

UNIVERSITE CHEIKH ANTA DIOP DE DAKAR
FACULTE DES SCIENCES JURIDIQUES ET POLITIQUES



FINANCES PUBLIQUES

2023-2024

SEMESTRE I

DROIT BUDGETAIRE

Pr Abdou Aziz Daba KEBE

I. Éléments de contexte

A. L'Etat et les finances publiques

Les finances publiques « sont à l'origine des transformations essentielles des institutions administrative et politique »¹ ou encore les « nerfs de l'Etat et de la République »². La naissance du régime parlementaire, en Angleterre, a pour fondement historique l'augmentation du droit de regard de l'Assemblée sur le budget. L'Etat est né, en France, sous les cendres de la révolte et de l'injustice fiscales qui prévalaient en 1789.

L'empire du Djolof, qui fut fondé au cours des XIII et XIV siècles par Ndiadiane Ndiaye et qui englobait le nord et le centre de la Sénégambie, a éclaté en 1549 à la suite de la contestation fiscale des populations de la province du Cayor³.

Un constat préliminaire peut alors être dégagé. On ne peut gouverner bien que par une répartition égalitaire des impôts et une distribution équitable des richesses. Les finances publiques doivent être la « sève » de l'Etat de droit⁴ notamment en Afrique.

B. Intérêt des finances publiques dans les Etats en voie de développement

Malgré les six cent trente-trois (633) élections présidentielle et législative organisées en Afrique entre 1990 et 2021⁵, la précarité sociale, signe de mauvaise gouvernance des ressources, constitue une réalité quotidienne. Or, la famine n'est pas tolérable dans une société démocratique.

En réalité, les finances publiques en Afrique sont confrontées à deux défis majeurs : la mobilisation suffisante des ressources et la rationalisation des dépenses.

- La mobilisation suffisante des ressources

La mobilisation des ressources est essentielle pour financer le développement. Il est constaté que les recettes ne sont pas suffisamment collectées. Au Sénégal, le diagnostic de la Direction générale des Impôts et des Domaines (DGID) révèle que si l'on considère une population active d'environ 6 000 000 contribuables, moins de 10% apportent une contribution, c'est-à-dire « les 25 000 dossiers actifs figurant dans le fichier de la DGID, les 300 000 salariés du secteur privé

¹ M. BOUVIER, « Mutations des finances publiques : du « macro » au « micro », *RFFP*, n° 79, 2002.

² J. BODIN, *Les six livres de la République*, Paris, Librairie générale française, 1583, réédition 1993, p.498.

³ Cf. M. DIOUF, *Le Kcjoor au XIX^e siècle*, Karthala, 2014, pp. 33-34.

⁴ A. LAMBERT, *Déficits publics. La démocratie en danger*, Armand Colin, 2013, p.33.

⁵ *Ibid*, p.27.

et les 145 000 salariés du secteur public »⁶ ; « sur plus de 1, 6 millions de logements recensés... le nombre de cotes soumis à la contribution foncière n'atteint pas 70 000 » de sorte que l'impôt foncier ne représente que 0, 3% du PIB⁷.

Au sein des collectivités territoriales, l'ensemble des ressources des collectivités territoriales est évalué en 2022 à 270 milliards⁸. Elles représentent 4,72 % des recettes totales de la loi de finances pour l'année 2022⁹.

- Le chantier permanent de la rationalisation des dépenses

Dans les premières estimations de la loi de finances pour l'année 2024, le total des courantes dépenses est évalué à 3 581 milliards soit 1346 milliards de masse salariales et 1657 milliards de dépenses de biens et de services¹⁰.

Cette exorbitance des dépenses de fonctionnement interpelle de façon constante les pouvoirs publics. Aussi, avait-il été annoncé, depuis 2012, la suppression des agences, la diminution des dépenses permanentes (eau, électricité, facture de téléphone, etc.) ainsi que la réforme du système d'attribution des logements et des véhicules.

La rationalisation des dépenses suppose aussi la lutte contre la prévarication des ressources publiques pour augmenter les marges de manœuvre budgétaire. Il s'agira de renforcer alors la culture de redevabilité et de reddition des comptes.

Après ces éléments de contexte, il faut maintenant chercher une définition des finances publiques.

II. Définition du droit des finances publiques

Les finances publiques peuvent être définies aux doubles points de vue conceptuel (A) et fonctionnel (B).

⁶Direction générale des Impôts et des Domaines, « Le Yaatal, un dialogue de responsabilité au bénéfice du citoyen », *Magazine trimestrielle* n°26, janvier à juin 2020, p. 7.

⁷ *Ibid.*

⁸ Entre 2021 et 2022, les recettes des structures décentralisées, en glissement annuel, sont passées de 262,53 à 270,55 milliards FCFA, soit une augmentation de 8,02 milliards FCFA en valeur absolue et 3,06% en valeur relative. V : Ministère des Finances et du Budget, Document de Programmation budgétaire et économique pluriannuelle 2024-2026, in <https://budget.sec.gouv.sn//articles/fichiers/649b225a-0b2c-4839-b0c1-408d0a2a028a.pdf>, p.65 et svts.

⁹ *Ibidem.*

¹⁰ Loi n°2023-18 du 15 décembre 2023 portant loi de finances pour l'année 2024.

A. La Définition conceptuelle

La définition conceptuelle étudie le droit des finances publiques *in abstracto* en dehors de toute finalité ou fonction que l'on pourrait lui assigner. Cette définition renferme trois significations.

- Le sens organique des finances publiques

D'un point de vue organique, c'est-à-dire si l'on s'intéresse à la structure ou à la nature des organes qui gèrent les budgets publics, les finances publiques étudient « les problèmes financiers des personnes publiques »¹¹. Ce sont les finances des personnes morales de droit public, celles de l'État, des collectivités territoriales, des établissements publics et des agences d'exécution. Au sens large, les finances publiques englobent celles des organismes privés qui gèrent des ressources publiques notamment les entreprises publiques.

- Le sens formel des finances publiques

La définition formelle repose sur le positivisme juridique en expliquant la source des règles juridiques. L'Etat agit au moyen du droit financier en se référant au bloc de légalité financière composé de normes constitutionnelle, internationale, législative, réglementaire et jurisprudentielle. L'Etat est à la fois personne juridique (se soumet au droit financier) et ordre juridique (fait respecter le droit financier). Les finances publiques constituent alors la discipline du droit public qui soumet l'Etat à un ordre juridique financier.

- Le sens matériel des finances publiques

C'est le contenu des finances publiques qui est appréhendé. Les « finances publiques » concernent l'étude « *des règles et des opérations relatives aux deniers publics* »¹².

En doctrine, il est bien établi d'ailleurs que tous les problèmes de finances publiques se ramènent à la détermination des ressources et charges publiques. L'expression « finances » se rapporte donc, selon une expression connue, aux « masses budgétaires »¹³, les recettes et les dépenses.

B. La définition fonctionnelle

La définition fonctionnelle s'intéresse à la finalité des règles financières. C'est une définition *in concreto* et empirique. Le droit financier est la matière du droit public qui garantit le financement des droits et sanctionne les infractions financières par un système de redevabilité.

¹¹ L. PHILIP, *Finances publiques*, Paris, CUJAS, 3^{ème} éd., 1989, p.9.

¹² P. Marie GAUDEMET, *Finances publiques*, Tome I, Paris, Montchrestien, 7^{ème} ed, 1989, p.9.

¹³P. LALUMIERE, *Les finances publiques*, Paris, Armand Colin, 1970, p.16 et s.

- La fonction de financement des droits

Celle-ci est sous-tendue par un postulat de base qui consiste à constater que l'exercice effectif de tout droit est conditionné à un financement public. Ainsi, le coût unitaire d'une salle de classe (droit à l'éducation) en moyenne est de 7 000 000 FCFA¹⁴.

Le financement de l'exercice de droit permet de réduire les inégalités sociales et d'accompagner les couches de la population vulnérable. Le Programme de Couverture Maladie universelle (CMU) a mobilisé des ressources internes à hauteur de 118 ,463 milliards de FCA sur la période 2015-2023¹⁵. Le Programme national des bourses de sécurité familiale a bénéficié d'une dotation budgétaire de 164, 025 milliards de FCFA entre 2013 et 2023¹⁶. Afin de renforcer les moyens de subsistance, 316 941 ménages ont bénéficié d'une bourse de 25 000 F CFA par trimestre, le montant est passé à 35 000 FCA en 2023¹⁷. Dans le même ordre d'idées, 70 510 personnes vivant avec un handicap ont bénéficié de la carte d'égalité des chances. L'objectif est de faciliter leur accès aux services sociaux de base¹⁸.

La définition fonctionnelle et utilitaire des finances publiques justifie également les subventions énergétiques et celles relatives aux produits alimentaires de grande consommation ainsi que les exonérations fiscales¹⁹.

- La fonction de redevabilité

La redevabilité est l'aptitude à rendre des comptes. Elle constitue un devoir qui incombe aux responsables publics, nommés ou élus, de présenter les résultats de leur gestion.

La fonction de redevabilité réprime les atteintes à la réglementation et renferme une portée dissuasive. En effet, la définition des finances publiques est théorique si elle n'est pas accompagnée d'exigence de rendre des comptes.

Le concept de finances publiques identifié, il faut voir les conditions dans lesquelles se sont formées les règles financières.

¹⁴http://sigif.gouv.sn/app/uploads/2017/11/Projet_LFI_2018.pdf, p.13.

¹⁵ Loi n°2023-18 du 15 décembre 2023 portant loi de finances pour l'année 2024, p. 9 et svts.

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ En droit sénégalais, l'article 361 de la loi 2012-31 portant Code général des Impôts fournit une longue liste d'opérations qui échappent à l'imposition à la TVA afin de faciliter l'accès au service de base : les prestations d'hospitalisation, les livraisons de médicaments et de produits pharmaceutiques, les services d'enseignements scolaires ou universitaires rendus par les établissements publics ou privés, la livraison de semences, d'engrais et autres, le gaz butane à usage domestique et les produits alimentaires non transformés.

III. La formation des règles financières

La formation des règles financières sera étudiée en Europe (A) et en Afrique (B).

A. La formation des règles financières en Europe

- L'affirmation du pouvoir financier sur les recettes publiques

Il convient de rappeler que la société française de 1789 était profondément inégalitaire avec des faveurs accordées à l'Église et à la classe des « Nobles » (motrice de l'économie). Les paysans supportaient l'essentiel de la pression fiscale.

Les préoccupations de justice fiscale apparaissent en bonne et due forme dans le texte adopté par les émeutiers au lendemain de la Révolution française. Trois dispositions de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen (DDHC) de 1789 évoquent des questions de finances publiques. Il s'agit des articles 13, 14 et 15.

L'article 13 pose la nécessité et l'utilité de l'impôt. Il ajoute que le prélèvement fiscal doit être équitablement réparti en fonction des revenus. L'article 14 réaffirme cette « nécessité de l'impôt ». Toutefois, cette dernière est assortie de deux conditions cumulatives et répulsives de l'arbitraire fiscal qui régnait durant l'Ancien régime (impôts forcés, en nature, avantages fiscaux pour les proches du Roi).

D'une part, la contribution doit être volontaire, consentie « librement » de façon directe par les citoyens ou indirecte par les représentants du peuple. D'autre part, les règles applicables à chaque imposition demeurent exclusivement définies par le législateur. Il s'agit de l'assiette (c'est-à-dire la base de la contribution publique), de la quotité (c'est le taux ou le tarif de l'imposition), du recouvrement (la perception de l'impôt) et de la périodicité de l'impôt (un an).

L'article 15 pose le principe de la reddition des comptes, fondement des compétences de la juridiction financière.

L'exécutif, incarné par le Roi, n'a plus de prérogatives en matière fiscale sauf dans des cas limités. La loi fixe le régime de l'impôt.

Toutes les Constitutions démocratiques actuelles consacrent ces règles élémentaires du droit fiscal. Cette Déclaration a aujourd'hui une valeur constitutionnelle s'imposant au législateur et à toutes les autorités publiques.

- L'affirmation du pouvoir financier sur les dépenses

L'article 15 de la Déclaration des Droits de l'Homme proclame le caractère sacré qui s'attache à l'utilisation de l'impôt collecté en ces termes : « La société a le droit de demander compte à

tout Agent public de son administration ». Il consacre la règle du contrôle des finances publiques et justifie la compétence de la Cour des Comptes.

Le budget, constitué des recettes et des dépenses de l'Etat, est voté pour un an (annualité)²⁰ ; la destination et l'objet de chaque dépense restent identifiés (spécialité)²¹. De même, les ressources encaissées sont affectées à la couverture de l'ensemble des dépenses publiques sans contraction entre les unes et les autres (universalité budgétaire)²² ; toute évaluation des dépenses et des recettes doit figurer dans un seul document (unicité budgétaire)²³ avec une égalité entre le montant des ressources et des charges (équilibre budgétaire).

La fiscalité a toujours provoqué des tensions, des inégalités et des frustrations. La formation du droit financier en Afrique confirme cette analyse.

B. La formation du droit financier en Afrique

En Afrique et particulièrement au Sénégal, la formation des règles financières s'est faite de façon lente. Il a fallu des crises, des révoltes fiscales, des tensions et des violations permanentes des droits les plus élémentaires de l'être humain pour que les finances publiques puissent être régies par des principes démocratiques. Il faut ainsi étudier les finances publiques avant les indépendances et des finances publiques après les indépendances

- Les finances publiques avant les indépendances

Le concept de finances publiques n'est pas exclusivement lié aux formes modernes et contemporaines de l'Etat²⁴. Le droit financier a bien existé à l'époque des royaumes et pendant la colonisation.

➤ Les finances publiques à l'époque des Royaumes

L'Afrique a connu de grandes organisations politiques et étatiques²⁵. L'organisation du pouvoir se rapproche d'une structure étatique et les règles financières orales ou codifiées sont bien établies.

Pour l'essentiel, le droit financier, à l'époque des royaumes (comme durant l'Ancien régime en France), est marqué par un ordre juridique qui n'est pas démocratique. La confusion entre les finances du roi et celles de ses sujets neutralise l'épanouissement des droits de l'homme.

²⁰ En réaction contre l'incertitude temporelle des budgets de l'Ancien régime.

²¹ Beaucoup de crédits furent votés sans que l'on puisse connaître l'objet de chaque dépense. Les autorisations budgétaires avaient un caractère global durant la Royauté.

²² Cette règle rejette l'ancienne pratique du produit net.

²³ La pluralité des budgets et l'éparpillement des comptes publics furent la règle avant la Révolution.

²⁴ In M. BOTTIN, Histoire des finances publiques, Ed, ECONOMICA, 1997, p. 6.

²⁵ S. THIAM, *Introduction historique au droit en Afrique*, L'Harmattan, 2020, p.116.

L'impôt est sacré²⁶ puisque les rois sont « *vénérés comme des dieux* »²⁷ ; il a un caractère personnel parce que payé par tout peuple, deux fois par an, en nature sous forme de spécialisation fiscale²⁸.

L'assiette de l'impôt est établie en fonction des récoltes, de façon approximative. Les inégalités fiscales étaient justifiées par l'architecture du pouvoir élaboré en fonction du rang social. Les exonérations fiscales profitaient aux nobles, aux militaires et aux marabouts²⁹.

Le recouvrement des recettes fiscales, qui s'effectue contre le droit à l'intégrité physique des populations, pouvait être très violent et humiliant aux yeux des populations. Ce qui aboutit d'ailleurs au déclin du Djollof³⁰. Les redevables avaient la possibilité de contester le bien-fondé de l'impôt par des armes en face d'une aristocratie guerrière³¹.

Cette absence de démocratie fiscale et de protection des droits de l'homme est perceptible dans l'exécution des dépenses publiques. Celles-ci, au mépris des droits-créances, se limitaient à l'entretien de la Cour et à l'achat de présents. Le souverain était le principal homme d'affaires du royaume puisque l'« *économie de l'Etat se confondait avec sa fortune personnelle* »³².

- Les finances publiques coloniales

Les règles financières demeurent construites autour du paradigme de la domination et de l'autoritarisme en marge des principes annoncés dans la Déclaration de 1789.

Le bloc de légalité financière coloniale, de par sa structuration formelle, fut caractérisé par la quasi inexistence du cadre juridique constitutionnel pouvant défendre les droits et libertés des citoyens.

Le régime fiscal illustre parfaitement l'aphorisme de soumission. L'impôt a un caractère indigène. Dans la fiscalité directe, l'impôt est qualifié « *de capitation* » c'est-à-dire, par tête. Il s'agit d'un impôt personnel, efficace et pragmatique. La seule assiette juridique (ou le fait

²⁶ J.B. FOSTING, *Le pouvoir fiscal en Afrique, Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique noire francophone*, LGDJ, Paris, 1995, pp. 25-96.

²⁷ S. THIAM, *Introduction historique au droit en Afrique*, *op.cit.*, p. 135.

²⁸ Le Roi du Djoloff disposait de la faculté de réclamer des impôts (en nature) aux différentes provinces en fonction des richesses et potentialités propres à chaque région : du sable et du sel (Cayor); des feuilles de baobab utilisées pour le couscous et des écorces du même arbre pour fabriquer des cordages (Baol) ; du poisson sec ou fumé (Walo); du mil et du coton au Sine. Cf. M. DIOUF, *Le Kcjoor au XIX^e siècle*, Karthala, 2014, pp 33-34.

²⁹ Cf. P. DIAGNE *Pouvoir politique traditionnel en Afrique occidentale, essai sur les institutions politiques précoloniales*

³⁰ Le refus du Cayor de payer son impôt spécifique, en sable, est à l'origine de l'affrontement entre les armées du Cf. M. DIOUF, *Le Kcjoor au XIX^e siècle*, *op.cit.* pp 33-34.

³¹ V. MONTEIL, « Lat Dior, Darnel du Kayor et l'islamisation des Wolofs. », *Archives de sociologie des religions*, n°16, 1963, p. 88.

³² Hesselting. *Histoire politique du Sénégal. Institutions, droit et société*, Karthala, Paris, 1985, pp.110-111.

générateur) de cette contribution obligatoire est l'existence physique du contribuable (c'est un « minimum fiscal »), abstraction faite de son domaine d'activité et de son niveau de revenu.

Lors du recouvrement des impôts et taxes, les dérives étaient multiples et rappellent les finances publiques à l'époque des royaumes : humiliations et bastonnades à nu des contribuables sur la place publique, relations intimes entre femmes mariées et auxiliaires de l'administration (au vu et su du mari), emprisonnement des chefs de village, internement, révocation des chefs de canton et annulation des primes de rendement³³.

La brutalité est sans limites. Les percepteurs et commandants de cercle furent impitoyables puisque rémunérés en fonction de leur performance durant les opérations de recouvrement tandis que certains impôts furent payés sous forme de portage administratif par les indigènes³⁴.

- Les finances publiques après les Indépendances

La loi du 20 août 1960 proclame l'indépendance de la République du Sénégal et son retrait de la Fédération du Mali³⁵. C'est la naissance d'un ordre juridique étatique et autonome différent de l'ordre juridique financier colonial.

L'Etat du Sénégal affirme son attachement aux grands principes des finances publiques qui sous-tendent l'organisation des compétences financières. Les articles 1^{er} et 6 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789, cités dans le préambule de la Constitution du Sénégal posent l'égalité et interdisent les distinctions sociales ; le consentement à l'impôt (articles 4 et 13) permet de respecter la liberté (article 4), l'article 12 prohibe l'utilisation de la force publique à des fins personnelles. L'impôt constitue une atteinte volontaire au droit de propriété puisque le citoyen renonce à une partie de ses revenus. Le droit de propriété reste inviolable et sacré en réponse aux prélèvements forcés sous forme de confiscation des biens du contribuable, connus antérieurement (article 17)

Le législateur, disposant de la compétence fiscale, définit donc le statut de l'impôt³⁶. Le principe de la légalité fiscale est repris dans le corpus juridique constitutionnel à l'article 67 de la constitution.

³³ A. TOURE, *Fiscalité indigène et dépenses sociales dans le budget colonial du Sénégal*, *op.cit.*, p.113 ; Ch. DIOUF, *Fiscalité et Domination Coloniale: l'exemple du Sine: 1859-1940*, Université Cheikh Anta Diop de Dakar - Maitrise 2005, in https://www.memoireonline.com/08/09/2635/m_Fiscalite-et-Domination-Coloniale-lexemple-du-Sine-1859-194012.html.

³⁴ Le portage administratif « était destiné à assurer le transport de la personne et des effets de l'administrateur en tournée, du fonctionnaire affecté à un nouveau poste, le transport aussi de colis postaux et autre matériels de service public ». V : J. B. FOSTING, *Le pouvoir fiscal en Afrique, Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique noire francophone*, LGDJ, Paris, 1995, pp.137-139.

³⁵ Loi 60-041 du 20 août 1960 abrogeant toutes les lois et tous les décrets portant transfert de compétence au profit de la Fédération du Mali, J.O.R.S. du 24 août 1960, p. 856.

³⁶ G. JEZE, « Les pouvoirs financiers du Sénat des USA », RDP 1911, p. 5 et s.

Avec l'ordre juridique financier adopté en 1960, les règles financières ne sont pas conçues dans une perspective de domination.

Les prérogatives des autorités financières sont strictement encadrées. Les exonérations fiscales liées au statut social et administratif sont supprimées. Suivant les dispositions de la Constitution du 24 janvier 1959, il est bien consacré « *qu'il n'y a au Sénégal, ni sujet, ni privilège de lieu, de naissance, de personne ou de famille* »³⁷.

Dans un système financier démocratique, les juridictions instituées assurent la police de l'ordre juridique par l'existence d'un contrôle juridictionnel exercé par la Cour suprême³⁸.

IV. Les différentes disciplines du droit des finances publiques

Aux côtés des disciplines fondamentales (A) doivent être mentionnées celles complémentaires (B).

A. Les disciplines fondamentales

Ces disciplines sont rattachées au budget et à la fiscalité qui constituent les deux mamelles des finances publiques.

- Le droit budgétaire

Le droit budgétaire s'intéresse à l'étude des budgets publics. Il appréhende les ressources, les charges ainsi que les règles d'élaboration, d'adoption, d'exécution et de contrôle des budgets des organismes publics.

Il faut signaler que le droit budgétaire des autres organismes publics renferme quelques particularités. On peut citer pour les collectivités territoriales, la règle de l'équilibre réel, le vote du budget avant le 31 mars ou encore la présentation du budget en sections fonctionnement et investissement.

- Le droit fiscal

Le droit fiscal s'intéresse aux règles qui étudient le pouvoir fiscal, ses conditions d'exercice et les problèmes juridiques relatifs à l'impôt³⁹. En d'autres termes, c'est l'ensemble des dispositions juridiques relatives à l'impôt⁴⁰ notamment celles relatives à l'assiette, au taux, au recouvrement et au contentieux des impositions de toutes natures.

³⁷ Article 3 de la Constitution du 7 mars 1963.

³⁸ La Cour suprême du Sénégal créée en 1960 (Ordonnance n° 60-17 du 3 Septembre 1960 portant Cour Suprême du Sénégal JORS n°3434 du 30 Mars 1960, p. 430) a été supprimée en 1992.

³⁹ J. P. MAUBLANC, *Dictionnaire Encyclopédique de Finances publiques*, L. Philip (dir), Economica, 1991, p.674.

⁴⁰ L. TROTABAS et J-M-COTTERT, *Droit fiscal*, Paris, Dalloz, 7^{ème} ed.1992, p.96.

B. Les branches complémentaires

- Le droit de la comptabilité publique

Il s'agit des normes qui dirigent les procédures applicables aux opérations de dépenses et de ressources. Le droit de la comptabilité publique détermine également la responsabilité des agents (ordonnateurs et comptables) chargés d'exécuter le budget. Les règles comptables permettent d'établir une gestion transparente et lisible des fonds publics.

- Le droit des politiques budgétaires

Le droit des politiques budgétaires vise à influencer le comportement des agents économiques (activités de production, de distribution et de consommation des richesses) au moyen du budget. Cette matière renvoie aux politiques économique et sociale ayant des supports budgétaires. C'est le droit communautaire qui fixe les grandes lignes des politiques budgétaires à travers l'Acte Additionnel n°01-2015/CCEG/UEMOA instituant un Pacte de Convergence, de Stabilité, de Croissance et de Solidarité (P.C.S.C.S) adopté le 19 janvier 2015. La discipline repose sur le respect de critères de premier rang et de second rang (Voir le contenu de la loi de finances).