ce en ceci qu'elle met aux prises la liberté d'établissement et la nécessité impérieuse de préserver la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition (*Voir BF 5/2020*).
80. La liberté d'établissement mobilisée par la société requérante à l'appui de son recours contentieux a déjà fait l'objet d'un enrichissement jurisprudentiel assez conséquent.

81. A titre de rappel, la juridiction supranationale a eu à juger qu'une société constituée selon le droit d'un État membre, qui transfère son siège de direction effective dans un autre État membre, sans que ce transfert de siège affecte sa qualité de société du premier État membre, peut se prévaloir de l'article 49 TFUE aux fins, notamment, de mettre en cause les conséquences fiscales attachées à ce transfert dans l'État membre d'origine (*arrêt du 29 novembre 2011, National Grid Indus, C-371/10*).
82. **Dans l'arrêt d'espèce la Cour de justice complète cette approche** en précisant : « *de la même manière, une telle société peut, dans de telles circonstances, se prévaloir de l'article 49 TFUE aux fins de mettre en cause le traitement fiscal qui lui est réservé par l'État membre vers lequel elle transfère son siège de direction effective. Le transfert transfrontalier de ce siège relève, partant, du champ d'application de cet article* » (pt.26).
83. La Cour de justice ne pouvait cependant pas trancher le deuxième volet de la question sans procéder au préalable à un examen de comparabilité des situations. Mme l'Avocat général l'avait d'ailleurs souligné au point 22 de ses conclusions en ces termes « *pour qu'une disposition de droit fiscal d'un État membre constitue une entrave à la liberté d'établissement des sociétés, il faut qu'il en résulte une différence de traitement au détriment des sociétés qui exercent cette liberté, que la différence de traitement concerne des situations objectivement comparables et qu'elle ne soit pas justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général ou pas proportionnée à cet objectif* ».
84. Il y a lieu de noter que la possibilité offerte par les dispositions fiscales d'un État membre à une société résidente de faire valoir des pertes subies dans cet État membre au cours d'une période d'imposition donnée, afin que ces pertes soient déduites du bénéfice imposable réalisé par une telle société au cours de périodes d'imposition ultérieures, constitue un avantage fiscal. Ainsi, « *le fait d'exclure du bénéfice de cet avantage les pertes qu'une société, résidente dans un État membre, mais constituée en vertu du droit d'un autre État membre de l'Union européenne, a subies dans cet autre État membre au cours d'une période d'imposition pendant laquelle elle en était résidente, alors que ledit avantage est accordé à une société résidente dans le premier État membre ayant subi dans celui-ci des pertes, au cours de la même période, constitue une différence de traitement fiscal* ». Et en raison de cette différence de traitement, une société constituée en vertu du droit d'un État membre pourrait être dissuadée de transférer son siège de direction effective dans un autre État membre aux fins d'y exercer ses activités économiques.

85. La Cour de justice a toutefois déjà jugé qu'une telle différence de traitement résultant de la législation fiscale d'un État membre au détriment des sociétés qui exercent leur liberté d'établissement peut être admise si elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si elle est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (*arrêts* : 17 juillet 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13 ; 17 décembre 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14).
86. Or, en l'espèce, au regard des objectifs de préservation du pouvoir d'imposition entre les États membres et de prévention des risques de double déduction des pertes, poursuivis par la législation tchèque, « *il y a lieu de considérer que ne se trouvent pas, en principe, dans une situation comparable une société résidente d'un État membre qui a subi des pertes dans celui-ci et une société qui a transféré son siège de direction effective et, partant, sa résidence fiscale dans cet État membre après avoir subi des pertes pendant une période d'imposition au cours de laquelle elle était résidente fiscale d'un autre État membre, sans avoir aucune présence dans le premier État membre* » (pt.39).
87. S'agissant enfin des « *pertes antérieures au transfert* », **il y a lieu de souligner que la Cour met en échec l'argument de la requérante fondée sur l'applicabilité au cas présent de la jurisprudence *Bevola* du 12 juin 2018 (aff. 650/16).**
88. Pour mémoire, la juridiction supranationale a eu à juger que, « *s'agissant des pertes attribuables à un établissement stable non-résident, qui a cessé toute activité, et dont les pertes n'ont pas pu et ne peuvent plus être déduites de son bénéfice imposable dans l'État membre où il exerçait son activité, la situation d'une société résidente détenant un tel établissement n'est pas différente de celle d'une société résidente détenant un établissement stable résident, au regard de l'objectif de prévention de la double déduction des pertes, alors même que les situations de ces deux sociétés ne sont, en principe, pas comparables* » (*Bevola* et *Jens W. Trock*, pts 37 et 38).
89. **Elle écarte au cas présent la transposition de l'arrêt précité** « *dans la situation d'une société qui, après avoir transféré son siège de direction effective et, ce faisant, sa résidence fiscale de l'État membre de son siège statutaire à un autre État membre, cherche à déduire dans celui-ci des pertes qu'elle a subies dans le premier État membre au cours d'une période d'imposition pendant laquelle celui-ci exerçait, de manière exclusive, sa compétence fiscale à l'égard de cette société* » (pt. 45).

90. Au final, et comme le précise explicitement la Cour, suivant en ce sens Mme l'Avocate général (points 66 à 73 de ses conclusions), le maintien du siège statutaire de AURES HOLDINGS aux Pays-Bas met en relief le fait qu'elle conserve entièrement la possibilité d'une reprise de ses activités dans ce pays. Dans une telle hypothèse, **elle pourrait faire usage de ses pertes antérieures, dès lors que ces dernières peuvent, au regard des normes fiscales néerlandaises, être reportées pendant neuf ans** (*Voir BF 5/2020, p. 6*).

5-b. CAA Versailles, 23 juin 2020, n° 19VE01012, min. c/ Groupe Lucien Barrière; Les pertes d'une filiale européenne dont le caractère définitif n'est pas établi ne sont pas imputables sur le résultat du groupe

Pertes non définitives, Société mère, Filiale, Intégration fiscale, Liberté d'établissement, liquidation, abus de droit.

Solution du juge

91. Le rapporteur public avait proposé à la Cour administrative d'appel de Versailles de ne pas innover comme a tenté de le faire le Tribunal administratif de Montreuil. Elle affirmait que « *le dossier n'était pas le bon pour déterminer si la jurisprudence récente de la Cour de justice devait conduire à une remise en cause ou des amendements, sur ce point, de la décision "Sté Agapes" du Conseil d'Etat (n°368135) fondée sur une jurisprudence "X Holding BV" du 25 février 2010 de la Cour de justice mais qui ne reprend pas à son compte la réserve de l'arrêt "Marks & Spencer" (aff.446/03) relative au traitement des pertes définitives* » (RJF 10/20. C-768).

92. Suivant les conclusions de Muriel DEROC, la Cour administrative d'appel juge que : « *la société Groupe Lucien Barrière ne démontre pas que ces pertes d'exploitation, qui ne présentent pas par elles-mêmes de caractère définitif et qui n'ont d'ailleurs subsisté jusqu'à la dissolution de la société [belge] que du fait du choix de cette société et de sa société mère de les reporter jusqu'à cette échéance, présenteraient un tel caractère définitif en faisant valoir que les dispositions de l'article 207 du Code des impôts sur les revenus belge, qui prévoient que, par dérogation à l'article 206 du même Code, les pertes professionnelles antérieures ne sont pas déductibles du résultat imposable d'une société au titre de l'exercice d'imposition au cours duquel intervient une prise de contrôle ou un changement de contrôle de la société en cause qui ne répond pas à des besoins légitimes de caractère économique ou financier, auraient fait obstacle à la valorisation des pertes de la société [belge] par un tiers cessionnaire, résident fiscal belge, dès lors que ces dispositions, dont il n'est d'ailleurs pas établi qu'elles feraient obstacle de manière absolue à une telle valorisation, ne peuvent à elles seules avoir pour effet d'imposer à l'administration fiscale française de permettre la*

prise en compte, dans le résultat d'ensemble du groupe dont la société Groupe Lucien Barrière est la tête, de pertes qui ne seraient définitives que par le seul effet de la loi fiscale belge, sauf à méconnaître l'autonomie et la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition de chaque État membre. Au surplus, la société [mère] du Groupe [...] ne démontre pas davantage que les modalités particulières de changement d'exploitant du casino de Dinant dont la société [belge] assurait la gestion dans le cadre d'une concession consentie par la commune de Dinant auraient fait obstacle à la reprise des actifs de cette société par un tiers de quelque nature que ce soit avant la clôture de la liquidation ».

Faits et procédure

93. La SAS SPC membre d'un groupe fiscalement intégré dont la société tête de groupe est la société Groupe Lucien Barrière, avait comme filiale la SATD, société de droit belge, jusqu'à la liquidation de cette dernière, intervenue le 31 janvier 2012. À la suite d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1^{er} novembre 2010 au 31 octobre 2012, le service vérificateur a remis en cause l'imputation du déficit de la société SATD sur le résultat fiscal de la SAS SPC. En conséquence, des impositions supplémentaires d'impôt sur les sociétés, de contribution sociale et de contribution exceptionnelle sur cet impôt au titre des exercices clos le 31 décembre 2012 ont été mises en recouvrement auprès de la société Groupe Lucien Barrière le 16 novembre 2016 pour un montant global de 2 894 788 euros.
94. Le ministre de l'action et des comptes publics a fait appel du jugement n 1707036 du 17 janvier 2019 par lequel le tribunal administratif de Montreuil a déchargé la société Groupe Lucien Barrière des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, de contribution sociale et de contribution exceptionnelle sur cet impôt au titre de l'exercice en litige, pour un montant de 2 894 788 euros.

Commentaires

95. Le Tribunal administratif de Montreuil avait jugé dans sa décision litigieuse que « *que la société mère française d'un groupe intégré fiscalement peut déduire du résultat d'ensemble les pertes subies par une filiale belge en liquidation dès lors que ces pertes ne sont définitivement plus déductibles en Belgique et que la filiale aurait pu faire partie du groupe intégré si elle était en établie en France* » (17-1-2019, n° 1707036, FR., 10/19). Et dans ses conclusions le rapporteur public précisait devant le Tribunal que la Cour de justice accorde un intérêt fondamental au principe de capacité contributive pour invalider l'interdiction générale d'une imputation des pertes de filiales non résidentes dans l'Etat du groupe fiscalement intégré (FR., 10/19, préc.).

96. La Cour administrative d'appel choisit cependant de s'écarter de cette approche au motif qu'au cas présent l'absence de caractère définitif des pertes de la société belge fait obstacle à ce que les pertes soient déduites du bénéfice réalisé par la société française mère du groupe.
97. Pour mémoire, la CJUE avait jugé que la restriction à la liberté d'établissement par une législation nationale peut se justifier par une garantie de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats membres, par un risque de double emploi des pertes ou un risque d'évasion fiscale. Toutefois, le juge supranational avait marqué une réserve importante en indiquant que : les dispositions du droit national ne sauraient exclure « *la possibilité pour une société mère résidente d'imputer les pertes d'une filiale établie à l'étranger dans la situation où cette dernière a épuisé les possibilités de prise en compte des pertes qui existent dans son Etat de résidence au titre de l'exercice fiscal concerné ainsi que des exercices antérieurs, et s'il n'existe pas de possibilité pour que ces pertes puissent être prises en compte dans l'Etat de résidence de la filiale au titre des exercices futurs, soit par elle-même, soit par un tiers, notamment en cas de cession de la filiale à celui-ci* » (13-12-2005, aff. 446/03. Et par ces arrêts *Bevola* (12-6-2018, aff. 650/16) et *NN* (4-7-2018, aff. 28/17) la Cour avait transposé cette solution à des établissements stables non-résidents déficitaires et aux situations jugées comparables à celles des groupes purement nationaux.
98. Toutefois, c'est dans ses décisions *Memira Holding AB* (19-6-2019, aff.607/17) et *Holmen AB* (19-6-2019, aff.608/17) qu'elle va préciser le moment et les critères à partir desquels on doit considérer que les pertes d'une filiale non résidente sont devenues définitives.
99. Dans ses conclusions rendues sur l'arrêt d'espèce, le rapporteur public Muriel DEROOC, reprenant en substance les conclusions de l'Avocat Général Juliane Kokott présentées dans l'affaire *Holmen AB* précitée, souligne que : « *selon une jurisprudence constante de la Cour de justice relative aux pertes définitives, il est disproportionné que l'Etat membre de résidence de la société mère refuse une prise en compte de pertes dans une situation où la filiale non résidente a épuisé toutes les possibilités de prise en compte des pertes et où il n'existe plus aucune possibilité que ces pertes puissent être prises en compte. La société mère doit démontrer que ces conditions sont remplies [...]. À ce titre, la Cour admet au titre de ces possibilités de prise en compte, la possibilité de transférer les pertes à un acheteur en cédant l'entreprise [...].*

100. Ainsi, et logiquement, ajoute-elle, « *la liquidation d'une filiale après une fusion ne suffit pas à démontrer qu'il n'y a aucune possibilité de prise en compte des pertes dans l'État de résidence de ladite filiale [...]. La liquidation pouvant résulter du seul choix du contribuable de liquider plutôt que de céder. [...]* Quand bien même toutes les autres impossibilités mentionnées au point 55 de l'arrêt *Marks & Spencer* seraient le cas échéant établies, des pertes ne sauraient pour autant être qualifiées de définitives s'il reste possible de faire valoir économiquement ces pertes en les transférant à un tiers avant la clôture de la liquidation ».
101. Nonobstant la continuité jurisprudentielle entre la Cour administrative d'appel et la Cour de justice sur ce point, continuité percevable à la lecture, d'une part, des conclusions du rapporteur public et de l'Avocat général, et d'autre part, de la similitude du raisonnement de la juridiction nationale et de la juridiction supranationale dans ses arrêts *Memira Holding AB* et *Holmen AB* précités, on ne peut s'empêcher d'émettre quelques réserves sur l'application, en pratique, de l'exception relative aux pertes définitives
102. **En effet, il est frappant de remarquer, à la lecture des conclusions et de l'arrêt commenté, que le rapporteur public et la Cour administrative d'appel indiquent à plusieurs reprises que la nature définitive de la perte n'est pas avérée sans cependant mettre en relief un cas concret dans lequel la perte alléguée pourrait effectivement être définitive.**
103. On a, à juste titre, le sentiment, pour reprendre le constat implacable de Vincent Renoux dans son commentaire de la jurisprudence récente de la Cour de justice, « *qu'il s'agit d'un tour de passe-passe, permettant de conserver la jurisprudence pour ne jamais, en pratique, l'appliquer. Comment rétrospectivement montrer qu'on a tenté de céder des titres mais sans succès ?* » (Intégration et pertes des filiales européennes : la jurisprudence *Marks & Spencer* revisitée, *FR.*, 34/19).
104. La motivation et le dispositif de l'arrêt d'espèce (*Groupe Lucien Barrière*) conforte ce sentiment et ce parce que, la seule « *liquidation* » retenue par les juges du Tribunal administratif de Montreuil pour caractériser ou révéler le caractère définitif d'une perte nous semblait suffisant.
105. Par ailleurs, comme l'indiquait, de manière déterminante, l'appelante devant la Cour administrative, la filiale belge étant sortie de manière anticipée de la concession d'exploitation du Casino de Dinant à

raison de pertes d'exploitation trop importantes, une **cession de ses titres** n'était donc **pas possible**, l'acheteur n'ayant plus rien à exploiter et l'objet limité de la société belge s'opposant à ce qu'elle exploite un autre casino. Et dans ce contexte, la **seule raison de la vente de la filiale belge** aurait été la **vente de ses déficits**. Or, selon l'article 207 alinéa 3 du Code des impôts belge sur les revenus 1992, en cas de changement de contrôle d'une société belge, qui ne répond pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, les déficits reportables de ladite société ne peuvent plus être déduits des bénéfices futurs.

106. Il n'est pas absurde de considérer que l'impossibilité pour la société mère de valoriser les pertes de sa filiale belge, par le biais d'une cession, mettrait en relief une situation de perte définitive. Cet état de fait n'a cependant pas convaincu la juridiction administrative d'appel.

5-C. CJUE 8-10-2020 aff. 558/19, *Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj* ; prix de transfert et principe de pleine concurrence : la garantie d'une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats membres comme justification pertinente d'une restriction à la liberté d'établissement

Liberté d'établissement, Libre circulation des capitaux, Prix de transfert, Principe de pleine concurrence, Avantage anormal consenti par une succursale résidente à une société non-résidente, répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats membres, Principe de proportionnalité

Solution du juge

107. La Cour de justice dit pour droit que : « *l'article 49 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas, en principe, à une réglementation d'un État membre en vertu de laquelle un transfert de fonds opéré par une succursale résidente, en faveur de sa société mère établie dans un autre État membre peut être requalifié d'«opération génératrice de revenus»*, de telle sorte que l'application des règles en matière de prix de transfert devient obligatoire, alors que, si la même opération avait été effectuée entre une succursale et une société mère établies toutes deux dans le même État membre, elle n'aurait pas été qualifiée ainsi et lesdites règles n'auraient pas trouvé à s'appliquer » (pt.39).

Faits et procédure

108. Une succursale roumaine a conclu, en qualité de prêteur, des contrats de prêt avec sa société mère italienne alors même que les dispositions contractuelles ne contiennent aucune clause relative à la perception d'intérêts par la succursale.

109. Faisant application de l'article 11 du code des impôts qui prévoit que les transactions effectuées entre des personnes roumaines et des personnes non-résidentes liées sont soumises aux règles applicables en matière de prix de transfert, l'Administration fiscale roumaine a déduit que le principe de pleine concurrence conduit à rehausser, en droits et pénalités, la base imposable de la succursale à hauteur de 452 595 €.
110. Suite à la décision de rejet de sa réclamation préalable contentieuse, le contribuable a alors saisi le Tribunal de grande instance de Cluj d'une demande d'annulation de la décision de rejet ainsi que de l'avis d'imposition litigieux.
111. Au soutien de sa prétention, la requérante soutient que les dispositions nationales invoquées par l'autorité fiscale enfreignent les articles 49 et 63 TFUE, dans la mesure où elles prévoient que les transferts de fonds entre une succursale établie dans un État membre et sa société mère établie dans un autre État membre représentent des opérations susceptibles d'être soumises aux règles en matière de prix de transfert, alors que ces règles ne sont pas applicables si la succursale et sa société mère sont établies dans le même État membre.
112. C'est dans ces conditions que la juridiction de renvoi a décidé de sursoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante : « *Les articles 49 et 63 du TFUE s'opposent-ils à une réglementation nationale [...] qui permet de requalifier un transfert bancaire de fonds d'une succursale résidant dans un État membre à sa société mère résidant dans un autre État membre d'"opération génératrice de revenus", de telle sorte que l'application des règles en matière de prix de transfert devient obligatoire, alors que, si la même opération avait été effectuée entre une succursale et une société mère résidant toutes deux dans le même État membre, elle n'aurait pas pu être requalifiée ainsi et lesdites règles n'auraient pas trouvé à s'appliquer ?* » (pt.14).

Commentaires

113. Le litige au principal, qui concernait l'incidence d'une réglementation nationale sur le traitement fiscal d'un transfert de fonds entre une succursale établie dans un État membre et sa société mère établie dans un autre État membre de l'Union européenne, reposait sur la violation de la libre de circulation des capitaux et la liberté d'établissement.

114. La Cour de justice, en application de sa jurisprudence *Lidl Belgium* (C-414/06) recentre toutefois le litige sur le fondement exclusif de la liberté d'établissement au motif qu'à « *supposer que le régime fiscal en cause au principal comporte des effets restrictifs sur la libre circulation des capitaux, de tels effets seraient la conséquence inéluctable d'une éventuelle entrave à la liberté d'établissement* » (pt.19).
115. La liberté d'établissement comprend, pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement au sein de l'Union, le droit d'exercer leur activité dans un autre État membre par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence (*arrêt Denkanit International C-170/05*). **Elle vise ainsi à garantir le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil de la succursale, en interdisant toute discrimination, même minime, fondée sur le lieu du siège des sociétés.**
116. Pour mémoire, la Cour de justice a déjà jugé que constitue une restriction à la liberté d'établissement une réglementation nationale selon laquelle des avantages anormaux ou bénévoles accordés par une société résidente à une société entretenant un lien d'interdépendance avec celle-ci ne sont ajoutés aux bénéfices propres de la première société que si la société bénéficiaire est établie dans un autre État membre (*voir, en ce sens, arrêt SGI C-311/08*).
117. Il est avéré en l'espèce que les normes fiscales roumaines ne traitent les succursales comme des personnes distinctes que lorsqu'elles sont un établissement stable d'une personne morale non-résidente de telle sorte que les revenus d'une succursale ne sont rectifiés, conformément aux règles du prix de transfert, que si la société mère est établie dans un autre État membre. En revanche, si la succursale et la société mère sont établies en Roumanie, il n'est procédé à aucune rectification des revenus.
118. Dans ce contexte, indique la Cour, « *une telle différence de traitement fiscal des succursales, en fonction du lieu du siège de leurs sociétés mères, avec lesquelles ont été conclues des transactions caractérisées par des conditions qui seraient inhabituelles entre tiers, est susceptible de constituer une restriction à la liberté d'établissement, au sens de l'article 49 TFUE* » (pt.27). Elle a à cet égard précédemment relevé dans son arrêt *Hornbach-Baumarkt* en date du 31 mai 2018 (C-382/16) qu'une société mère pourrait être amenée à renoncer à l'acquisition, à la création ou au maintien d'une succursale

dans un État membre autre que l'État membre de sa propre résidence, en raison de la charge fiscale frappant, dans une situation transfrontalière, l'octroi de conditions qui seraient inhabituelles entre tiers.

119. L'effectivité de la discrimination ne conduit cependant pas la Cour à délivrer une « *interprétation négative* » des dispositions fiscales litigieuses. En effet, il est de jurisprudence constante qu'une mesure fiscale qui est susceptible d'entraver la liberté d'établissement consacrée à l'article 49 TFUE ne saurait être admise que si elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si elle peut être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général reconnues par le droit de l'Union. Encore faut-il, dans cette hypothèse, qu'elle soit propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (C-382/16).

120. La décision d'espèce, comme le note Hervé Cassagnabère, « *fournit un assez rare exemple de justifications dur la base d'une raison impérieuse d'intérêt général, en l'occurrence celle tirée de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition* » (RJF 05/21).

121. A titre de rappel, la Cour de justice a eu à juger que la nécessité de sauvegarder une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres peut être de nature à justifier une différence de traitement lorsque le régime examiné vise à prévenir des comportements de nature à compromettre le droit d'un État membre d'exercer sa compétence fiscale en relation avec les activités réalisées sur son territoire (arrêt du 31 mai 2018, *Hornbach-Baumarkt*, préc.). Elle souligne à ce titre qu'au cas présent, « *permettre aux succursales des sociétés non-résidentes de transférer leurs bénéfices sous la forme d'avantages anormaux ou bénévoles vers leurs sociétés mères risquerait de compromettre une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres. Cela serait susceptible de compromettre le système même de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres, puisque l'État membre de la succursale accordant des avantages anormaux ou bénévoles serait contraint de renoncer à son droit d'imposer, en tant qu'État de résidence de cet établissement stable, les revenus de celle-ci, au profit, éventuellement, de l'État membre du siège de la société mère bénéficiaire* » (pt.32).

122. En conséquence, en prévoyant l'imposition de la succursale à raison du montant de la rémunération de l'avantage consenti à la société mère italienne sans contrepartie, afin de prendre en considération le

montant que cette succursale aurait dû déclarer au titre de ses bénéficiaires si la transaction avait été conclue conformément aux conditions du marché, la réglementation en cause au principal permet donc à la Roumanie d'exercer sa compétence fiscale en relation avec les activités réalisées sur son territoire.

123. Il s'ensuit alors qu'une réglementation nationale qui vise à empêcher que des bénéficiaires générés dans l'État membre concerné soient transférés en dehors du ressort fiscal de ce dernier par le biais de transactions qui ne seraient pas conformes aux conditions du marché, sans avoir été imposés, est propre à garantir la préservation de la répartition de la compétence fiscale entre les États membres.

6. Aide d'ÉTAT

6. TUE, 15 juill. 2020, aff. T-778/16 et T-892/16, *Irlande e.a. c/Commission européenne*: Le principe de pleine concurrence comme paramètre d'appréciation d'un avantage sélectif dans le cadre des « *rulings fiscaux* » : à défaut d'un avantage sélectif établi, un « *ruling fiscal* » n'est pas constitutif d'aide d'État

Aides d'État, Principe de pleine concurrence, Avantage fiscal sélectif, Décisions fiscales anticipatives (Tax rulings), Décision déclarant l'aide incompatible avec le marché intérieur et illégale et ordonnant sa récupération.

Solution du juge

124. Le Tribunal juge que :

« Il y a lieu de considérer que [...] la Commission a erronément apprécié, dans le cadre du raisonnement principal, les dispositions du droit fiscal irlandais afférent à l'imposition des bénéficiaires des sociétés non résidentes en Irlande, mais y exerçant une activité commerciale par l'intermédiaire d'une succursale (pt.187).

[...] dans le cadre de son raisonnement principal, la Commission a conclu que les licences de PI du groupe Apple détenues par ASI et AOE auraient dû être attribuées aux succursales irlandaises du fait de l'absence de personnel et de présence physique de ces deux sociétés, sans chercher à démontrer qu'une telle attribution découlait des activités réellement effectuées par lesdites succursales irlandaises. En outre, la Commission a déduit de cette conclusion que l'ensemble des revenus commerciaux d'ASI et d'AOE auraient dû être considérés comme découlant de l'activité des succursales irlandaises sans chercher à démontrer que ces

revenus représentaient la valeur des activités effectivement réalisées par les succursales elles-mêmes (pt 228).

Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer comme étant fondés les arguments invoqués par l'Irlande [...] en ce qu'ils contestent les conclusions auxquelles sur le fondement du principe de pleine concurrence, la Commission est parvenue dans le cadre de son raisonnement principal (pt 229)».

Faits et procédure.

125. Était en cause dans le présent litige une décision de la commission européenne par laquelle elle avait considéré que les *rulings* fiscaux adoptés par l'Irlande en faveur d'Apple Sales International (ASI) et d'Apple Operations Europe (AOE), qui permettaient à ces dernières de déterminer l'impôt dont elles sont redevables en Irlande sur une base annuelle, constituent une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité.

126. En effet, le 30 août 2016, la Commission avait adopté une décision aux termes de laquelle elle soutenait que :

- Les *rulings* fiscaux contestés avaient été accordés par l'administration fiscale irlandaise et étaient donc imputables à l'État. Dans la mesure où ils entraînaient une réduction du montant de l'impôt dû par ASI et AOE, l'Irlande avait renoncé à des recettes fiscales, ce qui avait donné lieu à une perte de ressources d'État ;
- ASI et AOE faisant partie du groupe Apple, actif dans tous les États membres, les *rulings* fiscaux contestés étaient, de ce fait, susceptibles d'affecter les échanges à l'intérieur de l'Union européenne ;
- Dans la mesure où les *rulings* fiscaux contestés avaient entraîné une réduction de la base imposable d'ASI et d'AOE, aux fins de l'établissement de l'impôt sur les sociétés en Irlande, ils procuraient un avantage à ces deux sociétés ;
- Enfin, s'il s'avérait que les *rulings* fiscaux contestés entraînaient une réduction du montant de l'impôt dû par ASI et AOE, ils seraient donc de nature à renforcer la position concurrentielle de ces deux sociétés et, dès lors, à fausser ou à menacer de fausser la concurrence. Et par décision du président la septième chambre élargie du Tribunal du 9 juillet 2019, les affaires T-778/16 et T-892/16 ont été jointes aux fins de la phase orale de la procédure, conformément à l'article 68 du règlement de procédure.

Commentaires.

127. En l'espèce, la Commission a suivi l'analyse, en trois étapes, issue de la jurisprudence afin de prouver l'existence d'un avantage sélectif.

Ainsi, tout d'abord, elle a identifié le cadre de référence et justifié l'application du principe de pleine concurrence. Ensuite, elle a examiné l'existence d'un avantage sélectif découlant d'une dérogation au cadre de référence. Enfin, elle a constaté que ni l'Irlande ni Apple Inc. n'avaient avancé d'arguments concernant la justification de cet avantage sélectif.

128. En substance, en s'appuyant sur des raisonnements à titre principal, à titre subsidiaire et à titre alternatif, la Commission a considéré que les *rulings* fiscaux contestés avaient permis à ASI et à AOE de réduire le montant de l'impôt dont elles étaient redevables en Irlande au cours de la période pendant laquelle ils étaient en vigueur, à savoir entre les années 1991 et 2014, et que cela représentait un avantage par rapport à d'autres sociétés se trouvant dans une situation comparable.

129. Depuis l'arrêt *Belgique et Forum 187/Commission du 22 juin 2006 (C-182/03 et C-217/03)*, **le principe de pleine concurrence** constitue un critère de référence pour déterminer si une société intégrée bénéficie d'un **avantage sélectif** du fait d'une mesure fiscale qui déterminait ses prix de transfert et, partant, son assiette fiscale.

130. Pour mémoire, ce principe vise à garantir que les transactions intragroupes soient traitées, à des fins fiscales, de la même manière que celles effectuées entre sociétés autonomes non intégrées, et de manière à éviter une inégalité de traitement entre des sociétés se trouvant dans une situation factuelle et juridique similaire au regard de l'objectif d'un tel système, qui aurait été d'imposer les bénéfices de l'ensemble des sociétés relevant de sa juridiction fiscale.

131. Le Tribunal de l'Union confirme en l'espèce la portée attribuée au principe de pleine concurrence par la Commission sur le fondement de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. Ainsi, il valide la méthode de la Commission européenne pour contrôler l'attribution des bénéfices aux succursales irlandaises afin de vérifier si le niveau des bénéfices attribués à celles-ci pour leurs activités commerciales en Irlande correspondait au niveau des bénéfices qui auraient été obtenus par l'exercice de ces activités dans des conditions du marché.

132. Cependant, le Tribunal juge qu'en considérant que les licences de propriété intellectuelle du groupe Apple auraient dû être attribuées aux succursales irlandaises dans la mesure où ASI et AOE étaient considérées comme n'ayant pas d'employés ni de présence physique

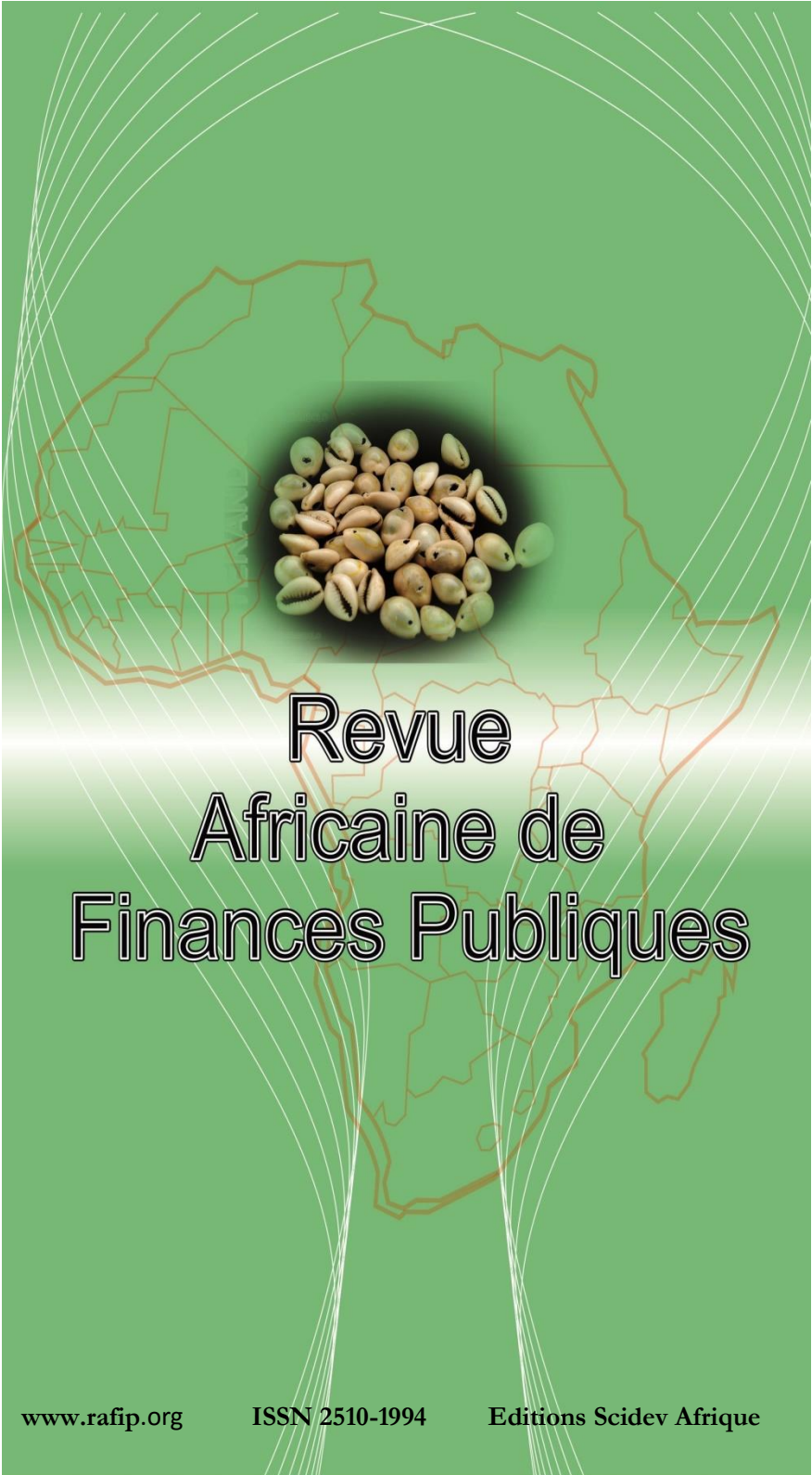
pour en assurer la gestion, la Commission a procédé à une attribution de bénéfices « *par exclusion* »²⁷⁸⁷ qui n'est pas conforme à l'article 25 du TCA 97.

133.Or, elle aurait dû principalement chercher à démontrer que ces revenus représentaient la valeur des activités effectivement réalisées par les succursales elles-mêmes.

134. En conséquence, pour la juridiction de Céans, la Commission européenne **n'a pas correctement appliqué la méthode fondée sur la pleine concurrence en matière fiscale.**

135. En tout état de cause, et comme le souligne Monsieur Cassagnabère, « *on observera avec grand intérêt l'arrêt que rendra dans les prochains mois la Cour de justice, saisie du pourvoi contre cet arrêt formé par la Commission* » (R/JF 05/21).

²⁷⁸⁷ Souligné par nos soins.



Revue
Africaine de
Finances Publiques

www.rafip.org

ISSN 2510-1994

Editions Scidev Afrique