UNIVERSITÉ DU BURUNDI
GRENIER DU SAVOIR DU BURUNDI
Dépôt institutionnel officiel
https://repository.ub.edu.bi

Le contentieux fiscal au Burundi : ses causes et ses remèdes (1977-1986)

Nimpagaritse, Thomas; Sous la direction de : Valère Bizimana

1988
UB, Faculté de Droit
https://repository.ub.edu.bi/handle/123456789/1458

Document téléchargé depuis le **Grenier du Savoir du Burundi** — https://repository.ub.edu.bi

UNIVERSITE DU BURUNDI

Faculté de Droit

LE CONTENTIEUX FISCAL AU BURUNDI : SES CAUSES ET SES REMEDES (1977 - 1986)

par

Thomas NIMPAGARITSE

Sous la direction de :

—Valère BIZIMANA: Directeur

—Cyrille SIGEJEJE : Co-directeur

Mémoire pour licence en Droit

Bujumbura, Août 1988.

A vous Etienne MARONKERO pour l'essentiel de ce que je suis,

A ma soeur Languida NIBOGORA en guise d'encouragement.

Je dédie ce mémoire.

AVANT-PROPOS

Au terme de ce travail, nous nous en voudrions de ne pas remercier toute personne qui, de près ou de loin, a apporté son concours à la réalisation de ce travail.

Nous pensons en premier lieu à tous les professeurs de la Faculté de Droit, pour la formation qu'ils nous ont dispensée.

Nos sincères remerciements vont plus particulièrement à l'endroit de Monsieur Valère BIZIMANA qui n'a ménagé aucun effort pour diriger nos premiers pas de chercheur, sa disponibilité ainsi que sa rigueur scientifique ont fait de ce travail ce qu'il est aujourd'hui.

Notre gratitude s'adresse également au Professeur SIGEJEJE Cyrille qui a bien voulu assurer la co-direction de ce mémoire. La pertinence de ses conseils nous a été d'un très grand intérêt.

Nous remercions aussi le personnel du Département des Impôts pour nous avoir facilité l'accès aux documents et pour leurs suggestions.

Que tous les amis qui ont participé tant moralement que matériellement à l'élaboration de ce travail veuillent recevoir notre profonde reconnaissance. Nous ne citerons personne pour ne pas oublier Messieurs A. BATUNGWANAYO et E. NZITONDA pour la sympathie particulière dont ils n'ont cessé de nous témoigner.

Enfin et surtout - nous aurions dû peut-être commencer par là - que tous nos parents trouvent dans ce travail de mémoire le courronnement de leurs efforts.

L'auteur.

INTRODUCTION GENERALE

"Par un paradoxe incroyable, le droit fiscal... est, dans l'ensemble de nos doctrines juridiques, le parent pauvre, "la cendrillon" dont on ne s'occupe point" (1).

Ces quelques lignes, écrites il y a environ soixante ans par le doyen TROTABAS expriment encore aujourd'hui une inquiétante réalité contre laquelle nous avons voulu réagir par notre apport, si maigre soit-il.

Nous avons constaté que le contentieux fiscal prend de plus en plus d'importance à tel point qu'il nous a semblé opportun d'en déceler les mobiles et peut-être d'en proposer les remèdes dans la mesure du possible.

Notre travail est essentiellement basé sur une enquête que nous avons menée au Département des Impôts. Nous l'avons donc voulu plus pratique et réaliste que théorique ou doctrinal. Cette enquête a consisté non seulement à poser l'une ou l'autre question, aux praticiens quotidiens de l'administration fiscale, mais aussi et surtout elle consiste en une étude approfondie de 516 dossiers en réclamation au sein de cette administration fiscale qui s'étendent sur dix ans et relatifs aux impôts sur le revenu et à la taxe sur les transactions.
Nous nous sommes limités à ces deux impôts puisqu'il aurait été matériellement impossible, le nombre étant très élevé, d'analyser avec toute l'attention voulue tous les dossiers en réclamation de tous les impôts sur une période de dix ans.

Pourquoi dix ans? C'est tout simplement parce que la loi prévoit une prescription du recouvrement des impôts après dix ans à compter de la date d'exécutoire du rôle. Vous comprendrez

---

(1) TROTABAS (M.) cité par BERME (P.), La nature juridique du contentieux de l'imposition, Paris, L.G.D.J. 1972, p.2.

dès lors qu'un contentieux fiscal n'intéresse en rien au delà de cette période, puisque le fisc ne peut plus prétendre au recouvrement d'un impôt prescrit.

Basée essentiellement, comme nous l'avons déjà dit, sur une étude approfondie de 516 dossiers en réclamation, déjà instruits et clôturés par l'administration fiscale, notre enquête a, entre autres été handicapée par le mauvais classement des dossiers, la perte de certaines pièces de dossiers, les réclamations vides de sens, les réclamations en manuscrits illisibles etc. Toutefois, ces difficultés ont pu être surmontées, avec beaucoup de peine certes, par la confrontation de tous les éléments et motivations ayant servi de base à l'imposition contestée d'une part et ceux ayant présidé au fondement de la contestation.
Leur analyse nous a confirmé l'importance que pouvait revêtir le contentieux fiscal comme moyen de défense des contribuables devant protéger leurs intérêts vitaux face à une administration fiscale soucieuse de protéger son image de marque malgré ses nombreux problèmes : difficultés liées à la moralité de ses agents comme partout ailleurs dans toutes les administrations fiscales du monde, au respect scrupuleux des procédures, aux connaissances techniques parfois insuffisantes etc.

Notre travail s'articule sur quatre titres. Ceux-ci sont subdivisés en deux ou plusieurs chapitres.
Après un premier titre consacré à la notion de contentieux fiscal ainsi qu'à un aperçu succint de procédure fiscale contentieuse, le deuxième titre de notre propos traite des causes du contentieux fiscal tirées des motivations des redevables dans leurs réclamations. Certaines causes ne sont pas évoquées par les réclamants soit parce qu'ils en sont les principaux acteurs, soit alors parce qu'elles leur échappent; c'est là l'objet de notre troisième titre. Enfin nous traiterons dans un dernier titre tous les remèdes envisageables quelle que soit leur origine (administration, doctrine, jurisprudence...). Nous terminerons notre travail par une conclusion générale.

TITRE I : LA NOTION DU CONTENTIEUX FISCAL ET BREF APERCU DE LA PROCEDURE FISCALE CONTENTIEUSE.

CHAPITRE I : NOTION DU CONTENTIEUX FISCAL.

Section 1 : Définition.

L'expression "contentieux fiscal" se compose de deux termes qu'il convient d'analyser successivement pour en saisir le sens.

Le mot "contentieux" tout d'abord tire son origine du verbe latin "contendere" qui signifie "mettre aux prises". A ce titre,il évoque les difficultés que soulèvent les rapports entre les parties défendant les intérêts contraires. Pris dans son acception éthymologique il vise à la fois :

- l'ensemble des litiges qui peuvent naître entre sujets de droit, et

- les moyens qui permettent de résoudre ces litiges (2).

Pris dans son acception la plus large il est synonyme de litige.

Le mot "fiscal" vient aussi du mot latin "fiscus" qui signifie éthymologiquement "panier". Ce qui signifierait au sens large "trésor public".

Partant de ce qui précède nous constatons que le contentieux fiscal englobe l'ensemble des litiges et les procédures tant juridictionnelles qu'administratives susceptibles de les résoudre, qui opposent le fisc et les redevables sur n'importe quelle question se rapportant à l'impôt.

Certains auteurs comme GOUR, MOULINIER et TOURNIE définissent le contentieux fiscal comme étant l'ensemble des voies de droit par lesquelles sont réglés les litiges nés de l'activité fiscale (3).

---

(2) BERNE (P.) op.cit., p.6.

(3) GOUR (C.), MOULINIER (J.), TOURNIE (G.), Les grandes décisions de la jurisprudence, droit fiscal, Paris, P.U.F. 1977, p.157.

Ces auteurs s'intéressent moins aux contestations en elles-mêmes qu'aux moyens susceptibles de les régler. Nous sommes de l'avis que, pour un juriste, une étude du contentieux fiscal mettra l'accent non seulement sur la description statique de cette catégorie de conflits mais aussi sur l'ensemble des procédés propres à les résoudre.

Section 2 : Branches du contentieux fiscal.

Le contentieux fiscal comporte plusieurs branches dont il convient de préciser les contours. En effet on est souvent porté à confondre le contentieux de l'imposition et le contentieux fiscal. Celui-là n'est qu'une des branches de celui-ci et ne correspond qu'à un type de manifestation de l'activité fiscale.

§1. Le contentieux de l'imposition.

Les litiges qui se rattachent aux opérations d'assiette et de liquidation de l'impôt et, par conséquent, qui portent sur le principe ou le montant de la dette du contribuable forment le contentieux de l'imposition.

A chaque autre type de litiges correspond une autre branche du contentieux. A défaut d'être la seule branche du contentieux fiscal, le contentieux de l'imposition constitue la catégorie la plus importante de ce dernier. Le principe de l'imposition et la liquidation de l'impôt étant deux aspects essentiels de l'obligation fiscale (4).

---

(4) GOUR (C.), MOULINIER (J.), TOURNIE (G.), op.cit., p.158.

§2. Les autres branches du contentieux fiscal

A. Le contentieux de la répression

Dans sa définition précédemment adoptée, le contentieux fiscal recouvre diverses catégories de litiges parmi lesquelles le contentieux de l'imposition occupe une place non exclusive certes, mais sans doute prédominante.

Certains des contribuables essaient de se soustraire d'une façon ou d'une autre à l'obligation fiscale qui leur incombe. Des sanctions sont prises à leur égard par l'administration fiscale dans un grand nombre de pays ; ce qui, des fois, alimente un contentieux de la répression. Il est donc permis à tout contribuable qui s'estimerait lesé en cette matière, de porter plainte soit parce que la sanction n'est pas fondée, soit parce qu'elle est exagérée.

B. Le contentieux du recouvrement

Le principe est que le paiement de l'impôt reste volontaire; c'est ce que doit attendre, du moins "à priori" le fisc. Comme le dit si bien TROTABAS : "Le paiement volontaire est donc la règle du recouvrement de l'impôt"(5).

Néanmoins si le contribuable n'entend pas faire preuve de bonne volonté, l'administration fiscale se verra obligée d'utiliser les moyens forts, en l'occurrence le "recouvrement forcé".
Dans ce cas, le contribuable tout en admettant le principe et le montant de l'imposition peut contester la régularité d'une poursuite engagée à son encontre, pour le contraindre à se mettre en règle avec le trésor. Dans ce cas précis le litige ne sera pas du domaine du contentieux de l'imposition mais bel et bien de celui du recouvrement.

---

(5) TROTABAS (M.), Finances Publiques, Paris, Dalloz, 4e éd., 1970 n°323.

C. Le contentieux de la responsabilité

Le fisc est susceptible de commettre une faute de nature à engager sa responsabilité civile en raison de dommages causés par ses agents à l'occasion de leur activité (art.260 du C.C.L.III).
En outre, l'administration fiscale ne saurait être épargnée de la rigueur de l'art.258 du C.C.L.III qui stipule que : "tout fait quelconque de l'homme, qui cause à autrui un dommage, oblige celui par la faute duquel il est arrivé à le réparer"(6).
Ces dispositions du C.C. suppléent à la législation fiscale nationale qui reste muette à ce sujet.
Ce problème ne saurait passer sous silence, puisque les intérêts du fisc sont en confrontation avec ceux du redevable. Mais nous ne le signalons qu'à titre indicatif parce qu'à notre sens il relève du droit civil et ne rentre pas "directement" dans le cadre de la présente étude.

Nous tenons à signaler également pour appuyer l'argument ci-haut avancé, qu'au cours de notre enquête nous n'avons pas pu trouver un seul cas de ce genre de contentieux.

D. Le contentieux de l'excès de pouvoir

Ce contentieux porte sur les actes fiscaux réglementaires. Pour la mise en oeuvre de la législation fiscale, l'exécutif peut être amené à prendre des actes fiscaux de nature réglementaire. Ces actes peuvent, le cas échéant, faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir de la part de tout intéressé qui les estimerait illégaux. On pourra dès lors parler du contentieux de l'excès de pouvoir. Les litiges ayant pour base l'excès de pouvoir sont également rares dans la jurisprudence administrative du Burundi.

---

(6) BELLON (R.) et DELFOSSE (P.), Codes et Lois du Burundi, Bruxelles, Larcier 1970, p.83.

CHAPITRE II :- BREF APERCU DE LA PROCEDURE FISCALE CONTENTIEUSE

Tout redevable d'impôt direct qui s'estime lesé en matière fiscale peut réclamer et faire valoir ses griefs. Ce droit reconnu au contribuable de pouvoir réclamer le cas échéant, trouve son fondement dans le principe généralement admis que nul ne peut être imposé au delà des limites fixées par la loi.
A cet effet, la loi fiscale prévoit une procédure spéciale, de caractère mixte, qui comporte successivement et obligatoirement (sous peine de déchéance) un recours administratif et un recours judiciaire (7).

Section 1 : Phase administrative.

D'une façon générale la procédure au niveau de cette phase est déclenchée par la réclamation du redevable qui conteste une imposition mise à sa charge ou qui prétend à une restitution de droits.

§1. La réclamation (conditions requises)

La réclamation est soumise à quelques conditions de fond et de forme que nous allons succintement passer en revue :

A. La réclamation doit émaner de celui qui en a la qualité.

L'art.139 §1 de la loi du 21 septembre 1963 confère le droit d'agir en cas de réclamation non seulement aux redevables, mais aussi à leurs mandataires qui justifient du mandat général ou spécial en vertu duquel ils agissent.

Puisque la réclamation peut engager le réclamant, notamment par le fait qu'elle peut aboutir à l'établissement d'un impôt supplémentaire, il convient alors de refuser aux tiers non porteurs d'un mandat, le droit de réclamer en lieu et place du redevable.

---

(7) BIZIMANA (V), Cours de droit fiscal, (partie manuscrite), Bujumbura, U.B. 1986-1987.

La doctrine ainsi que la jurisprudence assimilent au contribuable :

- l'héritier d'un contribuable décédé, même dans le cas où il aurait accepté la succession sous bénéfice d'inventaire;

- le co-propriétaire d'un immeuble en indivision;

- les avocats régulièrement inscrits au barreau pour leurs clients;

- les personnes à charge desquelles l'impôt mobilier ou l'impôt professionnel a été retenu à la source sont aussi admises à réclamer. Il s'agit en fait d'un droit personnel;

- certaines personnes enfin, qui occupent l'une ou l'autre fonction de nature à conférer ce droit peuvent agir en lieu et place d'une personne morale. Ainsi un Président-directeur général d'une société anonyme peut valablement agir en lieu et place de cette société, pour ne citer que ce seul cas.

Le mandat ne doit pas toujours résulter d'un acte authentique, un simple acte sous seing privé peut suffire, à l'unique condition que cet acte remplisse les conditions de tout mandat conformément aux dispositions légales qui régissent la matière.

B. La réclamation doit être écrite et signée.

La formalité de l'écrit exigée par la loi n'est pas dénuée de toute importance, puisque une réclamation verbale pourrait être à l'origine de plusieurs contestations notamment celles liées à la preuve.

D'autre part toute réclamation doit être signée sous peine d'être considérée comme non valable. La réclamation doit non seulement être signée mais aussi porter la mention des nom, prénom et adresse du réclamant (8).

---

(8) On mentionnera la raison sociale lorsqu'il s'agit d'une société.

La signature n'est pas explicitement exigée par la loi, mais personne n'ignore le danger que présentent les actes non signés et il ne faut jamais perdre de vue qu'en signant un acte les parties s'en approprient l'écriture.

C'est donc à bon droit que l'administration considère comme nulle et non avenue toute réclamation non signée. Toutefois lorsqu'une telle réclamation contient toutes les indications nécessaires quant à l'identité de l'expéditeur, et aux cotisations litigieuses, elle peut être acceptée par l'administration mais seulement sous réserve de régularisations ultérieures.

La recommandation de la lettre à la poste ne reste cependant qu'une précaution facultative et non une prescription légale, qui permettrait au réclamant d'apporter aisément la preuve de l'envoi de sa réclamation, si besoin il y a.

C. La réclamation doit être adressée à l'autorité compétente.

Le réclamant doit s'adresser au Ministre des Finances. Le texte le stipule sans équivoque. En effet l'art.139 §1 de la loi du 21 septembre 1963 est libellé comme suit : "les redevables, ainsi que leurs mandataires qui justifient du mandat général ou spécial en vertu duquel ils agissent, peuvent se pourvoir par écrit en réclamation contre le montant de leur cotisation auprès du Ministre des Finances".

Cette prescription légale est assez souvent omise par les redevables-réclamants. Nous pensons que cela est dû à l'ignorance fiscale du réclamant. Il est courant en effet de voir des réclamants s'adresser ou au vérificateur des impôts qui a établi l'imposition contestée ou au receveur des impôts qui menace d'engager l'action en recouvrement, ou enfin au directeur des impôts au lieu du Ministre des Finances.

La conscience professionnelle ainsi que les instructions internes de l'Administration fiscale ont adopté des tempérament à cette rigueur. Ainsi, selon l'ordre de service n°3 émanant de la direction du Département des Impôts (9), il serait exorbitant que l'ignorance des redevables ait pour conséquence le rejet pur et simple de leurs prétendues réclamations sans qu'ils aient au préalable été mis en garde contre l'erreur de procédure commise. Il importe donc que tout fonctionnaire saisi d'une telle réclamation attire immédiatement et par écrit l'attention des réclamants sur les dispositions formelles régissant les réclamations et recours, et leur signale que toute réclamation doit obligatoirement être adressée au Ministre des Finances pour être prise en considération, lorsqu'il s'agit de l'impôt sur les revenus ou de la T.T.

D. La réclamation doit être motivée.

La loi du 21 septembre 1963 est sans équivoque sur ce point, l'art.139 §2 stipule que : "Pour être recevable, la réclamation doit être motivée".
Nous avons pu constater cependant, au cours de notre enquête menée au Département des Impôts sur les dossiers en réclamation qu'un nombre non négligeable de contribuables contreviennent à cette prescription légale.
Au sens de la disposition précitée, les redevables qui se contentent de contester d'une façon vague et imprécise l'imposition mise à leur charge ne réclament pas valablement. Aussi, l'Administration demandera-t-elle les motifs d'un réclamant qui n'aura exigé que de revoir son imposition d'une façon globale, sans préciser ni les points contestés ni les articles de rôle concernés (10).

---

(9) Voir Annexe I.
(10) Du moins pour les impôts perçus par voie de rôle.

Le rejet s'en suivra si le réclamant s'abstient de produire les éléments de droit et/ou de fait qui sont de nature à préciser ses revendications.

Une réclamation sera donc motivée si elle contient un ou plusieurs arguments de droit et / ou de fait en indiquant clairement les raisons pour lesquelles l'imposition est contestée.

E. La réclamation doit être introduite dans les trois mois.

La demande adressée au Ministre des Finances doit absolument se situer, sous peine de déchéance, dans un délai de trois mois à partir de la date de l'avertissement extrait de rôle.

Cependant un problème d'interprétation au sujet du point de départ du délai de réclamation reste posé. Le terme "date de l'avertissement extrait de rôle" qu'emploie la loi pour désigner le point de départ du délai de réclamation, laisse planer le doute et prête à équivoque pour l'exacte détermination du moment à partir duquel commence à courir ce délai .

L'administration fiscale interprète les termes "date de l'avertissement extrait de rôle" comme étant la date portée par le service des postes sur l'enveloppe contenant l'avertissement extrait de rôle.

A notre sens on devrait compter les délais à partir du jour de la réception de l'avertissement extrait de rôle puisqu'en principe, toute procédure veut que les délais ne commencent à courir qu'à partir de la notification des actes. Par ailleurs, le redevable ne pourrait pas se défendre contre un impôt qu'il ignore (11).

---

(11) KIGALI (I.), Le contrôle fiscale et le contentieux de l'impôt au Burundi, Mémoire pour le D.E.S.S. n°227 "Administration fiscale", Paris, Université Paris IX Dauphine 1987 p.63.

Le problème de déterminer le point de départ des délais n'existe pas pour les impôts non perçus par voie de rôle. La loi ne laisse aucune équivoque puisqu'elle stipule que le délai court à partir de la date du paiement.

Pour ce qui concerne le recours devant la Cour Administrative, comme nous le verrons plus loin, l'art.144 de la loi du 21 septembre 1963 stipule très bien que ce recours doit, sous peine de déchéance, être introduit dans un délai de 6 mois à partir de la notification de la décision à l'intéressé. Là aussi il n'y a pas de problème d'interprétation quant au point de départ de ce délai. C'est en effet le jour où le réclamant sera notifié de la décision de l'administration que commencera à courir ce délai.

Le délai de réclamation est d'ordre public, c'est-à-dire que son expiration comporte déchéance de la réclamation. Le caractère d'ordre public des délais de réclamation signifie qu'ils ne sont susceptibles d'être prolongés ni par l'interruption ni par la suspension (12).

§2. L'instruction des réclamations.

Au sens des art.140 et 141 de la loi du 21 septembre 1963, l'instruction des dossiers est confiée à l'inspecteur des impôts.

Le service chargé du contentieux fiscal est doté de quatre inspecteurs des impôts (13) chargés d'instruire toutes les réclamations. Cet effectif (nous le verrons plus loin) n'est pas du tout suffisant vu le travail qui lui est réservé.

---

(12) KIGALI (I), op.cit., p.63.

(13) Donnée d'une enquête de février 1988.

Après avoir accusé réception au réclamant à l'aide d'une carte postale (14), l'inspecteur des impôts communique la réclamation au vérificateur qui a établi l'impôt contesté. Celui-ci joint des documents se rapportant à l'imposition contestée, le dossier fiscal de l'intéressé et le cas échéant une note succinte exposant des particularités dont il aurait pris connaissance et qui présenteraient une utilité quelconque pour résoudre le litige.

Le dossier ainsi complété est renvoyé sans délais à l'inspecteur des impôts qui le transmet au receveur des impôts aux fins d'y annexer le relevé des cotisations litigieuses et de mentionner la date de délivrance de l'avertissement extrait de rôle ou la date de payement(15) pour déterminer le point de départ du délai de la réclamation.

Le dossier est retourné à l'inspecteur des impôts pour instruction.

Après avoir recueilli tous ces éléments, l'inspecteur des impôts examine avec attention le dossier en relevant le cas échéant d'éventuelles irrégularités de forme et/ou de déchéance dont il pourrait être entâché. Il procède ensuite à un examen de fond du litige en analysant tant les moyens de droit que de fait invoqués dans la réclamation.

Pour s'assurer de la pertinence des questions de fait soulevées, la loi confère à l'inspecteur instructeur une grande liberté et des moyens de contrôle aussi exorbitants que ceux conférés aux vérificateurs des impôts, notamment :

---

(14) Il s'agit de la carte postale modèle 32/136 Annexe IV.
(15) Suivant qu'il s'agit d'impôts enrôlés ou payés au moment de la déclaration.

- l'investigation directe par la consultation des livres et documents du réclamant;

- le droit de faire des enquêtes, d'entendre les tiers et de réclamer des services publics, ainsi que des créanciers et débiteurs du réclamant, tous renseignements utiles.

Les administrations publiques, les autorités judiciaires ainsi que les entreprises publiques et privées ne peuvent en aucun cas opposer à l'administration fiscale le secret professionnel.

La véracité des faits allégués pourra en outre résulter des enquêtes et communications, de la constatation des documents déjà en possession du service ou de ceux joints à la réclamation par le requérant.

De surcroît, si l'inspecteur le juge opportun, il se met en rapport avec le contribuable ou son représentant pour obtenir toutes les explications nécessaires. Au besoin il se déplacera et procédera sur place aux constatations et vérifications souhaitables.

Après avoir rassemblé tous les éléments de fait nécessaires, l'inspecteur aborde les moyens de droit soulevés par le contribuable en s'inspirant, pour les apprécier, de la loi, de la jurisprudence administrative ainsi que de la doctrine.

Enfin, une fois ce travail achevé, l'agent instructeur consigne le résultat de ses recherches dans un rapport circonstancié et conclut en émettant un avis sur la suite que lui paraît devoir comporter la réclamation (16).

---

(16) Information du Département des Impôts.

Ce projet de décision sera ensuite transmis au Directeur des Impôts qui le transmettra ensuite au Ministre des Finances pour approbation ou non.

§3. La décision du Ministre des Finances.

Le Ministre des Finances statue par décision motivée sur les réclamations introduites portant sur l'impôt sur le revenu et la T.T. La décision est notifiée au contribuable par lettre recommandée acheminée par voie postale.

Le législateur n'a pas prévu une forme sacramentelle de cette décision. Il se contente seulement de dire qu'elle doit être motivée.

Nous avons pu constater qu'en pratique la forme de la décision varie selon son contenu. En effet lorsque la réclamation est sanctionnée par un rejet total ou partiel, la décision est toujours motivée. Lorsqu'il s'agit d'un rejet pour cause de forclusion, la réponse contient la disposition légale qui sanctionne le rejet.
En revanche si la décision fait entièrement droit à la réclamation, l'autorité qui a décidé peut ne pas donner les motifs de la réponse. Dans ce cas elle se contente de dire que les motifs de la réclamation ont été reconnus fondés. La décision de l'autorité fiscale diffère par là du jugement, puisque celui-ci doit être motivé quel que soit le contenu de son dispositif.

Pour les mêmes raisons "mutatis mutandis" que la réclamation à laquelle elle répond, la décision doit être écrite et signée par l'autorité compétente.

Le législateur burundais n'a pas voulu, à l'exemple de ses homologues français et belge, donner les délais endéans

lesquels l'autorité doit statuer sur les réclamations des contribuables (17).

Nous constatons avec regret que l'administration se fondant à la fois sur l'insuffisance des moyens tant humains que financiers et profitant de cette faille de la loi fiscale, donne suite à certaines réclamations après un délai excessivement long (18). Cette lenteur fait que beaucoup de réclamations restent sans réponse et font un certain "goulot d'étranglement" de ces dossiers (19).

Pour ce qui est de l'exécution de la décision, nous avons constaté qu'il incombe au Directeur des Impôts de faire des régularisations nécessaires. C'est du moins la formule qu'on retrouve à la fin des décisions statuant sur les réclamations. Nous lisons également la formule : "Les régularisations nécessaires seront effectuées incessament à l'intervention du Directeur du Département des Impôts", dans le formulaire de la lettre-réponse proposé par l'ordre de service n°3 (20).

---

(17) Une récente note de service est venue combler cette lacune voir Annexe III.

(18) Ces délais ont pu aller jusqu'à neuf ans.

(19) Nous avons appris en effet que dans un rapport de contrôle du Département des Impôts établi à ce sujet par l'inspection générale des Finances en date du 6 février 1987 qu'il y a 603 dossiers en souffrance, c'est-à-dire non encore traités à la date de la confection dudit rapport.

Ce chiffre a été refuté par la direction du département des impôts dans une note adressée au Ministre des Finances en date du 19 mars 1987. Le chiffre avancé par le département des impôts lui-même n'est pas moins parlant: 334 dossiers en réclamation dont le plus ancien date de 1979 seraient réellement en suspens (information du Département des Impôts). Toutefois d'autres dossiers ne figurant pas dans ce rapport sont encore plus anciens, il s'agit des dossiers relatifs à la remise grâcieuse dont la loi est toujours suspendue depuis le 22 janvier 1980 par la lettre du Président de la République (voir Annexe II).

(20) Voir Annexe I.

Il convient de signaler, à titre indicatif et avant de parler du contentieux fiscal dans sa phase judiciaire, le droit reconnu au réclamant de pouvoir se désister en cours de réclamation prévu par la loi.

Sur leur demande expresse, l'autorité compétente donne acte aux réclamants de leurs désistements.
Cette formalité est essentielle. Il est en effet de jurisprudence constante qu'un recours reprenant les griefs ayant fait l'objet d'un désistement dont il a été donné acte au redevable, doit être considéré comme nul et non avenu.

Section II : Phase judiciaire.

§1. La cour administrative.

L'art.143 de la loi du 21 septembre 1963 stipule que les décisions administratives peuvent faire l'objet d'un recours devant la Cour d'Appel.

L'art.144 de cette même loi précise quant à lui, que ce recours doit, sous peine de déchéance, être introduit dans un délai de 6 mois à partir de la notification de la décision à l'intéressé. Ces dispositions donnent compétence à la Cour d'Appel. Mais avec la promulgation en 1987 du nouveau Code de l'organisation et de la compétence judiciaire qui porte - entre autres nouveautés - création de la cour administrative, les recours en matière fiscale sont de la compétence de cette cour. Il est clairement stipulé sous l'art.92 (d) que : "... les juridictions administratives connaissent : - des recours contre les ordonnances rendues par le Ministre des Finances en matière fiscale et douanière".

A ce niveau de recours, les règles applicables en matière civile s'appliquent "mutatis mutandis" en matière fiscale. Cependant une particularité essentielle reste à signaler : il s'agit de l'absence d'appel.

Cette procédure déroge donc au principe du double degré de juridiction qui régit notre droit judiciaire. Cela ne favorise en rien le redevable-réclamant.

Comme nous l'avons déjà vu et en vertu de la décision préalable, un juge administratif ne peut normalement être saisi que s'il existe déjà une décision préalable de l'administration. Mais encore faut-il que cette décision soit contraire aux prétentions du requérant.

La cour administrative est une juridiction de premier et de dernier ressort. La loi (21) lui confie la mission de connaître des décisions de l'administration, non pas en tant que deuxième instance, mais en tant que juridiction ayant entre autres compétences, celle de juger de l'application correcte des lois fiscales (22).

A. Qui peut valablement introduire le recours?

En principe ce droit est personnel et doit être exercé par le redevable lui-même. Cependant certaines personnes peuvent être fondées et qualifiées à introduire un recours devant la cour administrative contre une décision de l'administration.

---

(21) Code de l'organisation et de la compétence judiciaire art.92 (d).

(22) Lors de notre enquête menée au Département des Impôts nous avons pu constater que seulement 25 contribuables ont déjà interjeté un recours à la Cour d'Appel jadis compétente pour statuer sur les décisions de l'administration en matière fiscale.

Tels sont notamment le mandataire, les héritiers ou ayants droit, le failli (23), le curateur de faillite... Par contre l'interdit légal et l'incapable ne sont pas admis à interjeter un tel recours. Quid du créancier du redevable négligeant? Cette question est discutée mais à notre sens rien n'empêche à ce que le créancier soit admis à interjeter un tel recours par application notamment de l'art.64 du C.C.L. III.

B. La citation.

La loi fiscale n'indique pas la procédure à suivre pour introduire le recours devant la cour administrative. Celle-ci peut donc être saisie dans les conditions prescrites par la loi pour toute assignation en premier ressort.

La loi ne précise pas non plus si le recours doit être motivé. La motivation n'est donc pas requise et cela se comprend parce que la procédure d'instruction de l'administration est secrète. Le contribuable ne pourra invoquer les motifs sérieux que lorsqu'il aura pris connaissance du dossier administratif. Il lui suffira, par prudence, de se référer aux motifs de sa réclamation (24).

Une autre particularité non moins importante est que l'administration n'est pas admise à saisir la cour administrative. En effet, il serait aberrant d'attaquer sa propre décision. Par voie de conséquence, elle ne peut pas formuler des demandes reconventionnelles tendant à l'annulation ou à la réformation de la décision qu'elle a prise sur la réclamation initiale.

---

(23) La jurisprudence admet que la déclaration de faillite n'ait pas pour effet de supprimer la qualité de redevable dans le chef du failli, voir ROGER F.C. GREGOIRE, Les réclamations et recours judiciaires contre les impôts sur les revenus au Congo, au Ruanda et en Urundi, avril 1960, p.52.

(24) BIZIMANA, (V.), op.cit., 1986-1987.

Sur le point de savoir si la cour administrative a compétence pour vérifier si la réclamation a été régulièrement introduite auprès du Ministre des Finances alors que celui-ci a passé outre et a statué quant au fond du litige, la jurisprudence considère que l'irrégularité est couverte par l'acceptation du Ministre des Finances. Puisque celui-ci a statué quant au fond et qu'en raison du caractère spécial du pouvoir juridictionnel, la cour administrative ne peut aggraver la situation du contribuable. La cour ne peut donc opposer une fin de non-recevoir à une telle réclamation. (25)

§2. Le pourvoi en cassation.

Le pourvoi en cassation est la seule voie de recours (26) ouverte contre les arrêts rendus sur le contentieux fiscal par la cour administrative. Il est ouvert contrairement au premier recours tant au contribuable qu'à l'administration.

Pour ce qui est de la procédure suivie devant la Chambre de cassation de la Cour Suprême, l'art.145 de la loi du 21 septembre 1963 renvoie aux dispositions légales régissant la matière. Aujourd'hui cette matière est régit par le Décret-Loi n°1/51 du 23 juillet 1980 (27).

Nous avons constaté que la quasi-totalité des litiges en matière de contestations fiscales est tranchée au niveau de l'administration fiscale. Ainsi les contribuables qui saisissent la cour administrative sont relativement peu nombreux.

---

(25) ROGER F.C. GREGOIRE, op.cit., p.155.
(26) Il s'agit d'un recours extraordinaire.
(27) Décret-Loi n°1/51 du 23 juillet 1980, B.O.B. n°10/80 p.301.

Ceux qui se pourvoient en cassation sont encore plus rares (28).

Cette attitude de ne pas saisir les juridictions adoptée par les contribuables est à notre sens due d'une part à l'ignorance de la phase judiciaire de la procédure fiscale contentieuse et d'autre part à l'incompatibilité existant entre la longueur de la procédure judiciaire et la rapidité des affaires. On peut même penser que la raison de cette méfiance serait le fait que le recours à une procédure judiciaire ne suspend pas l'exigibilité de l'impôt et de ses accessoires.

---

(28) Rappelons à ce sujet que seulement 25 contribuables ont déjà interjeté un recours à la Cour d'Appel jadis compétente pour statuer sur les décisions de l'administration en matière fiscale. Parmi ceux-là seul Monsieur NGENDANKAZI Michel s'est déjà pourvu en cassation contre l'arrêt R.C.A. 2029. Ce dossier est toujours en cours.
L'administration fiscale pour sa part s'est déjà pourvue en cassation une seule fois contre l'arrêt R.C.A. 1931 rendu par la Cour d'Appel de Bujumbura en date du 1er août 1986, en cause Monsieur SIMBARE Jean-Baptiste contre l'Etat du Burundi. Cet arrêt a été effectivement cassé et il y a eu renvoi devant la cour administrative.

TITRE II : LES CAUSES DU CONTENTIEUX FISCAL TIREES DES MOTIVATIONS DES REDEVABLES-RECLAMANTS

CHAPITRE I : L'ERREUR EN MATIERE FISCALE

Section 1 : Généralités.

L'erreur en matière fiscale peut être commise ou bien par le redevable lui-même ou alors par l'administration fiscale. Dans l'ensemble, nous avons constaté que l'administration commet beaucoup plus d'erreurs que les redevables. Est-ce dû au fait que chaque vérificateur est souvent chargé de vérifier plusieurs dossiers en un laps de temps relativement court, et que le redevable peut consacrer plus de temps au contrôle de ses pièces?

Nous dinstinguons les erreurs de droit des erreurs de fait qu'on appelle également erreurs matérielles.
"L'erreur matérielle consiste en une erreur de calcul, une erreur de plume ou une autre erreur grossière indépendante de l'appréciation juridique de l'imposabilité du contribuable ou de la détermination des bases imposables".

Alors que "l'erreur de droit procède d'une intervention de la volonté et de l'intelligence, l'erreur matérielle s'analyse en une erreur de fait, commise par inadvertance; elle s'oppose directement à l'erreur de droit, soit donc à celle qui est née d'une fausse opinion du fonctionnaire-taxateur, ou du redevable, au sujet du principe ou du calcul de l'impôt"(29)

---

(29) ROGER F.C. GREGOIRE, op.cit., pp.90-91.

Certains redevables justifient les erreurs de droit qu'ils commettent par l'ignorance fiscale. Nous pensons que nul ne peut se prévaloir de son ignorance de la loi fiscale pour se soustraire à son application. La maxime : "nemo censentur ignorare legem..." loin d'être dénuée de tout intérêt, est plutôt indispensable au droit fiscal pour éviter qu'un redevable n'échappe au paiement d'un impôt en invoquant son ignorance de la loi fiscale comme nous le verrons dans le chapitre suivant.
D'une façon générale, la connaissance parfaite de la loi n'est pas une condition de son application.

Nul accord ne peut couvrir l'erreur. Elle peut être opposée et même soulevée d'office à tous les degrés de juridiction.

Un juge fiscal qui, pour quelque motif que ce soit, permet au fisc de prélever plus que ce que le législateur prévoit, manque à sa mission qui est celle d'appliquer la loi.

La distinction entre l'erreur matérielle et l'erreur de droit n'est pas toujours aisée. Ainsi nous verrons que certains points peuvent apparaître à la fois sous la rubrique des erreurs de fait et/ sous celle des erreurs de droit. La considération des pertes professionnelles de même que la déduction des charges déductibles sont notamment les points pouvant être rangés sous l'une ou sous l'autre des deux rubriques susmentionnées.

En effet par inadvertance, le vérificateur qui procède à un contrôle fiscal peut ne pas constater que le contribuable a omis de déduire les charges déductibles ou de considérer les pertes professionnelles. C'est là une simple erreur de fait puisque l'agent-taxateur ne nie aucunement la déductibilité de ces charges ou la considération de ces pertes.

Le vérificateur des impôts peut ensuite contester le caractère professionnel de ces pertes ou encore le principe même de la déductibilité de ces charges. C'est là une question de droit qui engage toute une procédure pour que le redevable et le vérificateur des impôts se mettent d'accord sur ce point.

Enfin le vérificateur peut admettre le principe de la déductibilité des charges et le caractère professionnel des pertes mais en contestant la véracité du montant de ces pertes et charges. Le problème ainsi posé relève de la preuve.

Section 2 : Erreur de fait.

L'erreur de fait ou encore l'erreur matérielle consiste, comme nous l'avons déjà souligné, en une erreur de calcul, une erreur de plume, une erreur de frappe ou toute erreur qu'on pourrait s'imaginer, pourvu qu'elle soit manifestement grossière.

Ce genre d'erreur porte principalement sur la période imposable et sur le redevable. L'erreur de fait peut ensuite engendrer la double imposition ou encore l'imposition sur une perte au lieu de l'être sur un revenu, un bénéfice.

L'objet de ce paragraphe est donc celui de passer en revue ces différents aspects sous lesquels se manifeste le plus souvent l'erreur de fait.

§1. Erreur sur la période imposable.

Le facteur "temps" est un élément essentiel en matière d'impôt sur le revenu. Celui-ci touche une matière imposable qui se manifeste d'une façon continue, contrairement à la matière imposable occasionnelle, accidentelle, qui ne perdure pas dans le temps.

Il faut toujours éviter de confondre la période imposable et l'exercice fiscal. En principe la période imposable coïncide avec l'année qui précède celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition. Ainsi les revenus recueillis pendant l'année 1986 sont en principe imposables en 1987 et font partie de l'exercice fiscal 1987. Dans certains cas, cette période, en principe d'une année, peut être inférieure ou supérieure à une année, notamment lorsqu'une société est constituée ou une activité professionnelle commencée au cours d'une année. La période imposable est l'année de la réalisation ou de la perception des revenus et l'exercice fiscal l'année (généralement celle qui suit) au cours de laquelle le pouvoir taxateur établit et enrôle l'impôt.

L'erreur que nous avons rencontrée le plus souvent sur la période imposable porte sur l'impôt sur le revenu locatif pour la période exonérée par la loi, ou pendant la période au cours de laquelle le réclamant, ici le propriétaire, occupe lui-même et/ou sa famille l'immeuble imposé.

Le texte de base qui consacre l'Impôt sur les Revenus Locatifs (IRL) est l'art.4 de la loi du 21 septembre 1963 qui stipule que : "Sont imposables les revenus provenant de la location de bâtiments et de terrains situés au Burundi..."(30).

A. Cas du propriétaire occupant son immeuble.

Il ne serait pas juste d'imposer le revenu locatif d'un individu qui ne perçoit pas de loyer sur sa maison qu'il occupe, à moins qu'il ne bénéficie des indemnités de logement tenant lieu de loyer.

---

(30) L'art.4 de la loi du 21 septembre 1963, BOB n°12 bis/63 p.399.

En effet le législateur assimile à des revenus locatifs les indemnités de logement accordées à des rémunérés occupant leurs propres habitations (31). Nous pouvons citer, à titre d'exemple, le cas de certains mandataires politiques qui bénéficient d'un logement en nature. Tant qu'un mandataire politique est logée dans une maison de l'Etat, il peut faire louer sa propre maison et sera imposé sur les loyers perçus.
Mais, au lieu d'agir ainsi, le mandataire peut préférer rester dans sa propre maison et recevoir en contrepartie les indemnités de logement. Cette opération s'analyse comme si l'Etat avait loué la maison du mandataire politique pour l'y loger et c'est la raison pour laquelle le législateur soumet à l'I.R.L. de telles indemnités de logement qui sont d'ailleurs fixées en fonction des loyers pratiqués dans la localité pour des maisons correspondant à leur standing.

Par contre, notre législateur ne soumet pas à l'I.R.L. les indemnités de logement n'ayant pas comme critère de base les taux de loyers en vigueur, par exemple celles accordées par certains employeurs ne correspondant pas aux taux de loyers pour le standing de leurs agents.

B. Cas des exonérations

Une autre erreur qui arrive souvent concerne l'imposition sur une période exonérée soit que le vérificateur ignore que l'immeuble bénéficie encore de l'exonération (cas des immeubles neufs), soit encore qu'il se trompe sur la date du transfert de l'immeuble entre le nouveau propriétaire exonéré et l'ancien propriétaire ne bénéficiant d'aucune exonération.

---

(31) L'art.4 al.2 de la loi du 21 septembre 1963, BOB n°12bis/63 p.400.

C. Quid de l'interruption de locations?

Le vérificateur peut également se tromper et établir un impôt sur le revenu locatif pour la période qui précède la location. Après la rupture du contrat de bail, il peut se passer un moment plus ou moins long sans que l'immeuble soit loué. Cette interruption n'est pas toujours tenue en compte par les vérificateurs, même lorsque le redevable aurait pris soin de le communiquer à l'administration fiscale.

Certains contribuables se plaignent également contre les impôts établis sur les revenus de l'immeuble qui ne leur appartiennent plus. Ceci est dû au fait que certains contribuables n'observent pas la prescription de l'art.137 §2 qui dispose que : "En cas de cession totale ou partielle d'une activité imposable, le cédant est tenu, dans les dix jours de ladite cession, d'aviser le département des impôts de l'identité du cessionnaire ainsi que des conditions et du prix de la cession".

Nous avons constaté que plusieurs surimpositions sont dues à l'esprit qui anime certains vérificateurs des impôts d'exiger le plus possible d'impôt quitte à ce que le redevable puisse se pourvoir en réclamation le cas échéant, contre cette imposition. Ils oublient par là que cette possibilité n'est pas connue de tout le monde.

Le vérificateur des impôts peut, tout comme le redevable dans sa déclaration, oublier l'exonération qui porte sur les immeubles nouvellement construits pendant deux années qui suivent celle de leur achèvement et quatre années au plus (32). Le Ministre des Finances détermine, par ordonnance, la durée d'exemption accordée à chaque catégorie d'immeubles bâtis, producteurs des revenus locatifs, suivant l'usage auquel il est destiné.

---

(32) Art.4, 3° du Décret-Loi n°1/19 du 10 juillet 1978, BOB n°9/78, p.32

En vertu de l'art.1 de l'Ordonnance Ministérielle (O.M.) n°540/175 du 24 août 1978 la durée d'exemption pour les locations d'immeubles construits après le 1er janvier 1978 est fixée comme suit :

a) trois années qui suivent l'année de leur achèvement s'ils sont principalement destinés à un usage d'habitation;

b) quatre années qui suivent l'année de leur achèvement s'ils sont destinés principalement à un usage industriel ou artisanal;

c) deux années qui suivent l'année de leur achèvement s'ils sont destinés à un usage autre que ceux définis ci-dessus.

Les maisons construites avant le 1/1/1978 restent soumises à la loi en vigueur avant ce Décret-Loi (D-L), c'est-à-dire l'art.12 (7°) de la loi du 21 septembre 1963 qui prévoit, dans tous les cas, l'exonération de deux années qui suivent l'année de l'achèvement de l'immeuble concerné.

L'interprétation de cette disposition a déjà fait objet de plusieurs contestations. En effet bon nombre de redevables tendent à donner une interprétation trop large, voire même erronée aux termes "nouvellement construit". Il est d'usage de faire des retouches ou même des transformations surtout pour les immeubles acquis pour les adapter au goût, à l'agréement ou à la convenance du nouvel acquéreur, ou pour toute autre raison. L'administration fiscale ne peut aucunement admettre que ces travaux de transformation, pour quelque motif que ce soit, soient suivis d'une période d'exonération telle que prévue par la loi. En effet l'article précité parle des immeubles nouvellement construits et non des transformations (33).

---

(33) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°4169.

D'autres cas se présentent lorsque le vérificateur impose les bénéfices d'une activité donnée, alors que l'activité n'a pas été exercée pendant toute la période pour des raisons de force majeure tels la maladie, le vol, l'incendie... ou encore la faillite.

Il y a imposition par erreur lorsque le vérificateur établit un impôt alors que l'administration fiscale avait été mise au courant de l'arrêt de l'activité imposée. Si le redevable ne l'a pas régulièrement signifié, la faute lui revient.

Nous pouvons ranger parmi les erreurs sur la période d'imposition l'établissement d'un impôt sur les soi-disant bénéfices d'une société qui, après avoir liquidé toute sa dette fiscale a déclaré sa fermeture. Ou alors l'établissement d'un impôt sur véhicule, lorsqu'il a été régulièrement signifié que le véhicule est mis hors usage. Cette signification est matérialisée entre autres choses par la remise des deux plaques.

La Cour d'Appel de Gand a jugé dans ce sens qu'il y avait erreur matérielle dans le chef du contrôleur-taxateur qui, ayant été mis au courant, un mois avant l'établissement de la cotisation, de la cessation de l'activité professionnelle du contribuable, enrôle néanmoins l'impôt professionnel dans son chef (34).

§2. Erreur sur le redevable.

Les erreurs sur le redevable d'impôts arrivent plus souvent qu'on ne peut le penser.
Notamment, l'administration fiscale peut se tromper sur deux redevables en prenant l'un pour l'autre. La raison en est que les deux redevables sont homologues et/ou patronymes pour les personnes physiques, soit parce qu'ils ont des raisons sociales en abréviations semblables ou proches pour les personnes morales.

---

(34) Gand, 4 mars 1953 cité par FEYE (M.) et CARDYN (C.), Procédure fiscale contentieuse, Bruxelles, Ets Emile Bruyland 1958, p.33.

Pour ne donner qu'un seul exemple, le cas du dossier n°4489 en témoigne à suffisance. Le redevable qui est une personne morale réclame contre l'établissement à sa charge d'un impôt sur le revenu locatif devant être à charge d'une autre personne morale. Les deux personnes morales ont des raisons sociales en abréviations semblables mais elles ne sont pas situées dans les mêmes localités (35).

Plusieurs redevables évoquent ce genre d'erreur dès qu'ils voient un avertissement extrait de rôle portant un montant largement supérieur et non conforme à celui qui résulterait de leurs déclarations. Ce qui n'est pas toujours le cas puisque cela peut avoir comme base une autre erreur.

Il peut également y avoir une erreur sur le redevable lorsqu'il a été désigné un mandataire pour le paiement des impôts à charge du mandant. Ainsi le vérificateur prendra le mandataire à la place du mandant et dressera une note d'imposition à sa charge ou à charge des deux. Le mandataire sera donc, dans ce cas, admis à se pourvoir en réclamation contre cet impôt mis indûment à sa charge.

Une autre possibilité de pouvoir commettre une telle erreur se présente lorsque une maison de commerce est donnée en location à un exploitant autre que le propriétaire. Ce dernier sera soumis à l'impôt sur le revenu locatif perçu du chef du bail mais ne sera pas imposé sur les bénéfices réalisés par l'exploitant. Celui-ci doit supporter ces impôts sur le résultat puisque il agit pour son propre compte.
Le réclamant du dossier n°4463 s'est ainsi pourvu en réclamation contre un montant porté sur sa fiche C.C.P. alors qu'il devrait être à charge d'un exploitant (36).

---

(35) Voir Département des Impôts dossier-réclamation n°4489.
(36) Voir Département des Impôts dossier-réclamation n°4463.

L'erreur peut en outre porter sur le fait d'imposer un agent ou un gérant d'une société sur les bénéfices réalisés dans une agence ou dans une société dont la gestion lui revient. Il ne pourra en aucun cas supporter cette imposition puisqu'il agit pour le compte de la société. De tels cas se sont déjà produits notamment avec le réclamant du dossier n°4011 qui conteste sa qualité de commerçant et affirme n'être qu'un gérant d'une société (agence de GITEGA) (37). Un autre cas est celui du réclamant du dossier n°4091 qui conteste le fait d'être imposé comme l'associé de son patron alors qu'il n'est que simple employé (38).

§3. Double imposition par erreur.

Il y a double imposition quand une même matière imposable (revenu, bien, acte ou fait juridique) pendant la même période, est assujettie deux ou plusieurs fois à des impôts identiques ou similaires, au nom d'un même contribuable ou de contribuables différents, soit par les divers pouvoirs taxateurs d'un même pays, soit par des pays différents.
On distingue ainsi la double imposition locale ou interne qui consiste dans la superposition d'impôts au sein d'un même Etat, et la double imposition internationale, c'est-à-dire la perception concurrente d'un impôt par deux Etats sur la même matière imposable (39).

La double imposition peut des fois provenir des erreurs que nous avons déjà relevées. Notamment, l'erreur sur le redevable peut être à l'origine d'une double imposition. En effet

---

(37) Voir Département des Impôts dossier-réclamation n°4011.

(38) Voir Département des Impôts dossier-réclamation n°4091.

(39) LOECKX (F.), VAN DIOMANT (R.), NEYENS (G.), Eléments de la science des impôts, Ministère des Finances, administration des contributions directes, Tome II, 3e éd. 1971, p.445.

lorsqu'un redevable est déjà imposé et qu'au lieu d'imposer le redevable réel on réimpose par erreur le premier. Celui-ci sera admis à réclamer contre ce double emploi.

La double imposition peut toucher deux contribuables, par exemple une société et ses actionnaires lorsque cette société distribue les dividendes, revenus de parts des associés non actifs... En effet, ces revenus, en tant que revenus de la société ne sont taxables qu'une seule fois à l'impôt professionnel; lors de leur distribution ils deviennent revenus dans le chef des bénéficiaires et sont comme tels soumis à l'impôt mobilier.
Il n'y a donc pas double imposition dans le chef du même redevable ou bénéficiaire. Il y a une imposition en tant que revenu de la société (impôt professionnel) et une imposition en tant que revenu du bénéficiaire actionnaire ou associé non actif (impôt mobilier). C'est ce qu'on appelle la double imposition économique des revenus par opposition à la double imposition juridique qui suppose elle, selon les termes même de l'art.59, 1) de la loi du 21 septembre 1963 "La double imposition d'un même revenu dans le chef d'un même redevable"(40).

La société doit retenir l'impôt dû par chacun des actionnaires sur des dividendes parce que la loi, en l'occurrence l'art.24 de la loi du 21 septembre 1963 l'y oblige. Sinon elle est responsable des conséquences de ce manquement.

En matière d'impôt sur le revenu locatif, la double imposition est souvent due au fait que le propriétaire de l'immeuble change de résidence et habite dans une autre ville que celle où se trouve l'immeuble. Il fait sa déclaration

---

(40) BIZIMANA (V.), op.cit.,(partie stencilée) p.62.

dans le ressort de l'administration de cette nouvelle résidence qui l'impose mais n'avise pas le ressort de la situation de l'immeuble que sa déclaration est déjà rentrée. Par routine, le vérificateur de l'ancienne résidence, c'est-à-dire celui de la situation de l'immeuble, l'impose à son tour et la double imposition naît de cette manière.

Ainsi, un redevable ayant une maison à GITEGA a toujours souscrit régulièrement une déclaration de ses revenus locatifs auprès du vérificateur du ressort de GITEGA. Pour une raison ou une autre, ledit contribuable déménage pour BUJUMBURA où il souscrit sa déclaration et paie l'impôt sur le revenu locatif qui est établi à sa charge. Il n'a pas cru opportun de devoir informer le service de GITEGA parce que plusieurs redevables croient et à juste titre que l'administration fiscale est unique puisque tous les impôts sont enrôlés au même endroit, c'est-à-dire à BUJUMBURA. Dans cette hypothèse il n'est pas du tout rare de voir le vérificateur de GITEGA établir une imposition d'office avec un accroissement après la période légale prévue pour le dépôt de la déclaration (41).

La double imposition peut ensuite provenir (mais c'est plutôt rare) de la faute du redevable lui-même. En effet, par inattention il est déjà arrivé qu'un agent d'une société établisse une déclaration et l'envoie à l'administration fiscale pendant qu'un autre agent l'a déjà établi avant. L'administration peut ne pas remarquer cette erreur et faire enrôler à son tour une double imposition.

Enfin signalons que nous avons relevé des cas où les redevables se pourvoient en réclamation contre une triple imposition. Tel a été le cas avec le réclamant du dossier

---

(41) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°4347.

n°3860 (42), celui du dossier n°3849 (43) ainsi que celui du dossier n°4084 (44), pour ne citer que ces trois cas. Nous avons même enregistré une réclamation contre une quadriple imposition, il s'agit de celle qui se trouve dans le dossier n°3873 (45).

§4. Imposition sur une perte.

Il existe beaucoup de cas où le vérificateur des impôts impose sur une perte en la prenant pour un bénéfice. Dans ce cas un dégrèvement d'office suffira pour y remédier.

L'erreur peut provenir de la déclaration du redevable. Ainsi lorsque celui-ci marque par inattention la perte à l'endroit réservé au bénéfice, le vérificateur des impôts va imposer ce "bénéfice" qui n'en est pas un. Le contribuable devra donc réclamer contre sa propre déclaration. Il devra notamment prouver l'erreur de plume, d'inadvertance... pour pouvoir bénéficier d'un dégrèvement d'office.

Imposition en cas de perte

Pour les personnes morales, la loi prévoit un impôt minimal de 1% du chiffre d'affaires notamment en cas de perte (46). Contrairement au cas précédent, cette imposition ne porte pas sur le montant de la dette mais sur le chiffre d'affaires.
Nous pensons que l'imposition minimale de 1% n'est pas une solution équitable, dans la mesure où le produit de ce taux apparemment faible peut être énorme. En effet le chiffre

---

(42) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°3860.
(43) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°3849.
(44) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°4084.
(45) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°3873.
(46) Art.6 de la loi n°1/194 du 20 août 1975 BOB n°12/75 p.439.

d'affaires d'une société ne peut pas, à notre sens, servir de thermomètre de la capacité contributive de cette personne morale.
La raison en est qu'une société peut avoir des affaires qui vont bon train, en l'occurrence des entrées et des sorties très rapides, ce qui accroît le chiffre d'affaires.
Néanmoins, si la marge bénéficiaire est moindre, la capacité contributive n'en sera pas pour autant accrue, ou du moins dans les mêmes proportions.

Les erreurs de fait sont multiples et variées. Elles ont cependant de commun le fait d'être difficilement explicables par autre chose que l'inattention.

A la fin de cette section il convient de signaler qu'il serait hasardeux de prétendre donner tous les cas d'erreurs matérielles, nous avons seulement donné les plus fréquemment rencontrées au cours de notre enquête.

Nous pouvons citer d'autres cas notamment celui d'erreur de calcul : un chiffre de moins ou de plus dans un montant peut avoir de lourdes conséquences et créer une différence énorme.

Section 3 : Erreur de droit.

L'erreur de droit, comme nous l'avons déjà dit est une erreur qui porte sur l'appréciation juridique de l'imposabilité du contribuable ou de la détermination des bases imposables. Elle diffère par là de l'erreur de fait où n'intervient ni la volonté ni l'intelligence.

Encore une fois, les cas où ces erreurs de droit se présentent sont multiples, nous n'allons développer que les plus fréquents. Ainsi, l'erreur commise par l'administration fiscale en imposant d'office alors qu'il y avait eu déclaration régulière, est une erreur de droit, tout comme les divergences de vue dans l'interprétation des lois fiscales (46).

§1. La considération des charges déductibles.

La réintégration dans les bénéfices ou la non-considération des charges déductibles par l'agent-taxateur pour des raisons de droit a suscité beaucoup de réclamations. Une telle motivation a représenté à elle seule 18% du nombre des réclamations se trouvant dans les dossiers consultés. Elle est donc d'une grande importance.
Nous allons passer en revue les quelques charges les plus fréquemment contestées.

Quelles sont les charges déductibles visées?

1. Définition

Les dépenses ou charges déductibles sont toutes celles que le contribuable justifie avoir faites ou supportées pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables.

---

(46) ROGER, F.C. GREGOIRE, op.cit., p.91.

Trois éléments ressortissent de cette définition :

- Il appartient au redevable de l'impôt d'apporter la preuve de l'existence, du moment et de la nature des charges déductibles.

- Sont considérées comme ayant été faites ou supportées pendant la période imposable : les dépenses ou charges qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et qui ont été comptabilisées comme telles (47) pour les contribuables tenant une comptabilité régulière.

- Les dépenses doivent être faites en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables; c'est-à-dire le revenu professionnel pour ce qui est de l'impôt professionnel, et le revenu locatif pour ce qui est de l'impôt sur le revenu locatif.

Nous allons analyser ces charges déductibles suivant qu'il s'agit de l'impôt sur le revenu locatif ou qu'il s'agit de l'impôt professionnel, puisqu'il nous a semblé que ce sont ces deux impôts qui necessitent le plus souvent la déduction des charges déductibles.
On parlera selon les cas des charges professionnelles déductibles lorsqu'il s'agit d'un impôt professionnel, et des charges déductibles tout court lorsqu'il s'agit de l'impôt sur le revenu locatif.

2. Charges déductibles en matière d'impôt professionnel.

L'art.43 de la loi du 21 septembre 1963 énumère une série de charges professionnelles. Cette énumération n'est qu'exemplative et non limitative. En effet toutes les charges professionnelles peuvent être déduites des bénéfices imposables, même si elles ne figurent pas dans cet article.

---

(47) TIBERGHIEN (A), Manuel de droit fiscal, Bruxelles, Ed. Samson 1971, pp.58-59.

Cette souplesse de la loi a justifié bon nombre de réclamations. Nous n'allons pas comme les cas précédents en relever plusieurs; nous allons seulement nous contenter des cas qui, plus fréquemment que les autres, reviennent dans les réclamations des contribuables.

a. Les frais du Conseil d'Administration.

Des redevables ont toujours essayé de déduire de leur revenu imposable des frais du Conseil d'Administration en invoquant aussi bien des raisons de fait que celles de droit. Les réclamations de ce genre sont souvent vaines et ne trouvent pas satisfaction. L'administration fiscale invoque l'art.46 (4°) de la loi du 21 septembre 1963 qui est du reste suffisamment clair à ce sujet, pour motiver son rejet. Il stipule en effet que : "Ne sont pas déductibles des revenus imposables : les tantièmes, jetons de présence et autres sommes allouées dans les sociétés par actions aux membres du Conseil d'Administration."

Cette rigidité du législateur burundais trouve son origine dans les objections soulevées au Conseil Colonial lors de la discussion du texte original. L'on fit observer que les tantièmes et jetons de présence ne pouvaient être considérés ni comme frais généraux, ni comme rémunérations, qui doivent tous être comptabilisés avant bilan, mais qu'ils constituent incontestablement une distribution de bénéfices et qu'on pouvait craindre que certaines sociétés n'abusent de cette liberté pour distribuer tous leurs bénéfices sous ces formes (48).

Qu'en est-il en pratique?

Malgré cette rigidité de la loi et avec toute sa clarté, les redevables ont continué à se pourvoir en réclamation. Pourtant les personnes morales tenant des conseils d'administration sont supposées connaître plus que les autres la loi, puisqu'elles ont souvent des conseils juridiques au sein de leurs organisations.

---

(48) BIZIMANA (V.), op.cit., p.18.

Les réclamations portent le plus souvent sur les frais d'avion et d'hôtel encourus suite à des déplacements de travail des membres du Conseil d'Administration (49).

D'autres redevables considèrent que les frais de voyage et d'hébergement revêtent un caractère d'investissement étant donné que la présence des administrateurs étrangers aux réunions du Conseil d'Administration constitue un apport appréciable de connaissances et d'expérience dont la société bénéficie (50). Le motif selon lequel les Conseils d'Administration permettent de réaliser le bénéfice imposable est souvent invoqué pour demander la non imposition des frais y relatifs.

D'autres encore invoquent la nature particulière de leur activité qui requiert de l'entreprise l'engagement de dépenses inhabituelles mais indispensables pour acquérir et conserver leurs revenus. Ils citent parmi ces dépenses les tenues des Conseils d'Administration. Ils demandent dès lors la déductibilité de ces charges dont la fréquence se trouve être inhabituelle pour des raisons professionnelles (51).

Toutes ces raisons se heurtent bien évidemment au fait que le législateur considère comme revenus imposables toutes les sommes qu'une société par actions alloue à ses administrateurs (52).
Toutefois l'art.43, 7 de la loi du 21 septembre 1963 donne parmi les dépenses déductibles des revenus imposables les traitements alloués aux membres du Conseil d'Administration pourvu qu'ils correspondent à des appointements normaux en rapport avec la nature des fonctions réelles exercées au Burundi en vertu d'un contrat d'emploi.

---

(49) Voir à titre d'exemple: Département des Impôts, dossier-réclamation n°5495.
(50) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°4852.
(51) Ibidem
(52) Art.13, 6 de la loi du 21 septembre 1963, BOB n°12 bis/63 p.401.

Les dispositions de l'art.46,(4) de la même loi, qui rangent parmi les dépenses non déductibles toutes les sommes qu'une société par actions alloue à ses administrateurs, ne peuvent donc être comprises que dans le sens ci-dessus.
La rédaction de l'art.46,(4) devrait donc être adaptée et tenir compte du texte de l'art.43,(7) b. (53).

b. Les amortissements

Sont considérées comme dépenses professionnelles déductibles des revenus imposables : les amortissements nécessaires des immeubles professionnels, de l'outillage et d'une façon générale du matériel et des objets mobiliers servant à l'exercice de la profession pour autant que ces amortissements correspondent à une dépréciation réellement survenue pendant la période imposable (54).

Amortir c'est constater dans les inventaires et bilans de l'entreprise la diminution de valeur éprouvée par les instruments de production et résultant soit de l'usure ou de l'action du temps comme les machines, les moteurs, etc, soit du déclassement économique comme les brevets (55).

L'amortissement a pour but de reconstituer au fur et à mesure que des valeurs actives se déprécient, une réserve disponible et correspondante, de manière à ce que le redevable dispose, au moment où un des éléments d'actif perd toute valeur utile, d'une somme égale au capital qui a été affecté à l'acquisition de l'immobilisation dépréciée.

L'amortissement est donc la mesure d'une dépréciation. Il en résulte que seuls peuvent faire l'objet d'un amortissement les éléments d'actif susceptibles de subir une usure, un dépérissement, une dégradation (56).

---

(53) BIZIMANA (V.), op.cit., p.51.
(54) Art.43 (8°) de la loi du 21 septembre 1963 in BOB n°12 bis/63 p.404.
(55) SCHREURER (E.), Les impôts sur les revenus, Bruxelles, Ets Emile Bruylant, 1957 p.176.
(56) SCHREURER (E.), op.cit., p.179.

Quid de la pratique?

Ce qui soulève souvent les redevables est le fait que la loi fiscale n'a pas prévu des taux d'amortissement qui s'appliquent aux immeubles professionnels, à l'outillage, au matériel ainsi qu'aux objets mobiliers servant à l'exercice de la profession.

L'administration fiscale se réfère quant à la détermination du taux d'amortissement aux usages ainsi qu'au Plan Comptable National.

L'administration fiscale accepte les amortissements suivants (57) :

- Bâtiments-Immeubles : 3 à 5%
- Matériels roulants : 20 à 25%
- Bâteaux : 10%
- Matériels professionnels : 10%
- Petits outillages : 30 à 33%.

Par exemple, lorsqu'une société possède un véhicule d'une valeur de 500.000 F, sa durée de vie estimée est de cinq ans, l'amortissement à pratiquer chaque année sera de 20% de la valeur du véhicule soit, 100.000 F, ainsi au bout de cinq ans les amortissements cumulés auront atteint la valeur totale du véhicule, et permettront son remplacement (58).

D'interminables discussions portent donc sur la durée des objets à amortir et partant sur les taux d'amortissement à appliquer. Les redevables essayeront de démontrer que tel objet ne peut pas durer plus longtemps que tel autre dont la durée de vie est reconnue par l'administration. C'est dans ce sens qu'un réclamant pose le problème de savoir pourquoi un

(57) *SACERDOTI (A.), Plan comptable national, Guide pratique d'application. République du Burundi, mars 1977 p.62.*

(58) *SACERDOTI (A.), Ibidem.*

frigidaire durerait plus longtemps qu'une tondeuse à gazon ou une machine mécanographique, car pour ces derniers le service des impôts admet un taux de 20%, ou encore pourquoi la durée d'existence d'une chaise peut être plus longue que celle d'un coffre-fort (59).
D'autres diront qu'ils ont appliqué un taux correspondant à la réalité ou encore qu'ils se sont référés à l'usage de l'administration fiscale ou à l'usage des autres pays.

Nous pensons qu'un taux d'amortissement juste et équitable serait dans l'intérêt aussi bien du redevable que de l'administration fiscale. C'est pour cette raison que le contribuable et l'administration fiscale doivent coopérer à la juste détermination du taux d'amortissement. Dans la pratique, un plan d'amortissement est arrêté d'un commun accord entre le contribuable et l'administration selon la durée probable des différents éléments de l'outillage.

L'accord peut, au surplus, tenir compte de tous les facteurs de dépréciation, et notamment de la circonstance que l'investissement répond à des besoins du marché que l'on doit considérer comme temporaire . Nous ne sommes donc pas de l'avis que l'administration fiscale peut fixer unilatéralement un taux d'amortissement comme nous pouvons le lire dans une réclamation : "Le droit à l'Administration fiscale de subordonner la déductibilité des amortissements au respect des taux qu'elle fixe souverainement est incontestable,..."(60).

Si le taux d'amortissement s'avère insuffisant à un moment donné, par suite de contingences nouvelles, celles qui occasionnent la surexploitation de l'objet investi par exemple, le redevable peut en demander la révision.

---

(59) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°4852.
(60) Ibidem.

Il va sans dire qu'au cas où le redevable et l'Administration ne peuvent se mettre d'accord au sujet du processus de l'amortissement, une réclamation peut être introduite par l'intéressé après taxation, selon la procédure légale.

Pour le redevable, un amortissement équitable lui permet de pouvoir renouveler le matériel. Il ne devrait donc pas recourir à d'autres formes de financement pour ses investissements.
Le fait pour l'Administration fiscale de minimiser le taux à appliquer pourrait amener le redevable à amortir certains éléments alors qu'ils n'existent plus, ce qui serait contraire aux principes de sincérité et de clarté des comptes. Un amortissement accéléré devrait, à notre sens, être admis par l'Administration lorsqu'il correspond à une dépréciation réelle de l'élément investi.

Bon nombre d'autres réclamations portent sur la période des amortissements. Nous pensons comme nous l'avons déjà souligné plus haut que les amortissements doivent être calculés au moment où l'élément à amortir est investi. Il ne faut le faire ni avant cette période ni après. Ainsi on ne saurait cautionner l'idée d'un redevable qui avance qu'"...amortir un matériel un ou deux mois de plus la première année, revient à l'amortir un ou deux mois de plus la dernière année et que le trésor n'en est en rien lésé" (61). SCHREUDER va dans ce sens lorsqu'il considère que la période de l'amortissement peut être augmentée d'une année et que l'année ainsi ajoutée doit suppléer l'année déficitaire (62).

Un autre problème d'amortissement se pose à propos de l'application de l'art.118 de la loi du 21 septembre 1963 fixant le droit de rappel à 4 ans.
Le droit de rappel peut notamment porter sur la diminution des amortissements dont la déductibilité est remise en question par

---

(61) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°4852.
(62) SCHREUDER (E.), op.cit., p.178.

l'Administration, ce qui entraîne une augmentation conséquente des bénéfices imposables. Il préjudicie par là le redevable puisqu'il le met en infraction pour quatre exercices consécutifs.

Si l'Administration fiscale avait à imposer un taux d'amortissement, celui-ci devrait s'appliquer uniquement à dater de la notification et n'avoir pas d'effets rétroactifs. Nous pensons qu'il s'agit d'une lacune manifeste de la loi fiscale qui devrait prévoir cette non-rétroactivité en cas d'application de la disposition légale susmentionnée.
Tel est aussi l'avis de ce redevable qui écrit dans sa réclamation : "Il y a là une confusion évidente : l'Administration jouit d'un droit de rappel mais ne peut à défaut de textes législatifs précis ou de circulaires administratives rendues publiques, modifier à son avantage les règles communément acceptées depuis 20 ans. Nous étions donc fondés à appliquer un tel taux d'amortissement et réclamons contre les rappels et accroissements appliqués. Nous sommes disposés à adopter le taux souhaité mais à dater du moment où nous en avons été informés" (63).

c. Les frais d'entretien des immeubles affectés à l'exercice de la profession.

On peut ranger ces frais dans l'énumération de l'art.43 de la loi du 21 septembre 1963 qui cite notamment parmi les charges déductibles : "le loyer réellement payé et les charges locatives afférents aux immeubles ou parties d'immeubles affectés à l'exercice de la profession et tous frais généraux résultant de leur entretien, éclairage, etc."

La ventilation des frais relatifs à l'exercice de la profession soulève souvent de vives contestations de la part des redevables.

---

(63) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°5111.

Il n'est pas facile de déterminer exactement la part de ces frais d'entretien. De vaines discussions dans ce sens apparaissent dans des correspondances échangées entre les vérificateurs des impôts et les contribuables. Le dernier mot revient dans la plupart des cas à l'Administration fiscale, non seulement à cause de sa position de force, mais surtout parce qu'en matière d'estimation ou d'appréciation, elle est presque sûre que le recours judiciaire ne changera rien à moins qu'elle ne soit trop flagrante.

d. Les frais pour réparation et carburant des véhicules affectés à l'activité imposable.

Il est d'usage notamment lorsqu'il s'agit d'une entreprise personnelle d'utiliser un même véhicule à la fois pour les activités de l'entreprise et à des fins purement personnelles. Le problème souvent posé et qui a motivé des réclamations est celui de déterminer la part des frais de réparation et du carburant qui a été justifiée par l'exercice de la profession. Celle-ci pouvant être rangée dans les charges déductibles prévues par l'art.43 (2) de la loi du 21 septembre 1963. Ce texte stipule que : "sont notamment considérées comme dépenses professionnelles déductibles des revenus imposables : les frais généraux résultant de l'entretien du matériel et des objets mobiliers affectés à l'exploitation,"(64).

Pour ce qui est du carburant, un vérificateur des impôts aurait exagéré en admettant comme déductible seulement la moitié des consommations en carburant. Il a considéré que pendant la journée, le redevable emploie sa voiture pour l'exploitation de son entreprise tandis que la nuit il l'emploie à des fins purement personnelles. Le contribuable a contesté en arguant que s'il avait travaillé toute la journée, il lui est matériellement impossible d'organiser des activités personnelles toute la nuit puisqu'il doit se reposer (65).

---

(64) Art.43 (2°) de la loi du 21 septembre 1963 BOB *n°12 bis/63 p.404.*
(65) Information du Département des Impôts.

Le quota raisonnable, équitable et qui est souvent considéré par l'Administration fiscale en cette matière est celui de deux tiers déductibles, soit un tiers non déductible (66).

Quid des frais de transport à l'occasion des congés?

Il faut signaler de prime abord que ces frais ne constituent pas des charges déductibles des revenus bruts mais plutôt des dépenses déductibles des revenus nets. Entendez par là que ces dépenses ne sont déductibles que lorsque des profits ont été réalisés et uniquement dans ce cas. Les charges professionnelles déductibles quant à elles doivent être considérées quel que soit le résultat.

D'une part, il résulte des dispositions de l'art.127 du Code du Travail que l'employeur a l'obligation de payer les frais de voyage du travailleur et de sa famille, du lieu d'emploi au lieu de résidence habituelle, et vice-versa en cas de congé normal. Pour les travailleurs ayant leur résidence habituelle hors du territoire du Burundi le congé annuel est le cumul des congés couvrant une période de deux ans.

D'autre part les dispositions de l'art.44, 3, (a) de la loi du 21 septembre 1963 donnent parmi les dépenses déductibles des revenus nets, le coût du transport par la voie la plus directe du lieu de résidence au lieu de destination, à l'occasion des congés passés à l'expiration d'une période de séjour de deux ans au moins, tant pour le redevable lui-même que pour sa femme et ses enfants célibataires à charge.

Les frais de transport pour congé sont dus à toute personne ayant sa résidence habituelle à plus de 25 km du lieu d'emploi, selon la loi (67), mais en pratique ces frais de transport sont seulement accordés aux travailleurs prenant leur congé à l'extérieur du pays.

---

(66) Information du Département des Impôts.
(67) Art.127 du Code du Travail, BOB n°9 bis/66 p.364.

Les frais contestés par le fisc sont souvent ceux qui ne remplissent pas les conditions de la loi, ou ceux qui sont occasionnés par des voyages à des fins privées. Sont rejetés notamment les frais pour le transport par la voie non directe , les frais de voyage pour congé effectué chaque année par certains agents. L'administration fiscale se base sur l'art.44, 3°, (a) pour motiver ce rejet.

D'autres contestations portent enfin sur la déductibilité des frais que l'employeur engage pour un nouveau travailleur domicilié à l'étranger. Ce cas n'a pas été prévu par la loi dans les dispositions des art.127 et suivants du Code du Travail (68). Nous pensons qu'il s'agit d'une lacune de la loi puisque ces frais sont nécessaires surtout lorsque le travailleur l'exige et que l'employeur a besoin de lui. Il serait donc juste et équitable à notre sens d'admettre la déductibilité de ces frais.

3. Charges déductibles en matière d'impôt sur le revenu locatif.

Le revenu net qui est celui auquel on applique les taux progressifs par tranches s'obtient en déduisant des recettes brutes les charges afférentes à la construction et à l'entretien de l'immeuble.

Au sens de la loi, les charges déductibles comprennent:

- une déduction forfaitaire fixée à 20% du revenu brut;
- les intérêts remplissant les conditions suivantes :
  - . avoir été effectivement payés au cours de l'année de perception des revenus;
  - . être relatifs à des emprunts contractés en vue de la construction de l'immeuble productif des revenus (69).

---

(68) Ces articles indiquent les cas où l'employeur doit payer les frais de voyage pour le travailleur et sa famille.
(69) Art.1 de la loi n°1/194 du 20 août 1975, BOB n°12/75 p.439.

La question de savoir si le terme "comprennent" utilisé par cette disposition légale est exemplatif ou limitatif est discutée. Certains agents du fisc le considèrent comme exemplatif, d'autres en revanche pensent qu'il est limitatif. Pour nous, le mot "comprennent" est purement exemplatif et il y a lieu d'admettre la déduction d'autres charges, pourvu que ces dernières soient prouvées à suffisance.

A titre d'exemple, nous relevons à l'art.8 de la loi du 21 septembre 1963 que "les charges autres que les réparations locatives supportées par le locataire pour le compte du bailleur et résultant ou non des conditions mises par le second à la location de l'immeuble" est un élément constitutif du revenu brut pour le bailleur. Il est dès lors logique de considérer cet élément comme une charge déductible lorsque c'est le bailleur lui-même qui la supporte (70).

Les redevables sont donc fondés à réclamer la déductibilité des charges en motivant par le fait que suite aux nécessités professionnelles du locataire, ou tout simplement à la vétusté de l'immeuble, ils sont obligés d'effectuer les travaux dépassant sensiblement 20% des revenus bruts.

D'autres redevables se pourvoient en réclamation pour la déductibilité des intérêts (71) qu'ils ont omis, par oubli ou par ignorance, de mentionner dans leurs déclarations. Mais encore faut-il que ces mêmes intérêts remplissent cumulativement les deux conditions du Décret-Loi précité.

---

(70) *RUFYIKI (L.), La notion de revenu taxable en droit fiscal burundais, Mémoire, U.B., Bujumbura 1982, p.9.*

(71) *Il s'agit des intérêts relatifs à des emprunts contractés en vue de la construction de l'immeuble productif des revenus imposables.*

§2. Absence de la notification en cas de redressement de la base d'imposition.

La procédure normale d'imposition prévoit une notification adressée au contribuable lorsqu'il y a redressement de la base imposable. Si donc l'Administration fiscale constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou même une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, elle doit redresser le chiffre des revenus déclarés, à condition bien entendu qu'elle le fasse préalablement connaître à l'intéressé.

Cette procédure n'est pas requise lorsque le vérificateur des impôts a redressé le chiffre des revenus déclarés de commun accord avec le redevable lui-même ou avec son mandataire qui justifie de cette qualité.

L'avis de rectification est envoyé au contribuable par pli recommandé à la poste (72). Cette prescription légale semblable à celle de la loi française est appuyée par une certaine doctrine qui affirme que la notification remise en mains propres au contribuable ne peut pas être considérée comme régulière. Cette doctrine donne cependant des tempéraments à cette rigueur, en admettant la régularité d'une telle notification au contribuable à condition que celui-ci en accuse réception par écrit ou y fait immédiatement figurer ses observations (73).

A. Le contenu de la notification.

Une notification de redressement n'est valable que si elle comporte des motifs. Ceux-ci doivent être exposés de manière

---

(72) Art.110 de la loi du 21 septembre 1963 BOB n°12 bis/63 p.410.

(73) Ministère de l'Economie, des Finances et de la Privatisation, Direction générale des Impôts, Précis de fiscalité 2, Paris, S.L.F. 1987, p.40.

que le redevable soit mis en état de pouvoir formuler ses observations ou faire connaître son acceptation. Rappelons toutefois qu'une notification doit comporter l'indication complète du redevable, ainsi que son objet. Elle doit en outre être signée et datée; la date sert de preuve en cas de nécessité, tandis que la signature donne valeur à cet acte.

Nous avons constaté pas mal de cas où l'administration fiscale ne respecte pas la procédure de l'art.110 que nous avons déjà exposée. Le vérificateur des impôts envoie simultanément l'avis de redressement et la note d'imposition qui en résulte; ou encore il envoie seulement une note d'imposition se rapportant aux bases redressées alors qu'il n'a pas avisé le contribuable, ou, enfin, en ne considérant pas les réfutations motivées du contribuable sans lui faire connaître les raisons du maintien du redressement.

Le vérificateur des impôts peut, lorsque le danger d'évasion est imminent, passer outre cette procédure. C'est ce qui a justifié cette transgression de la loi d'un vérificateur qui avait voulu le recouvrement des montants avant l'expiration de la garantie accordée par une banque (74).

Les contribuables qui se pourvoient en réclamation contre cette irrégularité de procédure que nous considérons comme une erreur de droit, restent relativement peu nombreux puisque déceler de telles irrégularités suppose un grand niveau de connaissance et une capacité d'interprétation de la loi très poussée.

Les réclamations de ce genre sont généralement sanctionnées par les annulations des impositions irrégulièrement établies, mais ces annulations ne sont pas définitives. En effet l'administration fiscale se trouve dans l'obligation de recourir à la

---

(74) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°4138.

procédure de l'art.199 de la loi du 21 septembre 1963 pour établir de nouvelles impositions en suivant cette fois-ci la procédure légale. L'al.1er de cet article stipule que : "lorsqu'une imposition a été annulée pour n'avoir pas été établie conformément à une règle relative à la prescription, l'Administration peut, même si le délai fixé pour l'établissement de la cotisation est alors écoulé, établir à charge du même contribuable, une nouvelle cotisation en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition, soit dans les trois mois de la date de la décision du Ministre des Finances, soit dans les six mois de la décision judiciaire coulée en force de chose jugée"(75).

Le fisc annule donc les impôts irrégulièrement établis à charge du réclamant, mais par contre la loi permet à l'Administration de reprendre la procédure légale d'imposition sur base de cet article.

Le redressement effectué par l'Administration sans en aviser le contribuable ressemble en quelque sorte à une imposition d'office mais en réalité les deux diffèrent. L'imposition d'office est une arme dont dispose l'Administration pour lutter contre les redevables qui n'ont pas voulu déclarer ou qui ne l'ont fait que tardivement. Elle comprend toujours des pénalités. La procédure de redressement requiert par contre la collaboration du contribuable qui a satisfait son obligation fiscale de déclaration.

---

(75) Art.119 de la loi du 21 septembre 1963, BOB n°12 bis/63 p.411.

§3. Envoi des pièces irrégulières

Les pièces irrégulières sont souvent à l'origine de conflits entre les redevables et l'Administration. Ces pièces peuvent provenir de l'Administration comme elles peuvent provenir des contribuables (ce dernier cas est d'ailleurs plus fréquent).

Les pièces ainsi visées sont toutes celles qui sont soumises à certaines formalités sous peine de nullité. Ce sont notamment, de la part de l'Administration, l'avertissement extrait de rôle, la note d'imposition, l'avis de redressement... de la part du contribuable, la déclaration, la réclamation, la réponse à la notification de redressement... Nous n'allons cependant pas les analyser toutes; encore une fois nous nous limiterons à celles qui ont déjà soulevé, plus que d'autres, ces contestations. Nous ne retiendrons que l'avertissement extrait de rôle du côté de l'Administration et la déclaration du côté des contribuables.

A. L'avertissement extrait de rôle.

Le rôle est un acte administratif par lequel l'autorité fiscale décide des éléments d'assiette et de la liquidation d'un impôt pour un contribuable nommément désigné. En d'autres termes c'est une liste indiquant pour chaque contribuable et par catégorie d'impôts, le montant qu'il doit et la date à laquelle il doit avoir versé ce montant.

Le rôle rendu exécutoire par la signature du Directeur des Impôts ou son délégué, constitue le titre légal authentique et exécutoire de la créance fiscale. Aussitôt que les rôles sont rendus exécutoires il en est adressé des extraits aux redevables intéressés (76).

---

(76) BIZIMANA (V.), op.cit., p.11.

Les avertissements extraits de rôle doivent être envoyés par pli recommandé à la poste. Cette formalité se fonde sur la nécessité d'établir avec certitude le fait de l'envoi de l'avertissement ainsi que la date de la réception à partir de laquelle commencera à courir le délai de réclamation. Si l'Administration omet cette formalité, elle ne pourra invoquer la forclusion contre le contribuable, puisqu'il lui est impossible d'établir avec exactitude les deux dates invoquées plus haut (77).

Un contribuable qui vient de recevoir un avertissement extrait de rôle ne comportant aucune date est en droit de considérer qu'aucun délai n'a commencé à courir pour lui avec les trois conséquences suivantes :

1° l'exécution forcée ne sera pas possible;
2° le délai de réclamation ne commencera pas à courir;
3° les intérêts de retard ne seront pas exigés : ils commenceront à courir à partir de la date indiquée dans l'avertissement extrait de rôle, laquelle n'existe pas dans cette hypothèse.

Nous avons constaté que l'irrégularité de l'avertissement extrait de rôle peut être à l'origine du contentieux fiscal. Lorsqu'il est tardif ou perdu, le contribuable contestera les intérêts de retard lui exigés par l'Administration fiscale (78) ou l'exécution forcée (79).

---

(77) Art.121 de la loi du 21 septembre 1963, BOB n°12 bis/63 p.412.
(78) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°4043.
(79) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°4552.

B. La déclaration.

La déclaration peut se définir comme l'acte initial par lequel le contribuable reconnaît entrer dans le champ d'application de l'une des dispositions de la législation fiscale. Il engage de ce fait, avec l'Administration un dialogue de nature à permettre à celle-ci d'établir, sur des bases en principe exactes, une cotisation d'impôt. La déclaration se présente donc comme une formalité initiale et un acte d'information (80).

L'irrégularité de la déclaration soulève souvent des litiges. L'Administration a tendance à considérer comme nulle et non avenue toute déclaration comportant une omission, une insuffisance, une inexactitude ou une dissimulation. Mais elle peut, au besoin, s'y référer. Cette irrégularité justifie à suffisance aux yeux de l'Administration fiscale, le fait d'ouvrir la procédure de redressement ou alors d'établir une imposition d'office avec des sanctions à l'appui. Les contribuables contestent souvent les bases retenues par l'agent-taxateur qui a procédé à l'imposition d'office sur une base qu'ils considèrent comme hypothétique et exagérée (81), exorbitante et arbitraire (82), imaginaire, supérieure au capital et au bénéfice (83), supérieure au double du bénéfice brut (84).

C'est dans le souci d'éviter ce conflit qu'il faut que la déclaration ait la forme et le contenu voulus pour sa validité.

---

(80) GOUR (C.), MOULINIER (J.), TOURNIE (C.), op.cit., p.22.
(81) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°5348.
(82) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°3953.
(83) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°4578.
(84) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°4169.

Forme et contenu de la déclaration

La déclaration est souscrite sur un formulaire ad-hoc établi et fourni par l'Administration pour éviter qu'il n'y ait pas d'aberrations de la part de certains contribuables. Cependant le redevable ne peut pas se fonder - comme le font encore certains - sur le manque de ce formulaire pour justifier le fait de ne pas déclarer. Il est tenu dans ce cas, comme le prévoit l'art.102 de la loi du 21 septembre 1963, de demander un formulaire au vérificateur des impôts et de renvoyer ce document, rempli, daté et signé dans les délais légaux.

Sur ce formulaire, le déclarant indique le montant des revenus ou tout au moins les éléments probants nécessaires à l'établissement des impôts. En outre la mention : "approuvé " est exigée lorsque la déclaration a été remplie par un tiers.

La déclaration doit au besoin être appuyée par certains annexes. Ceux- ci doivent être certifiés exacts, datés et signés à l'exemple de la déclaration (85).

§4. Considération des pertes professionnelles

L'art.42 §1 de la loi du 21 septembre 1963 permet la déduction des pertes professionnelles ne remontant pas à plus de quatre ans.

En pratique cependant, certains redevables oublient de déduire dans le bénéfice déclaré les pertes professionnelles antérieurement subies. Le vérificateur des impôts va, dans ce cas, imposer tout le bénéfice. Ces contribuables vont alors réclamer pour demander à l'administration fiscale de considérer lesdites pertes professionnelles (86).

---

(85) Art.98 de la loi du 21 septembre 1963, BOB n°12 bis/63 p.409.
(86) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°3952.

Dans d'autres cas les redevables réclament le bénéfice de la déduction des pertes professionnelles prévue par la loi, alors qu'ils n'ont pas déclaré (87), ou qu'ils ne l'ont fait que tardivement. Dans ce cas, leurs réclamations seront rejetées sur base de l'art.42 §3 de la loi du 21 septembre 1963 qui stipule que : "L'absence de déclaration ou la remise tardive d'une déclaration pour un exercice fiscal déterminé, exclut toute possibilité de faire admettre postérieurement la déduction de la perte éprouvée pendant l'année ou l'exercice social ou comptable se rapportant à cet exercice fiscal".

La déduction des pertes ne s'applique qu'à un même redevable sur les résultats de ses exploitations du Burundi. La loi exclut les pertes subies dans les établissements étrangers des redevables (88).

Il est exigé pour qu'on puisse considérer les pertes professionnelles, que l'entreprise qui bénéficie de cette déduction soit la même que celle qui a enregistré le déficit. Ainsi lorsqu'une société s'est fusionnée avec une autre, elle ne peut prétendre déduire de ses bénéfices les pertes qui ont été subies par cette société pour les quatre exercices précédant la fusion. Il s'agit en effet de deux entités différentes. Par contre une société qui se transforme en une autre, c'est à dire lorsqu'elle n'a changé que sa forme juridique, la nouvelle société reprenant l'actif et le passif de la première, le capital et les réserves restant identiques, l'Administration ne refuse pas l'application de la déduction des pertes professionnelles des quatre périodes imposables antérieures (89).

---

(87) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°5097.
(88) Art.42 §4 de la loi du 21 septembre 1963, BOB n°12 bis/63 p.404.
(89) DELHAYE , cité par BIZIMANA (V.), op.cit., p.48.

Comment s'opère la déduction des pertes?

En priorité, on commence par déduire les pertes professionnelles de l'année la plus ancienne pour éviter que la prescription ne puisse l'écarter. Par exemple supposons que l'année :

1980 accuse une perte de 6.000 F
1981 accuse une perte de 2.000 F
1982 accuse un bénéfice de 2.000 F
1983 accuse un bénéfice de 3.000 F
1984 accuse une perte de 2.000 F
1985 accuse un bénéfice de 9.000 F.

La perte professionnelle déductible des bénéfices de 1985 se calcule comme suit : 2.000 F (perte non encore absorbée de 1981) + 2.000 F (perte de 1984). Evidemment on suppose que les bénéfices de 1982 et ceux de 1983 ont été affectés à la déduction de la perte professionnelle de 1980. Il reste cependant 1.000 F qu'on ne pourra malheureusement plus considérer en 1985, puisque comme nous l'avons déjà mentionné, la période utile pour la déduction des pertes ne peut dépasser quatre ans. Dans ce cas précis l'impôt professionnel sera donc établi sur 9.000 F - 4.000 F c'est-à-dire 5.000 F pour l'année 1985.

La non-récupération des pertes professionnelles au moyen des bénéfices est un problème qui mérite beaucoup d'attention dans la mesure où environ 5% de l'ensemble des dossiers en réclamation que nous avons analysés sont concernés par cet aspect.

§5. La prescription.

La prescription est un moyen d'acquérir ou de se libérer par l'écoulement d'un certain laps de temps et sous les conditions déterminées par la loi (90). Elle entraîne la perte de la faculté de faire valoir un droit par suite de l'expiration de ce même délais. Elle est évoquée dans 81 dossiers sur l'ensemble des 516.

L'Administration fiscale est prescrite à entamer la procédure d'imposition ou à procéder au recouvrement des impôts déjà établis. Pour le redevable, il y a prescription lorsqu'il ne respecte pas les délais de réclamation ou de production des pièces lui demandées par le fisc.

A. Prescription de l'imposition.

A défaut de déclaration, en cas de remise tardive de déclaration ou lorsque le revenu imposable d'un contribuable est, pour quelque cause que ce soit, inférieur à celui établi par le fisc, ce dernier dispose d'un moyen pour imposer le redevable de mauvaise foi. Il s'agit du droit de rappel portant sur les impôts ou les suppléments d'impôts éludés. Cependant ce droit de l'Administration fiscale ne peut pas durer éternellement. Ceci aurait évidemment des conséquences néfastes à la tranquillité des redevables. C'est pour cette raison que ce droit ne s'étend que sur quatre ans à compter du 1er janvier de l'exercice pour lequel l'impôt aurait dû être établi comme le prévoit l'art. 118 de la loi du 21 septembre 1963.

Cette prescription est rarement invoquée, elle intéresse environ 1% seulement des dossiers-réclamations étudiés. Le nombre peu élevé de ce genre de contestations est dû, à notre sens,

(90) *REAV (R.) et RONDEPIERRE, Petit dictionnaire de droit, Paris Librairie Dalloz, 1951, p.972.*

au fait que le fisc, connaissant mieux la loi fiscale, ne procède que rarement à l'établissement des impôts prescrits.

B. Prescription du recouvrement.

L'art.135 de la loi du 21 septembre 1963 prévoit une prescription pour le recouvrement des impôts sur le revenu après cinq ans à compter de la date d'exécutoire du rôle. Le délai de cinq ans a été ultérieurement porté à dix ans par la loi (91).

Il échoit donc à l'Administration de faire preuve de vigilence pour que les impôts établis soient recouvrés avant l'écoulement de ce laps de temps. Le fisc essaie d'accomplir cette tâche puisque cette prescription est rarement invoquée. Seulement quatre cas du genre ont été enregistrés au cours de notre enquête.

C. Retard dans la réclamation.

La cause essentielle de ce retard est l'ignorance fiscale. En effet, les redevables ignorent le délai de 3 mois qui leur est imparti par la loi (92) pour réclamer. Ils peuvent également ignorer la date à partir de laquelle commence à courir ce délai. Nous y avons du reste déjà fait allusion dans les lignes qui précèdent. Nous avons constaté qu'un nombre étonnamment grand de redevables ne respectent pas le délai prescrit par la loi. 52 sur 516 réclamants ont réclamé après 3 mois. Toutes ces réclamations n'ont pas pour autant été rejetées, certaines d'entre elles ont bénéficié de la dérogation prévue par l'art.1 39 §6 de la loi du 21 septembre 1963 qui stipule que : "Même après l'expiration des délais de réclamation, le Ministre des Finances accorde d'office le dégrèvement des surimpositions résultant d'erreurs matérielles ou de double emploi ..."(93).

---

(91) Décret-Loi n°1/19 du 10 juillet 1978 art.13, BOB n°9/78, p.328.
(92) Art.139 §3 de la loi du 21 septembre 1963 BOB n°12 bis/63 p.414.
(93) Art.139 §6 de la loi du 21 septembre 1963, BOB n°12 bis/63 p.414.

Ce nombre est tellement important que même l'Administration a déjà élaboré une formule pour motiver le rejet des réclamations tardives (94).

D. Retard dans la production d'une pièce.

Les réclamants sont également frappés par le délai de l'art.141 §2 de la loi du 21 septembre 1963.
En vertu de cet article, le réclamant qui s'abstient pendant plus de 20 jours de fournir les renseignements demandés ou de produire les documents comptables, carnets et journaux indiqués par la loi, voit sa réclamation rejetée. Il existe également une formule stéréotypée chaque fois que ce délai est en cause. Elle est ainsi libellée : "En ne répondant pas à notre lettre vous demandant de préciser dans un délai de 20 jours les articles de rôle, exercices fiscaux et montants des cotisations, les motifs de la réclamation ainsi que toutes les pièces demandées, vous avez placé l'Administration fiscale dans l'impossibilité d'examiner le bien fondé de votre réclamation"(95).

On peut se poser la question de savoir si cette absence de production des pièces demandées relève de l'ignorance fiscale ou de l'erreur. Nous pensons que la deuxième alternative est la plus vraisemblable, dans la mesure où l'Administration fiscale prend toujours le soin d'indiquer au réclamant que les pièces ou renseignements demandés doivent être présentés au plus tard dans 20 jours, et par conséquent qu'après ce délai, elle sera dans l'obligation de rejeter toute la réclamation. Malgré ces avertissements, nous avons enregistré 24 réclamations ainsi rejetées au cours de notre enquête.

---

(94) L'Administration utilise cette formule : "la forclusion étant d'ordre public et nul ne pouvant y déroger votre réclamation ne peut être examinée quand au fond et est donc à rejeter" Voir à titre d'exemple, le dossier-réclamation n°4214.

(95) Voir à titre d'exemple : Département des Impôts, dossier-réclamation n°3948.

Cependant, une dérogation peut être accordée quant au délai de 20 jours. En cas de force majeure, il appartiendra au vérificateur d'apprécier en âme et conscience et compte tenu des pièces justificatives, soit une prolongation de ce délai, soit même dans certains cas spéciaux, la dispense de fournir tout ou partie des pièces ou renseignements demandés. La maladie grave, l'absence prolongée du contribuable, la disparition des documents par suite d'incendie, d'inondation, de vol,... peuvent justifier à suffisance cette dérogation (96). Ces cas sont prévisibles mais nous n'en avons rencontré qu'un seul au cours de notre enquête (97).

Pour ce qui concerne les actes par lesquels la prescription peut être interrompue, la loi fiscale, en l'occurrence l'art.135 al.2 de la loi du 21 septembre 1963, nous renvoie au droit commun. Signalons que le droit commun est régie en cette matière par les art.636 et suivants du C.C.L.III. Néanmoins l'art.118 de la loi du 21 septembre 1963 précise que la notification des rehaussements concernant les impôts soumis à vérification est interruptive de la prescription du droit de rappel qui s'étend sur quatre ans.
La doctrine quant à elle prévoit plusieurs actes par lesquels la prescription peut être interrompue. En effet certains actes juridiques ayant pour auteur le contribuable ou l'Administration fiscale, voire certains faits, ont pour effet d'interrompre le délai de prescription. Il s'agit notamment : de la notification de redressement, d'une demande de sursis de paiement en fournissant les garanties...(98).

Cependant, la pratique est autre, nous n'avons pas rencontré un seul cas où un contribuable aurait interrompu la prescription. Quant à l'Administration elle a interrompu la prescription chaque fois qu'elle a émis une notification de redressement.

---

(96) BIZIMANA (V.), op.cit., p.20.
(97) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°4452.
(98) SCHMELTZ (G-W), op.cit., p.38.

§6. Les exonérations.

La loi prévoit dans certains cas des exonérations, des exemptions et des immunités soit en considération des redevables eux-mêmes, soit en considération des activités qu'ils exercent.

Nous avons trouvé qu'en pratique 9% des redevables dont les dossiers ont fait l'objet de notre étude se sont pourvus en réclamation pour rappeler qu'ils sont exonérés par la loi. Ils donnent la disposition légale qui prévoit l'exonération en question. Nous pensons que ces réclamations sont dues au fait que certains redevables bénéficiaires de ces exonérations ne le signifient pas à l'Administration fiscale. Dans le cas contraire, elles sont dues à l'oubli pur et simple de l'agent-taxateur.

Ces dispositions légales sont nombreuses, nous pouvons citer notamment :

- L'art.12, les art.38 à 41, l'art.34 et l'art.94 de la loi du 21 septembre 1963;

- La loi n°1/005 du 14 janvier 1987 modifiant le Décret-Loi n°1/8 du 4 avril 1979 et portant Code des Investissements du Burundi. Mis à part les exonérations, immunités ou exemptions préétablies par le législateur, il existe des possibilités de pouvoir bénéficier des exonérations en se plaçant dans les conditions du Code des Investissements ou dans le cadre des investissements financés par l'aide extérieure.

CHAPITRE III : L'IGNORANCE DE LA MATIERE FISCALE

Section 1 : Généralités.

Dans plusieurs réclamations, le prévenu se réclame souvent innocent et de bonne foi. En matière fiscale plus qu'ailleurs le principe général du droit "nul n'est censé ignorer la loi" est souvent méconnu. Les contribuables qui n'ont pas payé ou déclaré l'impôt dans les délais légaux arguent qu'ils n'étaient pas au courant de leur obligation.
Effectivement nous constatons que les contribuables ont généralement des connaissances rudimentaires parfois même erronées, et, en tout cas, largement insuffisantes de la fiscalité. Cette ignorance concerne tout d'abord la matière des finances publiques, l'utilité de l'impôt ou son emploi; elle s'étend ensuite à la législation fiscale, aux obligations qui en découlent, aux formalités à accomplir, aux délais à respecter. Signalons à ce sujet que les obligations fiscales pèsent au redevable d'autant plus lourdement qu'elles lui sont moins bien connues.

Il est regrettable de constater que certains redevables se fassent passer pour ignorants alors même qu'ils sont suffisamment informés comme le dit si bien CONRAD : "On constate que plus d'un aime se faire passer pour ignorant, ne sait rien, n'a pas reçu de lettre de l'Administration ou s'il l'a reçu, ne l'a pas lue, ou, s'il l'a lue, ne l'a pas comprise ou s'il l'a comprise a tout oublié"(99).

La notion même du devoir fiscal fait défaut chez beaucoup de contribuables, plusieurs d'entre eux ne croient pas à une obligation liant en conscience. Ils estiment pouvoir interpréter eux-mêmes la portée de ce devoir, compte tenu de leurs possibilités

---

(99) CONRAD cité par LOECKX (F.), VAN DIOMANT (R.), NEYENS (G.), op.cit., p.400.

financières et d'une multitude de circonstances, chacun ne se faisant pas faute d'invoquer de nombreuses raisons, amplement justifiées à ses yeux pour minimiser la mesure de son propre devoir fiscal (100).

Beaucoup de nouveaux redevables se fondent souvent sur l'ignorance fiscale pour justifier l'absence de déclaration ou le retard dans la déclaration ou même dans le paiement de l'impôt.

L'Administration fiscale ne pourra jamais accepter une telle motivation, puisque l'ignorance de la loi ne peut pas empêcher son application. Aucune irrégularité de documents produits par le redevable ne peut être couverte par le fait que ce redevable invoque l'ignorance. Toutefois la bonne foi du redevable une fois établie peut adoucir les pénalités dans certains cas.

Toute pièce produite par le redevable par son initiative ou à la demande de l'Administration fiscale doit remplir les conditions de fond et de forme exigées par la loi pour sa validité. Elle doit notamment être émise dans les délais, être adressée à l'autorité compétente...

Quid de la déclaration récapitulative de l'I.P.R.?

En plus d'une déclaration mensuelle suivie du paiement de l'I.P.R., il est exigé après une année à l'employeur de faire une déclaration annuelle récapitulative de l'I.P.R. payé au cours de l'année.

Nous pensons, et c'est l'avis de l'Administration fiscale, que l'accroissement pour tardiveté de ce genre de déclaration n'est pas justifié dans la mesure où les accroissements s'appliquent sur un impôt éludé, or dans le cas d'espèce tous les impôts

---

(100) CONRAD cité par LOECKX (F.), VAN DIOMANT (R.), NEYENS (G.), op.cit., p.400.

auront été versés (101). Toutefois il faut veiller à ce que les régularisations dues aux tranches progressives soient effectuées.

Section 2 : Non facturation de la taxe sur les transactions (T.T.)

D'aucun n'ignore que la T.T. est supportée par le consommateur mais collectée par le vendeur qui devient par là le redevable légal ou le collecteur de la taxe; le fisc ne s'en prendra qu'à lui si cette obligation n'est pas honorée.

Plusieurs redevables invoquent l'ignorance fiscale pour justifier la non-facturation de la T.T. En effet tout vendeur des biens non exonérés, tout prestataire de services, tout entrepreneur de travaux immobiliers doit, en établissant leur facture, ajouter la T.T. au prix de vente. Une telle omission est toujours punissable, car l'Administration fiscale ne peut pas admettre que le redevable se libère par le fait qu'il ignore la loi. Ce serait du reste encourager cette pratique.

§1. De la T.T. à charge du gouvernement.

Tandis que les ventes de l'Etat ont été exonérées de la T.T. en vertu de l'art.3 du Décret-Loi n°1/143 du 20 mars 1968, les ventes à l'Etat n'ont fait l'objet d'exonérations que plus tard avec le Décret-Loi n°1/15 du 30 juin 1983. L'art.1 (5°) de ce Décret-Loi stipule en effet que : "Sont exonérés de la taxe : - L'Etat du Burundi, les communes et établissements à caractère administratif". Nous avons été étonnés par une discrimination souvent opérée par l'Administration fiscale avant le Décret-Loi de 1983; les fournitures aux prisons et aux écoles devaient être soumises à la T.T. tandis que les Forces Armées ne supportaient pas cette taxe (102).

---

(101) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°4717.
(102) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°4203.

Le législateur de 1983 a bien fait d'exonérer la T.T. en cas de vente à l'Etat, puisque cette taxe est supportée par le consommateur en l'occurrence l'Etat. Ce qui revient à dire que l'Etat payait un impôt à l'Etat. Ce dernier avait tout intérêt à garder son impôt et à éviter ainsi ces transactions parce que cette T.T. ne revenait pas toujours à l'Etat ou du moins dans son entièreté. C'est donc dire que le Trésor faisait sortir des fonds sans garantie de les recouvrer, puisque celui qui percevait cette taxe pouvait en éluder le paiement soit par l'évasion fiscale soit même par la fraude fiscale.

§2. Le cas de la T.T. sur la bière Primus.

Il est arrivé beaucoup de fois à l'Administration fiscale d'exiger le paiement de la taxe sur les transactions aux vendeurs de la bière Primus. Le fisc a voulu perpétuer la situation qui prévalait avant l'O.M. n°540/98 du 6 juillet 1976 fixant les modalités de perception de la T.T. relatives à la vente à l'usine et en gros des boissons industrielles locales. En effet la T.T. était payée en cascade avant cette date. Avec cette O.M. la T.T. est retenue et payée intégralement par la BRARUDI.

Section 3 : Demande de remise grâcieuse.

A première vue, il est étonnant de trouver une telle section dans la rubrique de l'ignorance fiscale; effectivement les deux sont fort difficilement rapprochables. La remise grâcieuse précédemment reconnue par la loi a été suspendue par la lettre du Président de la République en date du 22/1/1980 (103). Cependant les redevables continuent à en demander le bénéfice comme auparavant. Nous pensons qu'il s'agit d'une manifestation pure et simple de l'ignorance fiscale.

---

(103) Voir Annexe II.

En quoi consiste cette remise grâcieuse ?
C'est une prérogative que le législateur avait doté à l'Administration fiscale; un pouvoir discrétionnaire qui lui permettait de dégrèver les impôts dans certaines situations prévues par l'art.139 §7 de la loi du 21 septembre 1963 (104). C'était en définitive une procédure administrative qui autorisait aux contribuables de solliciter des mesures purement grâcieuses, non en alléguant un droit, mais en faisant plutôt appel à la bienveillance de l'Administration fiscale en l'occurrence au Directeur des Impôts, au Directeur Général (105) et au Ministre des Finances selon les cas.

---

(104) L'art.139, §7 de la loi du 21 septembre 1963 est ainsi libellé : "Les redevables qui se trouvent hors d'état de se libérer des impôts régulièrement établis à leur nom ou dont les dettes fiscales risquent de mettre en péril l'existence de l'entreprise peuvent adresser au Directeur du Département des Impôts une demande en remise ou en modération des impôts mis à leur charge.

Les redevables peuvent également adresser au Directeur du Département des Impôts une demande en modération des accroissements ou des amendes fiscales encourues.

Dans ce dernier cas, une modération ne pourra être accordée que lorsque les droits définitivement laissés à la charge du redevable seront entièrement payés et que le demandeur aura renoncé par écrit à présenter une réclamation contentieuse.

La compétence du Directeur des Impôts en matière de remise grâcieuse est limitée à une modération de 200.000 francs. Le Directeur Général des Finances peut, après avis du Directeur des Impôts, accorder des modérations allant jusqu'à 500.000 francs. Des modérations supérieures à cette limite ne peuvent être accordées que par le Ministre après avis des fonctionnaires précités".

(105) Le Directeur Général des Finances dont parle la loi peut être remplacé par le Directeur Général des Recettes si l'on tient compte de l'actuel organigramme du Ministère des Finances.

Section 4 : Régime de la preuve en matière fiscale.

Cette matière n'est pas bien connue de tous les contribuables; certains ne savent pas encore quand ils doivent prouver, les moyens de preuve auxquels ils doivent recourir.

Pour établir l'existence et le montant de la dette d'impôt, c'est à l'Administration que revient le fardeau de la preuve. Elle peut recourir à tous les moyens de preuve admis par le droit commun sauf le serment (voir l'art.140 de la loi du 21 septembre 1963). Cette charge de la preuve découle des principes généraux du droit en vertu desquels celui qui réclame l'exécution d'une obligation doit la prouver.

En matière fiscale, on recourt plus qu'ailleurs à des moyens de preuve comme la déclaration des revenus par le contribuable, la preuve par signes et indices d'aisance, ainsi que la preuve par comparaison.

Bien que l'Administration doive en principe prouver l'importance de la dette d'impôt, l'obligation de déclarer les revenus inverse la charge de la preuve. C'est au contribuable en effet à justifier la sincérité de sa déclaration, tandis que le fisc se borne à en contrôler l'exactitude. Si la déclaration est rectifiée sans l'accord du déclarant, l'Administration doit, en cas de réclamation, prouver l'inexactitude de la déclaration et justifier ensuite la différence en plus qui est soumise à l'impôt. Si au contraire, le contribuable a donné son accord sur la rectification et entend la remettre en question, il devra prouver l'erreur commise à son détriment lors de la rectification; parce que la rectification approuvée par le redevable vaut sa déclaration.

Par contre en cas de taxation d'office, c'est-à-dire en cas d'absence de déclaration ou de déclaration tardive, le fardeau de la preuve incombe au redevable soit pour prouver le chiffre

exact de ses revenus en vue d'obtenir une diminution de la cotisation, soit pour prouver l'irrégularité de la procédure de taxation afin d'en obtenir l'annulation (106). C'est au demeurant une sanction de la méconnaissance des délais de déclaration.

Les éléments de preuve sont produits au fur et à mesure que se déroule la procédure de l'établissement de la cotisation et de l'examen des cotisations auxquelles celle-ci donne éventuellement lieu.

Au cours de la phase administrative de la procédure de taxation, la production des éléments de preuve est en principe libre.

Au cours de la phase administrative du contentieux fiscal, c'est-à-dire à partir de l'introduction d'une réclamation du redevable auprès du Ministre des Finances, jusqu'à la décision de cette autorité, l'Inspecteur dispose du droit d'enquête pour obtenir des renseignements auprès des services administratifs, des organismes ou d'autres tiers. Le contribuable est admis à introduire des griefs nouveaux pour compléter sa réclamation, pourvu que ce soit avant la décision du Ministre des Finances statuant sur la réclamation. L'Inspecteur des Impôts peut, pour établir les revenus imposables, quel que soit le montant du litige, recourir à tous les moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment (107).

Au cours de la phase judiciaire, la Cour Administrative exerçant un pouvoir judiciaire, il n'est pas contesté que tous les moyens de preuve admis par le droit commun soient utilisés devant la Cour. Il n'existe donc ni raison, ni " loi excluant l'un ou l'autre moyen de preuve (108).

---

(106) LOUVEAUX, (G.L.), La preuve en matière d'impôt direct, Bruxelles, Ets. Emile Bruylant, 1970, p.35.

(107) Art.140 de la loi du 21 septembre 1963, BOB n°12 bis/63 p.414.

(108) ROGER, F.C. GREGOIRE, op.cit., p.191.

Nous avons constaté que certains contribuables ne savent pas encore l'importance de la preuve en matière fiscale. En effet, certains redevables surtout les petits commerçants ne réagissent pas ou ne produisent que tardivement la preuve demandée. Il peut s'agir notamment :- d'une attestation des autorités locales (administrateurs communaux, gouverneurs de provinces etc.) comme preuve du commencement ou de la fin d'une activité imposable;

- d'une attestation de la poste faisant foi de la perte ou du retard d'un document quelconque envoyé par l'Administration fiscale;

- d'un récepissé reçu des services postaux lors du dépôt d'un ou de plusieurs documents par le redevable, notamment pour écarter la tardiveté invoquée par le fisc...

Signalons enfin qu'une comptabilité régulière et digne de foi vaut comme preuve à l'égard du fisc, elle ne peut être réfutée que par des arguments "sérieux"(109).

Section 5 : Cas du décès de l'un des époux.

Il nous a semblé bizarre de constater que 5 époux survivants réclament la décharge de la dette de leurs conjoints décédés. Pourtant le législateur ne laisse pas d'équivoque à ce sujet. D'une part l'art.63 de la loi du 21 septembre 1963 stipule qu'aucune division des bénéfices provenant d'exploitation en commun n'est admise entre les membres d'une même famille habitant ensemble. Il ajoute en son al.2 que les revenus professionnels des époux sont cumulés quel que soit le régime matrimonial adopté.
Il est d'autre part stipulé par l'art.134 de la même loi que les héritiers d'un contribuable décédé sont tenus, à concurrence de leur part héréditaire au paiement des impôts dus par le "de cujus".

---

(109) ROGER,F.C. GREGOIRE, op.cit., p.100.

Il résulte de ces dispositions que demander une décharge des dettes envers le fisc de son conjoint décédé équivaut à afficher une ignorance de la loi fiscale. En outre, les principes qui guident la matière des successions veulent que la succession emporte le passif et l'actif du "de cujus". Les deux étant indissociablement liés et formant ce qu'il convient d'appeler le patrimoine d'une personne.

Plusieurs de ces redevables qui réclament se fondent sur le fait que chacun des époux payait séparement ses impôts sur le revenu. Cette motivation est inopérante face à un texte de loi aussi précis.

En ce qui concerne les enfants, ils peuvent faire l'objet d'une imposition à part, à raison du produit de leur fortune personnelle ou même de leur salaire fictif ou réel attribué par le chef de famille et remplissant les conditions de l'art.43 (3°) de la loi du 21 septembre 1963. Il faut donc au sens de cette loi, que le salaire n'excède pas un traitement ou un salaire normal, et qu'il ait subi comme tel l'impôt professionnel(110).

Il résulte des dispositions des art.31 3) et 63 §1 de la loi du 21 septembre 1963 qu'une rémunération ne pourra être admise pour les enfants lorsque l'exploitation a lieu notoirement au nom et pour le compte du groupe familial : tel sera le cas notamment lorsque l'existence effective d'une communauté ou association apparaît dans les documents ou actes relatifs à l'exploitation même sous la forme "et les enfants" ou sous toute autre forme analogue (111).

Le législateur français a prévu un impôt sur les successions. Le fait générateur de cet impôt est la mutation à cause de mort. Sa matière imposable est l'actif net successoral qui s'obtient en déduisant de l'actif brut toutes les

(110) Art.43 de la loi du 21 septembre 1963, BOB n°12 bis/63 p.414.
(111) BIZIMANA (V.), op.cit., p.64.

dettes de la succession. Le législateur burundais aurait bien fait s'il avait prévu cet impôt à l'instar de son homologue français. Il aurait évité du même coup ce genre de conflits, puisque les dettes de la succession comprennent nôtamment celle que le "de cujus" a envers le fisc.

Pour faciliter la perception des droits de succession là où ils existent, les héritiers et légataires doivent rédiger une déclaration et l'adresser à l'Administration fiscale. Cette déclaration doit contenir toutes les indications utiles pour calculer le montant des droits de succession.

Que se passe-t-il si le "de cujus" avait éludé des impôts? En d'autres termes qui doit supporter les droits de rappel que la loi accorde à l'Administration fiscale.
Il ressort des termes de l'art.118 de la loi du 21 septembre 1963 ainsi que de la doctrine, que les héritiers d'un contribuable décédé sont tenus à concurrence de leur part héréditaire, des droits éludés par le "de cujus", à moins que l'insuffisance de la perception ne résulte d'erreurs commises par les agents de l'Administration (112).

Section 6 : Problème de compensation.

En principe la compensation entre les dettes fiscales d'un contribuable et ses créances sur le Trésor public n'est pas admise pour les raisons suivantes :

- La compensation pose des difficultés d'administration et de contrôle (la procédure d'ordonnancement des dépenses publiques et le contrôle qu'elle comporte ne pourraient être respectés, la compensation supprimant la matérialité du paiement).

---

(112) Ministère de l'Economie, des Finances et de la Privatisation, op.cit., p.40.

- La compensation se heurte au principe suivant lequel la créance fiscale a un caractère d'ordre public et ne peut dès lors être compensée avec une dette de nature civile. En outre, le principe de l'annualité s'oppose à la compensation relative à des dettes et créances appartenant à des exercices budgétaires différents. Enfin la règle de la spécialité des crédits constitue également un obstacle à cette compensation (113).

Il est généralement admis que l'on ne peut, à défaut de texte légal, transporter cette institution de droit civil dans le domaine d'ordre public des impôts.

Toutefois, la pratique est tout autre : nous constatons que certains redevables, par exemple les entreprises de travaux publics et les établissements publics effectuant des travaux publics, peuvent bénéficier de la compensation entre les dettes qu'ils ont envers le fisc et les factures non encore acquittées par le gouvernement.

La lettre de demande de la compensation est adressée au Ministre des Finances. Celui-ci analyse la demande en considération des avis techniques de ses subalternes. Si la réponse du Ministre des Finances est positive, le Département des Impôts appure la fiche C.C.F. comme s'il y avait eu paiement, mais ne délivre pas de quittance (114).

Cette possibilité a déjà occasionné des abus de la part des entreprises bénéficiaires. L'exemple typique est celui d'une entreprise qui aurait justifié son absence de déclaration par le fait qu'elle attendait le règlement définitif de l'accord de compensation (115). Elle oublie que la compensation n'ait possible qu'entre deux dettes liquides et exigibles. Les opérations d'établissement et de liquidation des impôts doivent la précéder.

---

(113) LOECKX (F.), VAN DIOMANT (R.), MEYENS (G.), op.cit., p.371.
(114) Information du Département des Impôts.
(115) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°3899.

Une simple attente de règlement de l'accord de compensation ne suspend ni l'exigibilité de l'impôt, ni l'obligation d e déclarer.

La réaction de l'Administration fiscale face à des demandes de compensation n'a pas été toujours la même; tantôt elle rejette cette demande en arguant que cette compensation n'est pas de son ressort (116). Tantôt elle accorde un dégrèvement après avoir constaté la dette et la créance de part et d'autre. Ce qui fonde cette attitude hybride de l'Administration fiscale, c'est le fait qu'en principe la compensation n'est pas admise, mais qu'en réalité il y a des situations qui ne peuvent pas se débloquer sans qu'un accord de compensation soit effectué.

En effet, les entreprises de travaux publics travaillant presque exclusivement pour le compte de l'Etat, par exemple AMSAR-BURUNDI, ne sont pas à mesure d'acquitter leurs impôts tant que l'Etat (leur unique client) ne les a pas payé pour les travaux exécutés. Pour tout paiement d'impôt, elles sollicitent la compensation de leurs dettes fiscales avec leurs créances sur l'Etat. Comme il est difficile d'envisager pour elles des mesures de contrainte (par exemple la fermeture) pour des raisons évidentes, on est donc obligé de suspendre le recouvrement (117). Néanmoins il faut pour bénéficier de cette compensation souscrire une déclaration en bonne et due forme. Lorsqu'un accord de compensation est déjà réglé, il ne se pose aucun problème, puisqu'il suffit de le montrer au fisc pour que celui-ci en tienne compte.

---

(116) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°3949.

(117) Secrétariat National Permanent du Parti UPRONA, Séminaire du Parti sur la déclaration économique du IIème Congrès National de l'UPRONA, Bujumbura 6-8 mars 1986 p.147.

CHAPITRE III : DES INTERETS ET MAJORATIONS DE RETARD EN CAS DE BONNE FOI DU REDEVABLE.

L'impôt doit être payé dans les délais légaux. C'est ainsi que, dépassés ces délais, le redevable s'expose au paiement d'intérêts de retard prévus par la loi (118).

Une certaine doctrine considère qu'il ne s'agit pas d'une pénalité comme telle, mais plutôt d'une réparation civile du préjudice subi par l'Etat du fait de ce paiement tardif.

Les majorations de retard forment les accessoires de l'impôt. En principe ils sont si liés au principal qu'un réclamant ne peut pas en demander l'annulation tout en gardant le principal. En pratique on admet généralement lorsque la bonne foi et/ou la force majeure est établie de supprimer seulement ces majorations.

Nous avons rencontré au cours de notre enquête beaucoup de réclamations portant sur les intérêts de retard. Comme nous l'avons laissé entendre plus haut, les intérêts de retard frappent les redevables qui n'ont pas payé l'impôt dans les délais. On peut les rapprocher de l'accroissement d'impôt même si ce dernier frappe les redevables qui n'ont pas déclaré ou qui ne l'ont fait que tardivement. Les redevables qui se pourvoient en réclamation contre ces deux majorations le font en vue de prouver leur bonne foi. Ils invoquent principalement trois raisons : il s'agit de la défaillance de la poste, de la mauvaise adresse ainsi que de la carence des formulaires de déclaration. Nous allons analyser successivement ces trois motifs pour voir s'ils sont fondés ou non, et si oui, dans quelle mesure ils le sont.

---

(118) Art.19 A-L. n°001/28 du 5 novembre 1966, BOB n°11 bis/66 p.496.

Section 1 : La défaillance de la poste.

La quasi-totalité de la correspondance entre l'Administration fiscale et les contribuables se fait par le biais des postes. La perte ou le retard de certains documents peut occasionner les intérêts de retard, ce sont l'avertissement extrait de rôle et la note d'imposition. Le retard ainsi que la perte de certains autres documents peuvent certes avoir de lourdes conséquences mais ne peuvent pas justifier un paiement tardif. On peut citer par exemple, le cas de la perte ou du retard de la réclamation.

Le service des postes est à notre sens un des services qui ne fonctionnent pas d'une façon satisfaisante. Le rapprochement du nombre des documents qui y passent et ceux qui s'y perdent ou qui arrivent tardivement en témoigne (119). L'Administration des postes doit faire un effort dans le sens de l'amélioration de son service, pour faire face à une demande sans cesse croissante

L'Administration fiscale se trouve désarmée face à cette défaillance des postes. Il faut et il suffit que le contribuable produise une pièce émanant des postes, attestant le retard ou la perte du document qui est à l'origine de la contestation pour qu'il soit acquitté.

A notre sens, il faut faire supporter ces intérêts de retard au redevable quitte à ce qu'il se retourne contre le service des postes, puisque même si l'Administration est unique, il existe une division du travail, et chaque service doit répondre de ses responsabilités.

---

(119) Voir pour plus de détail la section suivante.

Section 2 : Mauvaise adresse.

Lorsqu'un contribuable de mauvaise foi tient à faire courir de plus longs délais pour le recouvrement de différentes impositions, il peut notamment donner une mauvaise adresse, auquel cas il s'expose aux sanctions prévues par la loi (120). Il peut également se livrer à des manoeuvres de corruption des agents de la poste et procéder avec eux à des arrangements divers qui aboutissent à tromper le fisc presque toujours. A titre d'exemple, nous avons pu apprendre que bon nombre de correspondances dont le numéro de la Boîte Postale (B.P.) est bel et bien celui déclaré par le contribuable au fisc, retournent à ce service avec la mention : "inconnu à cette adresse" ou "décédé" (121).

Le Département des Impôts, confronté à ce problème, doit, après avoir vérifié à la poste le véritable utilisateur de la dite B.P. essayer d'atteindre par tout moyen le redevable. Entre-temps la procédure de recouvrement recommence au profit du redevable et au préjudice du fisc, puisque jusque là, le redevable est censé n'avoir jamais eu l'avertissement extrait du rôle. Il serait dès lors aberrant de poursuivre un débiteur pour une dette dont il ignore l'exigibilité.
L'avertissement extrait de rôle n'est parfait ou réputé tel que par sa délivrance et sa "réception". Le contribuable reste en droit de bénéficier de l'interprétation qui lui est favorable (122).

Le grand problème que connaît l'Administration fiscale est celui de pouvoir déjouer les manoeuvres tendant à soustraire le redevable de l'obligation de déclarer, ou alors de prouver qu'elle est au courant des divers arrangements qui ont abouti à organiser cette fraude de la loi fiscale.

---

(120) Art.148 de la loi du 21 septembre 1963, BOB n°12 bis/63 p.415.
(121) SEKUVUMBA (C.), Du recouvrement des impôts réels et ses difficultés Mémoire, U.B., Bujumbura 1982, p.39.
(122) Idem p.44.

Pour nous faire une idée de l'ampleur du problème posé par la mauvaise adresse ou toute autre manoeuvre de nature à désorienter le fisc, nous pouvons nous référer à une enquête menée par un autre chercheur au service de la poste. Durant la seule période juillet-août-septembre de l'année 1982, sur 934 avertissements extraits de rôle envoyés aux personnes ayant renseigné leur numéro de B.P. aux impôts, seulement 602 ont été reçus par les destinataires, 227 d'entre eux ont été retournés à l'expéditeur avec mention : "inconnu à cette adresse". Seulement 5 avertissements extraits de rôle étaient encore en instance au moment de cette recherche (123).

La corruption éventuelle des agents de la poste ainsi que le fait d'abandonner son adresse sans aviser ni le fisc ni la poste sont les principales causes de cette désorientation. La lenteur bureaucratique de la poste peut être aussi à l'origine du retard des documents qui y passent. Cela est dû au fait qu'à la poste, le recommandé postal (c'est ainsi qu'on désigne le courrier qui vient du Département des Impôts) n'est pas prioritaire lors de la distribution, son traitement est lui même fastidieux :

- pointage sur les documents de transmission,
- séparation par destination,
- confection de dépêches pour la distribution,

tout cela entraîne un travail minutieux qui n'incite pas les agents de la poste à le faire rapidement (124).

Le redevable peut ne pas donner son adresse à l'Administration fiscale par mauvaise foi ou tout simplement parce qu'il n'a pas d'adresse postale. Dans ce cas il sera difficile à l'Administration fiscale de pouvoir déposer chaque fois l'avertissement extrait de rôle au domicile de chacun de ces redevables.

---

(123) SEKUVUMBA (C.), op.cit., p.40.
(124) Idem. p.44.

Le changement d'adresse du contribuable peut aussi soulever les contestations des redevables. En effet certains redevables contestent les intérêts de retard faisant suite à un ou plusieurs avertissements extraits de rôle envoyés à l'ancienne adresse. Ce cas peut se produire même dans l'hypothèse où le contribuable aurait pris soin d'indiquer sa nouvelle adresse au moment opportun (125).

On peut y assimiler le cas où l'avertissement extrait de rôle était auparavant adressé à un mandataire. L'Administration fiscale peut continuer à lui envoyer les avertissements extraits de rôle quand bien même elle est au courant de l'expiration du mandat. Cette mégarde est certainement due à l'esprit de routine qui a toujours caractérisé certaines procédures administratives.

Section 3 : Carence des formulaires.

Certains des redevables se fondent sur la carence de formulaires pour déclaration afin de justifier l'absence ou le retard de la déclaration.

Les contribuables qui sont confrontés à ce problème devraient au lieu d'attendre un nouvel arrivage de ces formulaires, faire une déclaration sur un formulaire qu'ils ont eux-mêmes établi. Ils pourront se renseigner auprès du vérificateur des impôts quant à la forme de ce formulaire.

L'Administration fiscale a toujours rejeté ce genre de motivation; elle se fonde et à juste titre sur la loi fiscale. En effet l'art. 102 de la loi du 21 septembre 1963 stipule que le contribuable qui n'aurait pas reçu le formulaire ne peut se

---

(125) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°4700.

soustraire à l'obligation de déclarer. Il continue en ajoutant que ce redevable est tenu, dans ce cas, de demander un formulaire au vérificateur des impôts et de le renvoyer rempli, daté et signé dans les délais légaux. Nous pensons que le législateur n'a pas prévu le cas où il n'y aurait carrément pas de formulaires, il se limite à dire que le redevable doit demander un formulaire au vérificateur des impôts, et oublie cependant, que même ce dernier peut ne pas en disposer. Nous pensons que le vérifivateur à qui il est demandé un formulaire tâchera de donner tous les renseignements utiles aux redevables. Il ne faut pas que l'Administration se limite à frapper de pénalités les retards dus au manque de formulaires comme le prévoit la loi. Il faudrait plutôt trouver d'autres solutions de nature à ne pas préjudicier le redevable. On peut par exemple organiser une surveillance des mouvements du stock de ces formulaires en vue d'en assurer la permanence. Il faut ensuite donner tous les renseignements utiles aux redevables qui viennent retirer les formulaires. Ces renseignements peuvent consister notamment à dire aux redevables qu'ils peuvent établir eux-mêmes un formulaire de déclaration, et s'il le faut, leur montrer comment l'établir.

CHAPITRE IV : LES MAUVAIS RENSEIGNEMENTS

La détection, la vérification ainsi que la poursuite des contribuables suppose la possession d'une information abondante, la plus complète et la plus variée possible sur leurs activités. La collecte des informations est assurée par les agents du fisc. Ce qui, évidemment, suppose de grands moyens. Ces informations sont recueillies dans les différents secteurs de l'Administration, dans certaines collectivités ainsi que dans les entreprises privées.
Nous pensons que ces derniers devraient aider l'Administration fiscale à la réalisation de cette collecte des données, en publiant ou en communiquant certains renseignements utiles au fisc.

Malheureusement le fisc ne connaît pas toujours les véritables détenteurs d'informations utiles. De leur côté, certains services ne voient ni l'opportunité ni l'intérêt que peut avoir telle ou telle petite information pour le fisc. Ensuite l'information n'est pas toujours disponible au moment voulu. Enfin, certains services donnent de fausses informations : ces services n'ont aucun intérêt à produire de données fausses, mais l'effectif des réclamants oblige l'observateur à mettre en cause l'objectivité et l'exactitude des informations fournies par certains services.

Nous venons d'établir la nécessité de collaboration du fisc et des différents services tant du secteur public que du secteur privé. Nous allons essayer de citer quelques uns et parmi ceux-là nous n'allons analyser que ceux qui ont suscité plus de contestations en matière d'impôt sur le revenu et de la taxe sur les transactions.

1° Le commerce extérieur : Toute manipulation sur les prix, toute législation du commerce doivent être transmises au fisc pour que celui-ci en tienne compte dans ses contrôles fiscaux. Celui qui fixe les prix doit, pour ce qui le concerne, considérer les taxes devant s'y incorporer.

2° Les titres fonciers : l'administration doit maîtriser toute information relative aux propriétés immobilières ainsi qu'à leurs transferts.

3° Les douanes et la B.R.B.: le fisc doit connaître aussi bien les biens importés que ceux exportés pour chaque redevable.

4° Les communes : elles servent énormément pour la collecte des informations sur l'activité de petits commerçants.

5° Géologie et mines : ce département devrait informer le fisc sur les autorisations d'extraction de sable, de fabrication de briques etc.

6° Eaux et forêts : le fisc devrait être informé sur les autorisations de coupure de bois, du nombre de pêcheurs ainsi que des quantités de bois coupés ou de poissons pêchés (126).

Parmi ceux-là, qui ne sont d'ailleurs pas au complet, puisque la liste n'est qu'exemplative, nous n'allons retenir que deux services qui ont particulièrement suscité des malentendus; il s'agit de la B.R.B. et du service Pêche du Département des Eaux et Forêts.

---

(126) BAKANIBONA (A.), L'apport de la taxe sur les transactions dans le système fiscal du Burundi, Mémoire, ISCAM, Bujumbura 1980 pp.58-59.

Section 1 : Les statistiques du service Pêche.

Beaucoup de pêcheurs se sont coalisés et ont décidé de se pourvoir en réclamation, chacun individuellement, contre les statistiques du service Pêche, portant sur les quantités de poiss ons prises dans le lac. Ils n'acceptent pas que le produit de ces statistiques soit considéré automatiquement comme une vente effective.

En effet, le revenu tiré des poissons dépend de plusieurs facteurs. Le prix du poisson varie suivant la capacité de transport, la présentation des caisses, mais aussi et surtout le prix du poisson varie suivant les heures de la journée. Le poisson étant un produit très périssable, le vendeur sera obligé de vendre au bas prix vers la fin de la journée puisque sa conservation est très coûteuse (127).

Selon ces redevables, les agents releveurs des quantités vendues du Département des Eaux et Forêts auraient tendance à inscrire sur les feuilles de relevé journalier des chiffres fantaisistes et exagérés. Ces agents sont accusés d'avoir enregistré les seuls prix de la première heure sans se donner la peine de suivre la vente de toute la prise. C'est ce qui exclut la possibilité d'enregistrer les fluctuations intervenant tout au long de la journée. Les requérants ont ajouté que même le Département des Eaux et Forêts était convaincu de l'imprécision, voire de l'inexactitude des chiffres en sa possession, puisqu'il en a opéré plusieurs modifications pendant une courte période.

L'Administration fiscale ne pouvait pas faire la sourde oreille à ce "soulèvement". En vue de permettre une étude approfondie de ces réclamations, l'Administration a convoqué une réunion

---

(127) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°4237.

de tous ces pêcheurs en date du 29 août 1979. Elle a été présidée par le Ministre des Finances. Cette autorité rétorqua après la réunion que ces renseignements sont en réalité des statistiques tenues et transmises au service d'assiette par un service administratif ayant la pêche dans ses attributions. Il est donc censé connaître mieux ce domaine, il en a toute la compétence requise. Le fisc a donc toutes les raisons de se fier à ces informations. Par ailleurs, rien ne peut motiver le Service Pêches à fournir de faux renseignements au Département des Impôts.

Par sa lettre n°312/P.3/714 du 4 décembre 1979, le Département des Eaux et Forêts a confirmé sans réserve ses renseignements donnant ainsi l'assurance que :

- Le travail des agents releveurs est convenablement effectué quelles que soient les conditions dans lesquelles ils opèrent.

- Les fluctuations des prix sont enregistrées au fur et à mesure qu'elles interviennent. Elles apparaissent sur les feuilles de relevé journalier mentionnant notamment le nombre de caisses non vendues. Ces dernières sont supposées donc jetées alors qu'elles peuvent être vendues aux marchés périphériques du centre-ville produisant ainsi des recettes qui échappent à tout enregistrement.

L'Administration fiscale considère que les bases retenues, au lieu d'être exagérées, risquent d'avoir été sous-estimées. Il y a en effet divers témoignages faisant état de ventes sur les plages de pêche et même en cours de route. Toutes ces ventes échappent en totalité au contrôle du releveur qui n'opère qu'au marché central de Bujumbura.

Dans la détermination des bases d'imposition le service de vérification des Impôts a le droit et le devoir d'appréhender tout renseignement de quelque source qu'il soit. Du moment qu'il

est crédible, il n'y a pas à considérer sa destination première. Aucune raison ne s'oppose à ce que des chiffres établis par exemple en vue d'une étude technique puissent servir de base ou de référence dans l'établissement des impôts et taxes.

Section 2 : Les données de la B.R.B.

Parmi les services qui doivent collaborer avec l'Administration fiscale, la Banque centrale figure au premier plan.

Elle fournit beaucoup de renseignements en matière d'importation et d'exportation. En effet, c'est elle qui délivre les licences d'importation.

Les renseignements donnés par le service des statistiques de la B.R.B. peuvent cependant contenir des erreurs. Leur interprétation par le fisc peut s'avérer difficile. Ceci est dû au fait que les deux services (la B.R.B. et l'Administration fiscale) se placent sous deux angles différents pour l'utilisation des mêmes données. Les besoins ne sont pas les mêmes.

Les erreurs souvent rencontrées sont dues aux confusions de noms; ce qui aboutit à l'imputation à tort, au nom d'un contribuable de certains articles importés par un autre.

D'autres réclamations portent sur les licences d'importation tenues en compte par le fisc alors qu'elles ont été refusées par la B.R.B.. Ces fausses considérations peuvent être à l'origine de grandes surimpositions. L'Administration fiscale procédera à un dégrèvement chaque fois que l'erreur commise au niveau du service des statistiques ou par le vérificateur lui-même sera établie par le réclamant.

TITRE III : LES CAUSES DU CONTENTIEUX FISCAL NE RESSORTISSANT PAS DES RECLAMATIONS.

Nous venons de passer en revue les causes du contentieux fiscal que nous avons pu tirer des réclamations des contribuables, mais nous avons constaté qu'il y avait d'autres causes non moins fréquentes qui ne sont pas évoquées par les redevables. Cela se comprend très bien dans la mesure où ces redevables peuvent être des acteurs principaux dans la réalisation de certaines causes. Retenons en premier lieu la fraude fiscale et l'évasion fiscale; ce sont les contribuables qui les organisent et ce ne sont pas eux qui vont les dénoncer. Nous allons donc voir certaines de ces causes dans les lignes qui suivent.

CHAPITRE I : LA FRAUDE FISCALE

La fraude fiscale peut se définir comme étant une violation expresse de la loi fiscale en vue d'échapper à l'impôt ou d'en réduire la base. En fait, il s'agit d'une forme de dissimulation, puisque la réalité est soit cachée soit tronquée. Dans le premier cas par l'abstention de remplir les formalités requises, dans le second par une fausse déclaration ou par la fourniture de renseignements erronés (128).

Beaucoup de contribuables essaient de se soustraire frauduleusement à l'obligation fiscale en organisant une fraude de nature à leur permettre d'échapper à cette charge. La collaboration loyale du contribuable, préalable indispensable à la juste répartition de quelques impôts; fait malheureusement défaut chez certains.

---

(128) La fraude fiscale se rencontre surtout en matière d'impôts dont la perception requiert la collaboration loyale des redevables par la déclaration ou par la fourniture de documents.

En effet, la réaction normale et spontanée du contribuable face à l'impôt est de s'y soustraire. Ceci est dû au fait que le contribuable ne reçoit aucune contrepartie tangible et immédiate d'une part, et ne se rend pas compte du lien entre les services que lui rendent les pouvoirs publics et l'impôt d'autre part.

La résistance à l'impôt est un phénomène presque universel qui touche tous les pays riches et pauvres, comme le disait si bien le Président POMPIDOU : "Tout impôt comporte en lui-même, une incitation à la fraude" (129).

Certains auteurs ont élaboré des statistiques sur la fuite devant l'impôt dans différents pays.

En France en 1956, les rentrées fiscales étaient minorées de 40%, la fraude représentait 20 à 25% du budget (130).

Au Liban, la fraude de l'impôt sur les revenus représente 90% de la dette fiscale en 1981 (131).

En Inde la différence entre le revenu déclaré par le contribuable et le revenu réel est de 60% en 1974 (132).

Qu'en est-il au Burundi? Il nous a été impossible de connaître exactement l'importance de cette fraude mais il est certain d'abord qu'elle existe, ensuite qu'elle est très importante et enfin qu'elle est inégale. Tous les redevables ne fraudent pas l'impôt et ceux qui le fraudent ne le font pas au même degré.

---

(129) Observations du Président POMPIDOU : Conférence de Presse 16 mars 1972 in Le Monde du 13 mars 1982.
(130) LAUFENBURGER (H.), cité par SEKUVUMBA (C.), op.cit., p.36.
(131) TIXIER (G.) et GEST (G.), Droit fiscal, Paris 3e éd. Dalloz 1981, p.244.
(132) NGAOSY VATHAN (P.), cité par SEKUVUMBA (C.), op.cit., p.36.

En outre tous les impôts ne se prêtent pas également à la fraude selon qu'il s'agit d'une telle ou telle modalité d'assiette. L'assiette des impôts établis sur déclaration des tiers peut par exemple échapper facilement à la fraude fiscale.

Les grosses entreprises sont généralement moins propices à la fraude fiscale. La complexité de leurs opérations les oblige à tenir une comptabilité précise et régulière. Sa falsification entraîne des inconvénients ou des dommanges plus importants que le non-paiement de l'impôt. Cette falsification en outre, nécessite souvent la complicité d'un grand nombre de personnes susceptibles de dénoncer au fisc les pratiques illicites. Pour de simples redevables, la fraude peut causer des ennuis, notamment l'inquiétude d'être surpris un jour et de payer davantage.

Les effets de la fraude fiscale

1° La fraude entraîne une perte sensible pour le Trésor, elle crée donc un déficit au budget avec les colloraires qui en découlent; comme le climat inflationniste, l'augmentation du taux des impôts. Le contribuable qui fraude l'impôt ne frustre pas seulement l'Etat mais aussi et surtout ses concitoyens à qui l'Etat doit demander un sacrifice supplémentaire pour suppléer à la carence des redevables en défaut.

2° Du point de vue économique la fraude fiscale fausse les conditions normales de la concurrence. Les entreprises qui fraudent se rendent par là plus compétitives sur le marché. Les entreprises peu productives risquent alors de s'enrichir au dépens des entreprises plus efficientes et plus productives.

3° Du point de vue psychologique, la fraude fiscale habitue le contribuable à vivre en contravention à la loi.

Enfin, les agissements du fraudeur d'impôt exercent une influence pernicieuse sur ces concitoyens. Il n'y a pas de raison, disent ceux-ci, que les uns observent la loi et que les autres ne l'observent pas.
La fraude peut devenir un brandon de discorde entre les classes sociales et, en outre, contribuer à la dégradation du civisme (133).

Il faudrait éviter le triomphe du fraudeur alors que les seuls critères de productivité devraient présider à la sélection des entreprises par le jeu de la concurrence.

---

(133) LOECKX (F.), VAN DIOMANT (R.), NEYENS (G.), op.cit., p.187.

CHAPITRE II : L'EVASION FISCALE

Sauf disposition contraire de la loi, chaque redevable est libre d'aménager ses intérêts comme il l'entend, d'administrer sa fortune et d'en disposer à son gré. C'est pour cette raison que le contribuable peut, d'une façon licite, chercher à échapper au paiement d'un impôt, en se plaçant dans les conditions qui n'en justifient pas la perception.

Beaucoup d'auteurs désignent l'évasion fiscale de "fraude légale". Cette expression est à notre sens impropre et ambigüe, dans la mesure où une fraude ne peut pas être légale; si elle venait à être légalisée elle ne serait plus une fraude.

Les agents de l'Administration fiscale ont tendance à qualifier de frauduleux les actes par lesquels les contribuables habiles esquivent un impôt ou une taxe tout en restant aux confins de la légalité. La règle du libre choix de la voie la moins imposée est consacrée par une tradition séculaire en Belgique (134). Elle est également admise par l'Administration fiscale burundaise (135).

Le contribuable qui sait bien organiser son évasion fiscale ne viole jamais la loi mais utilise ses contradictions, ses obscurités et ses lacunes pour éviter de payer l'impôt sans qu'on puisse rien lui reprocher sur le terrain du droit ainsi que sur celui de la morale. DUVERGER le dit si bien et d'une façon combien imagée : "Comme une anguille, le contribuable glisse entre les mailles du filet législatif" (136).

---

(134) SCAILTEUR (M.C.), Déontologie de la fiscalité, Bruxelles, Bland Whitlock 1971 p.18.

(135) Information du Département des Impôts.

(136) DUVERGER (M.), Les Finances Publiques, Paris, P.UF., 1971 p.404.

Le législateur burundais aurait bien fait s'il avait prévu, à l'instar de son homologue allemand, que l'obligation d'acquitter l'impôt ne peut être éludée ou réduite par l'abus des combinaisons juridiques de droit civil. Une telle prescription quoi que générique, pourrait participer à une diminution manifeste de l'évasion fiscale.

Un exemple typique où la loi laisse des fissures est celui de l'art.47 de la loi du 21 septembre 1963. Il stipule en son §2 qu'on ajoute aux rémunérations, entre autres choses la contre-valeur du droit au logement gratuit ou à l'indemnité compensatoire. Le montant de cet avantage est fixé forfaitairement à 10% des rémunérations. Certains employeurs, au lieu d'augmenter les rémunérations de leurs employés, augmentent plutôt le droit au logement qui leur revient. Si ils augmentent les rémunérations, celles- ci sont frappées d'impôt, mais au contraire le droit au logement n'est imposé qu'à concurrence de 10% de la rémunération selon la loi. Si on s'en tient aux termes du législateur, le surplus passe des mains de l'employeur à celles de l'employé sans être imposé, il suffit seulement qu'il soit ainsi baptisé.

Pour pallier à cette lacune de la loi, l'Administration fiscale n'admet le surplus au forfait de 10% que pour autant que l'indemnité payée apparaisse normale par rapport, notamment, aux autres rémunérations allouées au bénéficiaire de l'indemnité, aux fonctions qu'il exerce et au taux des loyers pratiqué dans la localité envisagée pour des habitations d'un standing correspondant aux susdites fonctions.
Eventuellement la partie anormale de l'indemnité allouée est à soumettre à l'impôt professionnel au même titre que les autres rémunérations (137).

---

(137) Voir Département des Impôts, Instruction n°14 du 1er mai 1970 portant barème pour employeur.

CHAPITRE III : LES CAUSES DE LA FUITE DEVANT L'IMPOT

On peut se demander effectivement les causes qui sont à l'origine aussi bien de la fraude fiscale que de l'évasion fiscale. Nous pensons que ces causes sont essentiellement de quatre catégories : les causes morales, les causes politiques, les causes techniques ainsi que les causes économiques.

1. Les causes morales :

Nous constatons un affaiblissement de la conscience fiscale pour un grand nombre de citoyens. Pour beaucoup, voler le fisc n'est pas voler. Nombreux sont encore ceux qui n'hésitent pas à se soustraire à leurs obligations fiscales en essayant de se dégager à leur "honorable" obligation de contribuer aux charges publiques (138). Entre le contribuable et le fisc c'est le jeu du plus rusé contre le plus fort qui prévaut.

2. Les causes politiques :

Un certain désaccord entre le contribuable et le pouvoir politique risque de motiver la fuite devant l'impôt. Les charges publiques constituent en effet la principale raison d'être du prélèvement fiscal. Ce dernier est considéré comme un instrument d'une politique sociale ou d'une politique économique.

Si on en fait un mauvais usage, si on en donne une mauvaise destination ou si on le laisse dans les mains des détourneurs, on risque de créer un mécontentement des redevables.

Ils considèrent que l'Etat se conduit ici comme un voleur et dans le cas de détournement comme un voleur maladroit qui, en voulant trop saisir s'expose à se voir enlèver une partie du butin qu'il convoîte.

---

(138) GAUDEMET (P.M.), Précis de Finances Publiques, Tome 2, Paris, éd. Montchrestien, 1970, p.303.

Le contribuable ainsi lesé dans sa morale, cherche par la dissimulation quand il en trouve les moyens, de se livrer à des spoliations. Il peut en toute quiétude dérober son actif à la vue et à la poursuite du fisc (139).

3° Les causes techniques :

Il est un élément qui favorise essentiellement la fuite devant l'impôt; c'est la complexité du système fiscal. Le réseau fiscal se trouve être si complexe que le fisc lui-même s'y reconnaît parfois difficilement; le contribuable peut s'échapper entre les mailles du réseau fiscal et le fisc ne peut le surveiller aisément (140).

4° Les causes économiques :

Le contribuable se demandera si le profit qu'il tire de la fraude compense les inconvénients qu'elle risque d'entraîner pour lui. Cette question que se pose le contribuable est purement économique. Ensuite la conjoncture économique générale intervient dans les éléments du développement de la fuite devant l'impôt (141).

Les causes de la résistence à l'impôt sont multiples, prétendre les épuiser toutes serait trop ambitieux. Dans les lignes qui précèdent nous n'avons exposé que les plus importantes; l'on peut encore citer :

- l'égoïsme et l'intérêt personnel;
- une conception érronée de l'Etat de qui on veut bien recevoir mais à qui on est peu enclin à donner;
- le taux élevé de l'impôt ainsi que la progressivité trop lourde et trop rapide;
- les lacunes, imprécisions et autres imperfections de la loi fiscale...

---

(139) GAUDEMET (P.M.), op.cit., p.307.
(140) Idem pp.310-311.
(141) Voir dans ce sens GAUDEMET (P.M.), op.cit., p.309 et svt.

CHAPITRE IV : LES AUTRES CAUSES DU CONTENTIEUX FISCAL

Section 1 : La corruption.

"Tolérée, encouragée par le système socio-culturel du Tiers-Monde, la corruption entraîne des effets nocifs sur le fisc et la fiscalité. Légitimée et amplifiée par l'environnement des pays en voie de développement, la corruption, dont celle du fisc, résiste aux mesures correctives. Mais il semble qu'elle pourrait être résorbée par des remèdes drastiques appliqués avec énergie et constance"(142).
Cette citation de NGAOSYVATH N est très parlante au sujet de la corruption du fisc dans les pays du Tiers-Monde; nous pensons qu'elle peut, dans une certaine mesure être valable même ailleurs.

On pourrait se demander alors comment la corruption peut inciter au contentieux fiscal? En vue de contraindre le contribuable à céder le pas à la corruption en offrant des pôts de vin, l'agent-taxateur surimposera ce redevable. Si alors celui-ci ne cède pas, il va se pourvoir en réclamation par la voie légale. D'autres réclamations proviennent des redevables qui, même imposés d'une façon juste, croient qu'ils sont surimposés s'ils se comparent à ceux qui sont dans les mêmes conditions qu'eux, mais qui ont usé de la corruption. Toutes ces réclamations ne font alors qu'en accroître l'effectif.

Il est difficile de savoir si un agent du fisc a été corrompu, on le verra seulement s'enrichir sans pouvoir établir avec certitude cette corruption. C'est ce qui est à l'origine d'une certaine impunité de ce fléau. Qui va dénoncer l'agent corrompu? En tout cas ce n'est pas le redevable puisqu'il y

---

(142) NGAOSYVATH N (P.), Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, Paris, L.G.D.J.,1974, pp.173-174.

trouve son compte, ce n'est pas non plus le fisc puisque celui-ci ne sera pas au courant.

La corruption est en outre stimulée par le bas niveau de salaire qui a toujours caractérisé le Tiers-Monde. L'absence de sévérité et de rapidité dans la répression des coupables de la corruption peut également favoriser la corruption. Enfin un certain manque de conscience professionnelle qui sévit encore chez certains agents du fisc peut justifier ce fléau.

Les agents du fisc sont enclin à accepter des pôts de vin surtout dans les domaines où le législateur leur demande une appréciation souveraine de la matière imposable; que ce soit forfaitairement ou par comparaison avec les redevables similaires.

Section 2 : L'analphabétisme des contribuables et la non-tenue d'une comptabilité.

Nous sommes sans ignorer que le pays se caractérise par une prépondérance des populations rurales disposant d'un revenu monétaire très bas. Cette masse paysanne vit d'une économie de subsistance. Cet état de chose favorise l'analphabétisme. La non-tenue d'une comptabilité en est une conséquence indubitable et entraîne une imprécision des éléments déterminant la base d'imposition. Cette imprécision conduit à l'établissement d'impôts estimés, présumés, approximatifs etc. pouvant déboucher sur des réclamations. La non-tenue d'une comptabilité limite les possibilités de preuve.

Section 3 : L'insuffisance de la formation et de l'effectif des agents du fisc.

Nous avons constaté qu'en pratique certains vérificateurs avouent leur ignorance lorsqu'ils sont confrontés à la comptabilité analytique tenue par certaines entreprises au cours de leurs vérifications. Ces agents du fisc essayeront le plus souvent de traduire

les éléments de cette comptabilité (analytique) sous une forme de comptabilité qui leur est familière, ce qui peut engendrer des erreurs et partant des réclamations. D'autres incompétences se manifestent par des ralentissements dans la vérification des contribuables.

La vérification sur place peut s'avérer nécessaire et parfois même obligatoire pour une juste répartition des impôts. Certains vérificateurs, surtout ceux de l'intérieur du pays, à qui il est demandé par les redevables d'opérer une vérification sur place, leur opposent qu'ils sont si peu nombreux qu'ils ne peuvent pas sillonner tous les centres de leur ressort.
Ils maintiennent dès lors l'imposition précédemment établie, ce qui incite les redevables à réclamer davantage.
(Pour plus de détails, voir section 5, chapitre II du titre suivant).

TITRE IV : LES REMEDES DU CONTENTIEUX FISCAL.

A l'exemple de l'analyse des causes du contentieux fiscal, nous allons étudier leurs remèdes en commençant par ceux qui ont été tirés de l'attitude adoptée par l'Administration fiscale face aux réclamations des différents contribuables. Nous entendons par là les suites réservées à ces réclamations. Ensuite nous essayerons de proposer les remèdes qu'on pourrait baptiser de préventifs, les premiers étant considérés comme "curatifs" puisqu'ils n'empêchentplus la survenance de la contestation fiscale mais se limitent à y mettre fin.

CHAPITRE I : LES REMEDES ADMINISTRATIFS POUR LA PERIODE CONSIDEREE

En vertu de l'art.142 de la loi du 21 septembre 1963, le Ministre des Finances statue par décision motivée sur les réclamations introduites par les contribuables. A notre sens, c'est cette décision de l'autorité qui contient le remède à la réclamation en cause.

Les réclamations des redevables sont sanctionnées soit par un rejet total ou partiel, soit par un dégrèvement total ou partiel.
Le redevable qui se pourvoit en réclamation peut se voir imposé un surplus. Nous allons dans les lignes qui suivent voir chacune des solutions déjà adoptées par l'Administration fiscale.

Section 1 : Le dégrèvement total.

Le dégrèvement total se rencontre souvent dans les dégrèvements d'office, c'est-à-dire ceux qui sont occasionnés par l'erreur matérielle ou le double emploi. Cependant nous avons

rencontré dans notre échantillon 29 cas de dégrèvement total sans qu'il y ait dégrèvement d'office.
Ce genre de dégrèvement faisait notamment suite aux demandes en remise grâcieuse (avant sa suppression). L'erreur de procédure et un recouvrement des impôts déjà prescrits peuvent également être sanctionnés par un dégrèvement total.

Section 2 : Le dégrèvement d'office.

Les dégrèvements d'office ne peuvent être accordés que dans les seuls cas d'erreur matérielle ou de double emploi. L'erreur matérielle ainsi que le double emploi ont déjà été analysés dans la section 2 chapitre I du Titre III, nous n'allons donc pas y revenir.

Le vérificateur des impôts qui constate une surimposition doit faire ressortir clairement qu'il s'agit d'une erreur matérielle ou d'un double emploi.

En vue de permettre aux autorités de s'assurer du bienfondé des dégrèvements d'office consentis, il est demandé à celui qui a constaté l'erreur ou le double emploi de mentionner une des seules indications suivantes :

1° En matière de double emploi :

a) double emploi avec quittance n°.... du ....
b) double emploi avec article de rôle n°...

2° S'il s'agit d'une erreur matérielle :

a) erreur matérielle : erreur de plume
b) erreur matérielle : erreur de calcul
c) erreur matérielle : enrôlé par erreur
d) erreur matérielle : erreur de l'enrôlement.

Toutes autres indications, notamment : "Cotisation illégale", "pas de base imposable", "enfant", "redevable non existant", "l'intéressé a quitté la République le ...", etc. sont proscrites (143). En principe les cotisations qui ont été payées en tout ou en partie doivent faire l'objet d'un remboursement.

Nous avons enregistré plusieurs cas de dégrèvement d'office : 164 cas sur 516 soit environ 30% des dossiers étudiés. Ceci confirme qu'il y a plusieurs erreurs matérielles et doubles emplois. 89% des cas de dégrèvement d'office portent sur un dégrèvement total.

Section 3 : Le dégrèvement partiel.

Le dégrèvement partiel équivaut au rejet partiel puisque lorsque l'Administration fiscale reconnaît une partie de la réclamation comme fondée, l'autre partie est censée avoir été rejetée. Nous avons relevé au total 118 cas de dégrèvement partiel dans notre échantillon soit environ 23% de tous les dossiers analysés. Ce pourcentage est tout de même très élevé : nous pensons que les redevables-réclamants exagèrent quelque peu pour certains aspects, même lorsqu'ils ont des motifs valables. D'autre part, nous savons que certains inspecteurs du contentieux sont assez réticents pour accorder un dégrèvement total pour deux raisons principales :

- Lorsque la réclamation comporte certains aspects d'appréciation, il n'est pas assez aisé pour l'inspecteur du contentieux fiscal de désavouer complètement le travail effectué par son collègue qui a établi les impositions contestées.

- A moins qu'il ne s'agisse d'erreurs grossières, les Ministres des Finances sont toujours assez réticents pour accorder un dégrèvement total d'impôt.

---

(143) Voir note de service n°3, Annexe I.

Section 4 : Le rejet total.

Les réclamations des redevables ne sont pas toujours fondées. L'Administration fiscale se fonde sur la loi (144) pour les rejeter. Nous avons enregistré au cours de notre enquête 52 cas de rejet total fondés sur la forclusion. Une réclamation tardive ne peut faire objet d'aucune instruction. Elle est purement et simplement rejetée pour cause de forclusion, celle-ci étant d'ordre public.

Le silence du réclamant prolongé au-delà de 20 jours suite à une demande de renseignements ou de documents quelconques par l'Administration fiscale a justifé également le rejet de 24 réclamations. En ne répondant pas à la demande de l'Administration fiscale, le réclamant place cette dernière dans l'impossibilité de pouvoir analyser le fond du litige.

Enfin, les demandes de remise grâcieuse ainsi que les erreurs de procédure ont justifié le rejet total de 5 réclamations pour le premier cas et de 13 pour le second.

Section 5 : L'enrôlement du surplus.

A l'occasion de l'instruction de la réclamation, l'inspecteur des impôts chargé d'instruire la réclamation doit examiner la légalité des cotisations qui ont été établies pour le même exercice sur les mêmes élémants d'imposition. Si cette instruction révèle des éléments d'assiette ayant échappé à l'impôt, l'inspecteur des impôts doit corriger cette situation en établissant ces cotisations supplémentaires.

La procédure de redressement ainsi effectuée ne requiert pas d'avis de rectification à adresser au contribuable; il suffira de le préciser clairement dans la décision.

---

(144) Art.139 §2 de la loi du 21 septembre 1963, BOB n°12 bis/63 p.414.

La cotisation supplémentaire devient partie intégrante de la cotisation ainsi rectifiée. Il s'ensuit que cet enrôlement peut avoir lieu en dehors des délais d'imposition fixés par la loi et que la cotisation complémentaire épouse le caractère de la cotisation rectifiée (145).

En réalité, cette pratique ne se rencontre pas très souvent, seulement 8 cas ont été enregistrés soit environ 1,5% de notre échantillon. L'Administration justifie cette réaction par le fait que : "la réclamation est une arme à double tranchants" (C'est du reste une conséquence inéluctable du caractère d'ordre public des impôts.

---

(145) LOUVEAUX (C.L.), op.cit., p.39.
(146) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°4390.

CHAPITRE II : LES SOLUTIONS PRECONISEES POUR L'AVENIR

Les solutions que nous proposons pour la prévention du contentieux fiscal se basent pour la plupart, non pas sur des décisions administratives mais sur des considérations doctrinales et jurisprudentielles, auxquelles nous joignons nos considérations personnelles. Nous allons, dans les lignes qui suivent, analyser une à une les propositions suivantes :

- Amélioration des relations fisc-contribuables.
- Amélioration des relations entre différents secteurs de l'administration.
- Formation et information fiscales des contribuables.
- Les remèdes à la fuite devant l'impôt.
- Renforcement de l'effectif et de la qualité des agents du fisc.

Section 1 : Amélioration des relations fisc-contribuables.

Les contribuables ont une certaine hostilité à l'égard des agents de l'Administration fiscale. Cette hostilité trouve son origine dans le fait que la majorité des contribuables considèrent l'agent du fisc comme s'identifiant à l'impôt : c'est lui qui s'attaque à leurs intérêts personnels; c'est lui qui vient les priver d'une partie de leurs biens, c'est lui qui exerce les mesures de contrainte à leur égard (147).

Il ne faut jamais perdre de vue que le contribuable et l'agent du fisc ne sont pas des êtres abstraits : ce sont Monsieur Y et Monsieur Z chacun avec son caractère, son âge, ses sentiments, son état de santé, ses préoccupations etc. Tous ces éléments influenceront, dans une certaine mesure, la position respective de deux parties en cause, le déroulement ainsi que le résultat de leur discussion (148).

---

(147) LOECKX (Fr.), VAN DIOMANT (R.), MEYENS (G.), op.cit., p.410.
(148) Idem p.429.

Cependant il ne faut pas considérer que ces rapports entre le fisc et le contribuable sont nécessairement des relations entre deux adversaires engagés dans une lutte, l'un contre l'autre. La réalité est, heureusement d'ailleurs, plus nuancée. Les agents du fisc doivent essayer de faire des contribuables leurs collaborateurs et non leurs victimes.

Les autorités de l'Administration fiscale devraient ordonner par des circulaires ou notes de service à leurs agents d'éviter tout comportement qui est de nature à provoquer l'hostilité des contribuables. Il faut dès lors éviter des propos très sévères comme on en a déjà trouvé dans deux cas. Le premier cas est celui d'un vérificateur qui, pour "convaincre" un contribuable emploie ces termes : "le fisc a besoin de fonds, vous n'aviez qu'à ne pas commettre des erreurs" (149). Dans le second cas le vérificateur s'exprime comme suit : "Votre comptabilité est trop compliquée, il faudrait trop de temps pour la vérifier; alors je refais vos comptes d'exploitation à ma façon en ne retenant que les chiffres qui m'arrangent"(150). Ces propos rendent malsain le climat qui règne entre le contribuable et l'Administration fiscale.

L'agent du fisc devrait au contraire faire preuve de courtoisie, de tact, de discrétion, d'objectivité et de compréhension à l'égard du contribuable. Il doit en outre respecter la personne du contribuable, éviter de surestimer sa propre valeur et de tomber dans l'arrogance.
Il est tenu enfin d'informer le contribuable non seulement des devoirs qui lui incombent mais également des droits qui lui reviennent. Il doit être suffisamment persuasif.

---

(149) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°4487.
(150) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°4729.

Il faudrait doter de plus de moyens (pour une plus grande efficacité) au service de documentation qui existe déjà à la Direction générale des Recettes, en vue de lui permettre de faire des publications de toute sorte pour assainir ce climat.

Un climat sain est nécessaire en matière fiscale pour permettre une imposition efficiente. Pour le créer et le fortifier il est nécessaire d'agir sur un double plan :

- sur le plan du contribuable même, l'amélioration de sa mentalité;

- sur le plan de l'administration, en organisant son intervention technique autant que possible de manière à n'occasionner au contribuable qu'un minimum de désagrément et d'ennui (151).

Section 2 : Amélioration des relations entre différents secteurs de l'administration.

Nous avons déjà souligné l'importance que revêt une bonne collaboration des différents secteurs de l'Administration pour la meilleure perception des impôts et taxes, mais aussi pour une analyse judicieuse des réclamations.

L'administration doit faire en sorte que les services concernés prennent conscience qu'ils doivent collaborer à la collecte des impôts, en fournissant toutes les informations nécessaires au fisc de façon régulière, automatique et en temps utile.

Il faudrait mieux organiser à cet effet le service d'assiète qui est chargé de la collecte et de la mise à jour de ces données.

Mais encore faut-il commencer par une collaboration étroite entre les services se trouvant au sein même du Département des Impô

---

(151) LOECKX (Fr), VAN DIOMANT (R.), MEYENS (G.), op.cit., p.414.

En effet nous avons constaté avec regret que cette collaboration ne se trouve pas être sans faille. La lenteur dans le traitement du contentieux est notamment due à la défaillance dans la collaboration du service du contentieux et de celui de la vérification. Le service de la vérification devrait, pour faciliter la tâche de l'instruction de la réclamation, donner tous les renseignements dont il dispose sur le dossier. Une amélioration dans ce sens a été préconisée par plusieurs notes de services, la plus récente est celle du 6 janvier 1988 (152).

Section 3 : Formation et information fiscales des contribuables.

1. Formation.

L'éducation civique et politique du citoyen ne serait que tronquée si elle ne lui inculquait pas les notions essentielles concernant la nécessité de l'impôt de plus en plus accrue dans la société actuelle.
Cette éducation doit s'adresser tout d'abord à la jeunesse et à cet égard, elle devrait être l'oeuvre de la famille, de l'école et de tous ceux qui sont appelés à contribuer d'une façon ou d'une autre à la formation des jeunes (153).

Par cette éducation on essayera d'atteindre les couches profondes et les côtés affectifs de l'homme et développer ainsi sa maturité civique.

Cette éducation est une entreprise de longue haleine puisque son but n'est ni plus ni moins qu'un changement total d'esprit des individus. Il s'agit de faire pénétrer dans les consciences le sentiment des obligations qui incombent à chacun

---

(152) Note de service n°1/88 contentieux, voir Annexe III.
(153) LOECKX (Fr), VAN DIOMANT (R.), MEYENS (G.), op.cit., p.414.

comme membre de la communauté nationale, de donner le sens de la légalité, de la discipline collective et du devoir fiscal. Et, c'est là une des tâches principales de la formation civique, qui requiert beaucoup de persévérance, car il n'est pas facile de déraciner de la mentalité publique ce détestable préjugé que "Voler l'Etat ce n'est pas voler" (154).

Comment alors pourrait s'organiser cette formation? Cette question ne manque pas de pertinence. On pourrait prévoir un enseignement fiscal ou du moins l'incorporer dans la formation civique dès la formation de base en l'occurrence l'école primaire. Elle devrait ensuite continuer à l'école secondaire et être renforcée à l'Université.
Nous croyons qu'on ne pourra jamais arriver à la formation des citoyens sans d'abord passer par celle de son élite.

2. Information des contribuables.

Nous avons constaté que l'ignorance est à l'origine de plusieurs contestations mais pourtant, les outils dont on devrait se servir ne manquent pas : il y a d'abord les journaux nationaux, la radio et plus récemment la télévision. Il faudrait organiser une ou plusieurs émissions comme ce fut le cas en 1986 et 1987 en vue de donner aux contribuables une information suffisante sur la fiscalité nationale, l'impôt en général ainsi que son emploi.

Les responsables du Parti, en collaboration avec ceux de l'Administration fiscale devraient organiser des réunions dans ce sens ou alors insérer l'information fiscale dans l'idéologie du Parti.

Enfin on pourrait concevoir une amélioration du service de documentation comme nous l'avons déjà stigmatisé. Ce service

---

(154) Secrétariat Permanent du Parti UPRONA, op.cit., p.151.

pourrait dès lors distribuer des brochures aux contribuables qui le désireraient et s'il le faut moyennant paiement.

Un autre moyen envisageable est la tenue des réunions par les responsables de l'Administration fiscale. Ces réunions devraient être tenues par catégorie de contribuables comme cela a été déjà le cas avec la réunion du 29 août 1979 à l'intention des pêcheurs sur l'initiative du Ministre des Finances.

Section 4 : Les remèdes à la fuite devant l'impôt.

La quasi-totalité des remèdes que nous venons de voir participent d'une façon ou d'une autre dans la lutte contre la fuite devant l'impôt. Face à cette fuite, nous pourrons qualifier ces remèdes de généraux, il y a cependant des remèdes spéciaux qui se modèlent aux diverses formes que peut prendre la fuite devant l'impôt. On peut donc distinguer les remèdes à la fraude et les remèdes à l'évasion fiscale.

§1. Les remèdes à la fraude fiscale

Le meilleur moyen pour prévenir la fraude fiscale est de perfectionner et d'assainir le contrôle fiscal. C'est dans ce cadre qu'il faut encourager la communication à l'administration fiscale des renseignements sur le contribuable.
Cette communication doit se faire non seulement par les administrations publiques et les entreprises assimilées mais aussi par certaines entreprises privées telles que les banques et les société d'assurance.

Néanmoins, il ne faut pas se limiter à la prévention, on agira par la répression si la fraude est déjà là. Lorsque celle-ci s'accompagne de manoeuvres frauduleuses tendant à la dissimulation de la matière imposable, c'est-à-dire lorsqu'elle est caractérisée, il est prévu des pénalités de la mauvaise foi. Précisons qu'au Burundi, aucun contribuable ne peut être poursuivi

devant les tribunaux pour fraude fiscale et ne peut de ce fait être condamné à des peines d'emprisonnement. La loi ne prévoit pas ce type de poursuite.

§2. Les remèdes à l'évasion fiscale.

L'évasion fiscale est due surtout à la trop grande complexité du système fiscal; celui-ci admet bien souvent les discriminations excessives qui permettent aux contribuables d'abuser des privilèges qui leur sont accordés. Le remède est alors dans la simplification du système fiscal (155).

Il revient donc au législateur plus qu'à l'Administration fiscale de lutter contre l'évasion fiscale par un assainissement de la loi. Il faut notamment écarter ou diminuer les abattements, les privilèges fiscaux et les immunités fiscales puisqu'ils ouvrent à nouveau des possibilités d'évasion. Une minutie aussi poussée que possible doit caractériser la législation fiscale pour pallier à la fuite devant l'impôt.

Nul n'est besoin de rappeler que l'évasion n'est pas réprimée puisque l'évadé ne transgresse aucune loi en vigueur.

Section 5 : Renforcement de l'effectif et de la qualité des agents du fisc.

§1. De l'effectif des agents :

Le renforcement de l'effectif des agents du fisc est un préalable nécessaire pour une meilleure justice fiscale. Les vérificateurs des impôts et les inspecteurs des impôts qui sont chargés respectivement du contrôle fiscal ainsi que du contentieux de l'imposition sont encore peu nombreux pour épuiser l'ensemble des dossiers.

---

(155) GAUDEMET (P.M.), op.cit., p.323.

Le service du contentieux est formé par quatre inspecteurs qui doivent instruire toutes les réclamations provenant de tous les coins du pays. Comme la procédure d'instruction est très longue, les réclamations continueront à s'accumuler, la seule issue à ce "goulot d'étranglement" est l'augmentation du nombre d'inspecteurs des impôts chargés du contentieux.

Le service de la vérification est doté de 81 vérificateurs des impôts jusqu'en février 1988. Chaque vérificateur a en moyenne 19 vérifications à effectuer par an. Ce nombre ne permettra pas d'effectuer un contrôle assidu, ce qui sera à l'origine du contentieux fiscal puisque celui-ci dépend beaucoup de celui-là.

Le receveur ainsi que les huissiers devraient être multipliés pour la perception effective des divers impôts et taxes, mais aussi et surtout pour intimider les éventuels redevables récalcitrants par l'organisation d'une exécution forcée rapide et efficace.

§2. De la qualité des agents du fisc:

Il ne suffit pas d'avoir un nombre suffisant d'agent du fisc, il faut aussi qu'ils soient dotés de connaissances suffisantes pour l'accomplissement de leur tâche. Il a été mis sur pied à cet effet une école fiscale qui, plus tard est devenue la section fiscale au sein de l'Ecole Supérieure de Commerce.

L'école fiscale créée en 1961, avait d'abord une capacit d'accueil de 20 élèves. Elle devait au départ former le personnel fiscal pour les territoires du Rwanda et du Burundi. Le niveau de base requis pour le recrutement n'était alors que de 3 ans post-primaire. A partir de 1980 il a été exigé le niveau des humanités complètes. La durée de formation fut fixée à deux ans dès les origines et n'a jamais été modifiée depuis.

Jusqu'en 1979, le recrutement se faisait tous les quatre ans. Après la sortie de chaque promotion, l'école fermait ses portes pendant deux ans. Depuis 1979, le recrutement se fait toutes les années jusqu'en 1984, date à laquelle l'autorité a estimé que le personnel du Département des Impôts "suffisait" compte tenu des contraintes économiques du pays.

Le programme de l'école traduit une cadence de formation très lente et discontinue. L'école a passé 6 ans sans recruter (156). L'insuffisance des agents compétents ne fait que s'aggraver face à cette cadence de formation qui, même améliorée n'a pas encore atteint le niveau suffisant.

Le tableau ci-après nous en dit plus long :

Cadence de formation des agents fiscaux au Burundi.

Années de formation	Entrées	Sorties
1961-1963	17	9
1965-1967	17	12
1969-1971	9	8
1973-1975	-	-
1975-1977	17	16
1979-1981	38	11
1980-1982	38	26
1981-1983	20	15
1982-1984	34	19
1983-1985	27	19
1984-1986	20	13

Source : Département des Impôts (157)

(156) Voir la période 1969-1975.
(157) Information du Département des Impôts.

Pour ce qui concerne le niveau de formation de ces agents, nous ne connaissons pas le contenu des programmes suivis, mais nous pouvons constater qu'ils ont fortement varié d'une promotion à une autre, et il va en s'améliorant.Alors que la première promotion n'avait vu en comptabilité que la seule comptabilité commerciale, la promotion 1975-1977 était plus outillée en cette branche puisqu'elle y avait consacré plus de 260 heures sur un volume horaire total de 1100 heures environ. La législation fiscale n'est vue que dans un seul cours de 280 heures alors qu'elle devrait faire l'objet d'une étude beaucoup plus approfondie impôt par impôt. On y arrivera seulement avec la promotion 1979-1981 (158).

Cependant, on se rend compte que le niveau final semble encore insuffisant, car le cycle est trop court pour un technicien qui doit faire face à un travail aussi fastidieux. On le constate notamment avec cet aveu d'un vérificateur qui déclare lors d'une vérification dans une entreprise : "Votre comptabilité est trop compliquée,... je refais vos comptes d'exploitation à ma façon en ne retenant que les chiffres qui m'arrangent"(159).

Il faut aussi considérer l'existence d'une forte déperdition d'agents formés. Ainsi avec toutes les sorties susmentionnées, en l'occurrence 148 agents formés, l'Administration fiscale n'emploie que 93 de ceux-là.

Nous pensons que doter cette école de plus de moyens lui permettant d'augmenter la capacité d'accueil, la période de formation et de pousser plus loin l'enseignement y dispensé, serait un remède de poids à ce problème. Mais encore faut-il prévoir des fonds suffisants pour financer cette formation et pour payer les futurs lauréats, lors de leur entrée en fonction.

---

(158) BAKANIBONA (A.), op.cit., p.50.
(159) Voir Département des Impôts, dossier-réclamation n°4729.

CONCLUSION GENERALE

En entreprenant cette recherche, nous avions voulu mettre en relief les causes qui sont à l'origine du contentieux fiscal, un contentieux qui prend de plus en plus d'ampleur à tel point qu'il risque de se perpétuer. Nous avons par la suite tenté de proposer des issues à ce "goulot d'étranglement" puisque nous avions constaté que les réclamations remplissaient les tiroirs de l'administration, à défaut d'être instruites et clôturées. Les réclamants quant à eux devraient attendre des fois jusqu'à une période de dix ans pour qu'on fasse suite à leur demande. Ils devraient cependant payer l'impôt contesté, puisque selon la loi, la réclamation ne suspend pas l'exigibilité de l'impôt, même lorsque, pour quelque motif que ce soit, il y a une surimposition manifeste et sans équivoque.

Avant d'entrer dans le vif du sujet, nous avons préféré retracer d'abord les contours du contentieux fiscal. C'est un tou qui englobe le contentieux de l'imposition, celui du recouvrement, celui de la répression etc. L'objet de cette distinction est que certains de ces contentieux ont déjà fait l'objet d'autres études

Il a fallu également donner un aperçu de la procédure suivie en matière fiscale. Cette procédure est caractérisée par sa nature hybride, elle est successivement administrative et judiciaire. Tout redevable, avant de saisir la cour administrative doit d'abord requérir une décision de l'administration fiscale contre laquelle il agit.

Nous avons essayé de tirer certaines causes du contenti fiscal dans les réclamations des redevables. Nous avons constaté

que l'erreur et l'ignorance fiscale dominent toutes les autres. Les intérêts de retard indûment établis par l'administration fiscale, l'usage par le fisc de mauvais renseignements peuvent inciter les contribuables concernés à réclamer.

D'autres causes ne ressortissent pas des réclamations; il s'agit notamment de la fuite devant l'impôt, de la corruption des agents du fisc etc. Le contribuable essaie chaque fois de se soustraire à l'impôt que ce soit frauduleusement (le cas de la fraude fiscale) ou même "légalement" (le cas de l'évasion fiscale) dans tous les cas où l'occasion se présente, comme le dit si bien RIPERT : "Tout déclarant sincère s'offre aux coups qui le frappent et il n'y a pas beaucoup de contribuables qui aient l'appétit du martyre"(160).

Nous avons procédé de même quant à l'analyse des remèdes. Ainsi avions-nous distingué les remèdes "curatifs" qui sont ceux tirés des prises de positions de l'administration fiscale à l'égard des différentes réclamations, des remèdes "préventifs" qui sont ceux que nous proposons en vue de pallier à la survenance de ce genre de conflit.
L'amélioration du climat entre le fisc et les contribuables, entre le fisc et les autres services tant du secteur privé que du secteur public, le renforcement de l'effectif ainsi que de la qualité des agents du fisc, la formation et l'information des redevables, telles sont à notre sens les principales composantes de notre "solution" contre le mal qui est à l'origine du contentieux fiscal.

---

(160) RIPERT (G.), cité par GAUDEMET (P.M.), op.cit., p.320.

Nous n'avons certes pas épuisé le sujet; et le travail recèle peut-être des imperfections dont le lecteur voudra bien nous excuser.

En effet, bien des points n'ont pas été complètement épuisés, d'autres n'ont pas été traités malgré l'intérêt qu'ils auraient pu apporter à la présente étude. Ainsi par exemple, il aurait été intéressant de donner à chaque cause du contentieux fiscal une proposition de remède qui lui est adéquate. Certains autres aspects n'ont pas été évoqués ou l'ont été à peine. On peut citer la mécanisation, l'informatisation ou l'automatisation des opérations d'enrôlement, de perception et de contrôle des impôts, bref la dotation à l'administration fiscale d'un matériel suffisant et perfectionné. Il aurait fallu montrer également comment un mauvais usage du produit des impôts ainsi qu'un excès des taux d'imposition peuvent justifier une certaine fuite devant l'impôt.

Enfin, le domaine fiscal et même celui du contentieux fiscal peut faire l'objet de plusieurs autres analyses. En plus de l'analyse des causes et des remèdes du contentieux fiscal menée sur une période de 10 ans, d'autres chercheurs pourraient faire des études sur une autre période ou sur une plus longue période. D'autres analyseraient l'évolution du contentieux fiscal dans le temps... Et ainsi par leurs recherches ils auront parachevé la présente étude.

BIBLIOGRAPHIE

I. OUVRAGES

- ARDANT, (G.), Théorie sociologique de l'impôt, Paris, S.E.V.P.E.N., 2 volumes 1965.
- BERN, (P.), La nature juridique du contentieux de l'imposition, Paris, L.G.D.J. 1972.
- Bibliothèques de l'Ecole Supérieure des Sciences Fiscales, Réflexions offertes à Paul SIBILLE, Bruxelles, Ets Emile Bruylant, 1981.
- COSSON, (J.) Les industriels de la fraude fiscale, Paris, Seuil, 1971.
- DUVERGER, (M.), Les Finances Publiques, Paris, P.U.F., 1971.
- DELISSE, (M.E.), Le recouvrement des impôts directs, Bruxelles, 30 boulevard Brand Whitlock, octobre 1969.
- FEYE, (M.) et CARYN, (C.), Procédure fiscale contentieuse, Bruxelles, Ets Emile Bruylant, 1958.
- FRAEYENHOVEN, (G.V.), La réforme des impôts sur les revenus, Bruxelles, Ed. Jaric, 1963.
- GAUDEMET (P.M.), Précis de Finances Publiques, Paris, Ed. Montchrestien, 1970.
- GOUR (C.) et autres, Procédure fiscale, Paris, P.U.F. 1982.
- GOUR (C.) et autres, Les grandes décisions de la jurisprudence, droit fiscal, Paris, P.U.F. 1977.
- LOECKX (F.) et autres, Eléments de la science des impôts, Bruxelles, Ministère des Finances, administration des contributions directes, 2 volumes 1969-1970.
- LOUVEAUX, (G.L.), La preuve en matière d'impôt direct, Bruxelles, Ets. Emile Bruylant, 1970.
- MARGUET, (C.), Le contrôle fiscal, Paris, L.G.D.J. 1975.

- Ministère de l'Economie, des Finances et de la Privatisation, Précis de fiscalité, SLF 1987.

- Ministère des Colonies, Impôt sur les revenus, Dison, Imprimerie dionaise 1939.

- NALUTAMA NAMWINZI (J.C.), La réforme des impôts sur les revenus dans le cadre du développement économique du Zaïre, Dissertation, Ecole Supérieure des Sciences Fiscales, année académique 1973-1974.

- NGAOSYVATH N, (P.), Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, Paris, L.G.D.J. 1974.

- Pandectes Belges, Tributs et impôts, F. Larcier 1928.

- Petit Dictionnaire de Droit, Paris, Dalloz, 1972.

- ROGER F.C. GREGOIRE, Manuel des réclamations et recours judiciaires contre les impôts sur les revenus au Congo, au Rwanda et en Urundi, avril 1960.

- SCHMELTZ (G.W.), Les impôts sur les revenus, Bruxelles, Ets. Emile Bruylant 1957.

- TIBERGHIEN, (A.), Manuel de droit fiscal, Bruxelles, 3e éd. Ced-Samson, 1971.

- TIXIER (G.) et ROBERT (J.M.), Droit pénal fiscal, Paris, Dalloz, 1980.

- TIXIER (G.) et GEST, (G.), Droit fiscal, Paris, L.G.D.J. 1981.

- TROTABAS, (L.) et COTTERET (J.M.), Droit fiscal, Paris, Dalloz, 1973.

- TROTABAS, (L.) et COTTERET (J.M.), Finances Publiques, Paris, Dalloz, 1970.

II. MEMOIRES

- BAKANIBONA, (A.), L'apport de la taxe sur les transactions dans le système fiscal au Burundi, Mémoire, Institut Supérieur des Cadres Militaires, Bujumbura, 1979-1980.
- KIGALI, (I.), Le contrôle fiscal et le contentieux de l'impôt au Burundi, Mémoire pour le D.E.S.S. n°227, Université Paris IX - Dauphine, 1986-1987.
- MURARA, (O.), Le contentieux de l'imposition des impôts sur les revenus en droit fiscal burundais, Mémoire, U.B., Bujumbura 1981.
- NKWIRIKIYE, (M.), La fraude à l'impôt direct au Burundi, Mémoire, U.B. Bujumbura 1979.
- RUFYIKI, (L.), La notion de revenu taxable en droit fiscal burundais, Mémoire, U.B. Bujumbura, 1984.
- SEKUVUMBA, (C.), Du recouvrement des impôts réels et ses difficultés, Mémoire, U.B. Bujumbura, 1982.

III. ARCHIVES DU DEPARTEMENT DES IMPOTS

IV. CODES CONSULTES

- Codes et Lois du Burundi par BELLON (R.) et DELFOSSE (P.), Bruxelles, Larcier, 1970.
- Code Général des Impôts et Taxes : Ministère des Finances, Département des Impôts, Bujumbura 1985.
- Code des Investissements.
- Code de l'Organisation et de la Compétence Judiciaire.

V. COURS

- BIZIMANA, (V.), Cours de droit fiscal, U.B., Bujumbura 1986-1987.

VI. REVUES

- Le Monde, conférence de presse, 16 mars 1972, 18 mars 1972.

- Journal des tribunaux, 23 novembre 1985, 104e année n°5356. Bruxelles, F. Larcier, 1984.

- Journal de droit fiscal, janvier-février 1983, Novembre-décembre 1981, Bruxelles, Larcier 1946.

- Journal de droit fiscal et financier, Recueil d'études et de documentations, Bruxelles, Ets Emile Bruylant 1942.

VII. AUTRES DOCUMENTS CONSULTES

- Actes du colloque de l'Institut Belge des Finances Publiques tenu le 15 mai 1972; Exacte perception de l'impôt, Bruxelles, Ets Emile Bruylant, 1963.

- Bulletins Officiels du Burundi.

- Séminaire du Parti sur la Déclaration économique du IIème Congrès National de l'UPRONA, Bujumbura 6-8 mars 1986.

TABLE DES MATIERES

Page

AVANT-PROPOS

INTRODUCTION GENERALE 1

TITRE I : LA NOTION DU CONTENTIEUX FISCAL ET BREF APERCU DE LA PROCEDURE FISCALE CONTENTIEUSE. 3

CHAPITRE I : NOTION DU CONTENTIEUX FISCAL. 3

Section 1 : Définition 3

Section 2 : Branches du contentieux fiscal 4

§1. Le contentieux de l'imposition 4

§2. Les autres branches du contentieux fiscal 5

A. Le contentieux de la répression 5

B. Le contentieux du recouvrement 5

C. Le contentieux de la responsabilité 6

D. Le contentieux de l'excès de pouvoir. 6

CHAPITRE II : BREF APERCU DE LA PROCEDURE FISCALE CONTENTIEUSE 7

Section 1 : Phase administrative. 7

§1. La réclamation (conditions requises) 7

A. La réclamation doit émaner de celui qui en a la qualité 7

B. La réclamation doit être écrite et signée 8

C. La réclamation doit être adressée à l'autorité compétente 9

D. La réclamation doit être motivée 10

E. La réclamation doit être introduite dans les trois mois 11

Page

§2. L'instruction des réclamations 12
§3. La décision du Ministre des Finances 15

Section 2 : Phase judiciaire 17

§1. La cour administrative 17
A. Qui peut valablement introduire le recours? 18
B. La citation 19
§2. Le pourvoi en cassation 20

TITRE II : LES CAUSES DU CONTENTIEUX FISCAL TIREES DES MOTIVATIONS DES REDEVABLES-RECLAMANTS. 22

CHAPITRE I : L'ERREUR EN MATIERE FISCALE 22

Section 1 : Généralités 22

Section 2 : Erreur de fait 24
§1. Erreur sur la période imposable 24
A. Cas du propriétaire occupant son immeuble 25
B. Cas des exonérations 26
C. Quid de l'interruption de locations? 27
§2. Erreur sur le redevable 29
§3. Double imposition par erreur 31
§4. Imposition sur une perte. 34
Imposition en cas de perte 34

Section 3 : Erreur de droit 36
§1. Considération des charges déductibles. 36
Quelles sont les charges déductibles visées? 36
1. Définition 36
2. Charges déductibles en matière d'impôt professionnel 37
a. Les frais du Conseil d'Administration 38
Qu'en est-il en pratique? 38

b. Les amortissements 40
Quid de la pratique? 41
c. Les frais d'entretien des immeubles affectés à l'exercice de la profession 44
d. Les frais pour réparation et carburant des véhicules affectés à l'activité imposable 45
Quid des frais de transport à l'occasion des congés? 46
3. Charges déductibles en matière d'I.R.L. 47

§2. Absence de notification en cas de redressement de la base d'imposition 49
Le contenu de la notification 49
§3. Envoi des pièces irrégulières 52
A. L'avertissement extrait de rôle 52
B. La déclaration 54
Forme et contenu de la déclaration 55
§4. Considération des pertes professionnelles 55
Comment s'opère la déduction des pertes? 57
§5. La prescription 58
A. Prescription de l'imposition 58
B. Prescription du recouvrement 59
C. Retard dans la réclamation 59
D. Retard dans la production d'une pièce 60
§6. Les exonérations 62

CHAPITRE II : L'IGNORANCE DE LA MATIERE FISCALE 63

Section 1 : Généralités 63
Quid de la déclaration récapitulative de l'I.P.R? 64

		Page
Section 2	: Non facturation de la T.T.	65
	§1. De la T.T. à charge du gouvernement	65
	§2. Le cas de la T.T. sur la bière Primus	66
Section 3	: Demande de remise grâcieuse	66
Section 4	: Régime de la preuve en matière fiscale	68
Section 5	: Cas du décès de l'un des époux	70
Section 6	: Problème de compensation	72
CHAPITRE III:	LES INTERETS ET MAJORATIONS DE RETARD EN CAS DE BONNE FOI DU REDEVABLE	75
Section 1	: Défaillance de la poste	76
Section 2	: Mauvaise adresse	77
Section 3	: Carence des formulaires	79
CHAPITRE IV	: LES MAUVAIS RENSEIGNEMENTS	81
	1° Le commerce extérieur	82
	2° Les titres fonciers	82
	3° Les douanes et la B.R.B.	82
	4° Les communes	82
	5° Géologie et mines	82
	6° Eaux et Forêts	82
Section 1	: Les statistiques du service Pêche	83
Section 2	: Les données de la B.R.B.	85
TITRE III	: LES CAUSES DU CONTENTIEUX FISCAL NE RESSORTISSANT PAS DES RECLAMATIONS	86
CHAPITRE I	: LA FRAUDE FISCALE	86
	Les effets de la fraude fiscale	88
CHAPITRE II	: L'EVASION FISCALE	90

		Page
CHAPITRE III	: LES CAUSES DE LA FUITE DEVANT L'IMPOT	92
	1. Les causes morales	92
	2. Les causes politiques	92
	3. Les causes techniques	93
	4. Les causes économiques	93
CHAPITRE IV	: LES AUTRES CAUSES DU CONTENTIEUX FISCAL	94
Section 1	: La corruption	94
Section 2	: L'analphabétisme des contribuables et la non-tenue d'une comptabilité	95
Section 3	: L'insuffisance de la formation et de l'effectif des agents du fisc	95
TITRE IV	: LES REMEDES DU CONTENTIEUX FISCAL	97
CHAPITRE I	: LES REMEDES ADMINISTRATIFS POUR LA PERIODE CONSIDEREE	97
Section 1	: Le dégrèvement total	97
Section 2	: Le dégrèvement d'office	98
Section 3	: Le dégrèvement partiel	99
Section 4	: Le rejet total	100
Section 5	: L'enrôlement du surplus	100
CHAPITRE II	: LES SOLUTIONS PRECONISEES POUR L'AVENIR	102
Section 1	: Amélioration des relations fisc-contribuables	102
Section 2	: Amélioration des relations entre différents secteurs de l'administration	104
Section 3	: Formation et information fiscales des contribuables	105
	1. Formation	105
	2. Information des redevables	106

		Page
Section 4 :	Remèdes à la fuite devant l'impôt	107
	§1. Les remèdes à la fraude fiscale	107
	§2. Les remèdes à l'évasion fiscale	108
Section 5 :	Renforcement de l'effectif et de la qualité des agents du fisc	108
	§1. De l'effectif des agents	108
	§2. De la qualité des agents du fisc	109
CONCLUSION GENERALE		112
BIBLIOGRAPHIE		115
TABLE DES MATIERES		119
ANNEXES		

A N N E X E S

ANNEXE I

REPUBLIQUE DU BURUNDI
MINISTERE DES FINANCES
DEPARTEMENT DES IMPOTS.-

Bujumbura, le.....

N°032/294

Ordre de Service N°3

Instruction des réclamations - Recours en Appel - Dégrèvement d'office.-

LE DIRECTEUR DU DEPARTEMENT DES IMPOTS,

Valère BIZIMANA.-

Le présent ordre de service traite successivement de l'instruction des réclamations, des décisions faisant l'objet d'un recours en appel et de l'octroi d'office du dégrèvement des surimpositions résultant d'erreurs matérielles ou de doubles emplois.

CHAPITRE I : INSTRUCTION DES RECLAMATIONS

1. Formes de la réclamation.

En vertu des dispositions de l'article 139 de la loi du 21 septembre 1963, les réclamations en matière d'impôts sur les revenus doivent être adressées au Ministre des Finances.

Par ailleurs, en vertu des dispositions de l'article 78 de la loi du 17 février 1964, les redevables peuvent se pourvoir en réclamation contre le montant de leurs cotisations à l'impôt réel auprès du Directeur du Département des Impôts.

Les règles de la procédure en matière fiscale étant de stricte interprétation, une réclamation présentée à une autre autorité, quelle qu'elle soit, n'est pas recevable. Il serait cependant exhorbitant que l'ignorance des redevables ait pour conséquence le rejet pur et simple de leurs prétendues réclamations sans qu'ils aient au préalable, été mis en garde contre l'erreur de procédure commise.

Il importe donc que tout fonctionnaire saisi d'une telle réclamation attire immédiatement et par écrit l'attention des réclamants sur les dispositions formelles régissant les réclamations et recours, et leur signale que toute réclamation doit obligatoirement être adressée directement à l'autorité qualifiée, pour qu'elle puisse être prise en considération. La formule 32/31 a été spécialement créée à cet effet (carte postale de service).

2. De la forclusion.

Le § 78.05 du commentaire de la loi du 17 février 1964 relative à l'impôt réel, donne toutes les précisions voulues au sujet de la forclusion. Les considérations émises s'appliquent aussi bien à l'impôt réel qu'aux impôts sur les revenus, il convient de s'y référer dans chaque cas.

3. Acheminement des réclamations.

Le Directeur du Département des Impôts transmet à l'Inspecteur les réclamations reçues en matière d'impôt réel ainsi que celles reçues du Ministre des Finances.
Il y a lieu de veiller à ce que l'enveloppe, portant le cachet-dateur postal, qui a contenu la lettre de réclamation soit jointe à celle-ci, elle ne peut sous aucune raison en être disjointe.

Dès réception, chaque réclamation est insérée par l'Inspecteur dans une farde mod. 32/135 comportant :

- Dans le coin supérieur gauche, le numéro sous lequel la réclamation a été immatriculée dans l'indicateur spécial dont ci-après. Ce numéro doit être rappelé sur toute correspondance ultérieure relative au même objet;

- Les noms, prénoms et adresse du réclamant (ou raison sociale s'il s'agit d'une société);

- Le texte imprimé des divers transmis les plus courants.

Cette farde constitue un tout avec l'original de la réclamation, elle ne peut en être dissociée sous aucun prétexte.

Après inscription à l'indicateur dont la tenue lui incombe l'Inspecteur accuse réception au réclamant de sa requête à l'aide d'une carte postale 32/136 et la communique ensuite, sauf s'il s'agit d'impôts sur les véhicules, au Vérificateur des Impôts intéressé.

Le Vérificateur y joint les documents d'imposition nécessaires, c'est-à-dire tous les documents se rapportant à l'imposition contestée, le dossier de l'exercice antérieur et, le cas échéant, une note succincte exposant les particularités dont il aurait connaissance et qui présenteraient une utilité quelconque pour résoudre le litige. Cette note n'est pas obligatoire, elle ne doit être établie que si le Vérificateur a recueilli postérieurement à l'enrôlement, des indications sûres de nature à confirmer ou à infirmer les assertions du réclamant.

Il reste entendu cependant qu'il ne doit ni procéder à une enquête préalable, ni entendre l'intéressé.

Le dossier ainsi complété est renvoyé sans délai à l'Inspecteur qui le transmet au Receveur aux fins d'y annexer le relevé des cotisations litigieuses (Modèle 32/105) mentionnant également la date de délivrance de l'avertissement extrait ou la date de paiement, renseignements indispensables, suivant qu'il s'agit d'impôts enrôlés ou payés au moment de la déclaration, pour déterminer si la réclamation a été introduite en temps utile.

Le dossier ainsi constitué fait retour à l'Inspecteur.

Le Directeur du Département des Impôts veille spécialement à ce que la réclamation effectue le circuit Inspecteur-Vérificateur-Receveur-Inspecteur dans le plus bref délai possible.

Dans le cas de réclamations visant l'impôt sur les véhicules l'Inspecteur dès leur réception, le communique directement au Receveur,qui, outre le relevé des cotisations litigieuses, y joint les documents d'imposition (déclarations et annexes éventuelles).

4. Instruction des réclamations par l'Inspecteur.

Après avoir recueilli tous les renseignements nécessaires et instruit le litige, l'Inspecteur rédige son rapport et un projet de décision et transmet au Directeur du Département des Impôts.

A noter que lorsque le Ministre des Finances ou le Directeur du Département des Impôts prend une décision au sujet d'une réclamation, il n'exerce aucun pouvoir judiciaire, il ne fait que continuer l'oeuvre de l'Administration.

En pratique, les Inspecteurs doivent se borner, autant que possible, à l'examen des éléments constatés par le réclamant, étant entendu que si, dès l'abord ou au cours de l'examen de la

réclamation, apparaissent des erreurs matérielles ou des doubles emplois dans d'autres éléments de l'imposition, il leur incombe d'en provoquer le redressement.

Par ailleurs, aucune décision en matière d'impôt réel ne pourrait intervenir au sujet de la réclamation aussi longtemps que la vérification approfondie des éléments imposables, tout au moins en ce qui concerne l'impôt foncier, n'a pas été effectuée.

En ce qui concerne les impôts sur les revenus, les réclamations d'une manière générale, ne sont introduites par les contribuables qu'après la vérification approfondie de leur dossier fiscal par le Vérificateur des Impôts.

Dans les cas exceptionnels d'introduction d'une réclamation avant la vérification approfondie du dossier par le Vérificateur, il appartient à celui-ci :

1° de transmettre immédiatement le cadre à l'Inspecteur et d'y joindre une note avisant ce fonctionnaire de ce que la déclaration n'est pas encore vérifiée;

2° de vérifier dès que possible, de façon approfondie, la déclaration en question, et de faire suivre le dossier fiscal.

Dans les cas de l'espèce, l'Inspecteur des Impôts se doit d'aviser le réclamant que l'instruction du litige sera différée jusqu'après vérification des revenus déclarés par le vérificateur.

Il convient par ailleurs de remarquer que lorsque, par suite de raisons spéciales, cette procédure ne peut être suivie, rien ne s'oppose, le cas échéant, à ce que l'Inspecteur chargé de l'instruction du litige réclame la déclaration et procède lui-même à sa vérification préalable et approfondie, en lieu et place du fonctionnaire de l'assiette.

5. Autorités compétentes quel que soit l'exercice.

En vertu de la combinaison des dispositions des articles 142 et 154 de la loi du 21 septembre 1963 relative aux impôts sur les revenus, le Ministre des Finances statue par décision motivée sur les réclamations introduites, quel que soit l'exercice fiscal auquel se rapportent les cotisations.

Par ailleurs, il résulte de la combinaison des dispositions ces articles 79, §4 et 92 de la loi du 17 février 1964 relative à l'impôt réel que le Directeur du Département des Impôts statue par décision motivée sur les réclamations introduites, quel que soit l'exercice fiscal auquel se rapportent les cotisations.

6. Lettres et décisions motivées.

Après instruction du litige, l'Inspecteur soumet la lettre ou la décision motivée à la signature du Directeur du Département des Impôts, s'il s'agit d'une réclamation relative à l'impôt réel. Lorsque la réclamation est relative aux impôts sur les revenus, l'Inspecteur, après instruction du litige, soumet le projet de décision au Directeur du Département des Impôts, qui transmet la décision au Ministre des Finances pour signature.

Dans tous les cas où la requête du contribuable est reconnue fondée et où il est fait droit pratiquement à sa demande de dégrèvement, la décision est rédigée sous forme de simple lettre qui doit être conçue conformément au modèle ci-dessous.

REPUBLIQUE DU BURUNDI
MINISTERE DES FINANCES
DEPARTEMENT DES IMPOTS
INSPECTION.

Bujumbura, le .....19..

Réponse à la lettre
N°.....; du .....

Références

Dossier N°
Votre réclamation du..... relative à la (aux) cotisation(s) ci-après :
Impôts sur les revenus - Impôts réels.....
Avertissement-extrait du rôle du .....
Exercice 19....-rappel de droit de 19...-article .....
Exercice 19....-rappel de droit de 19...-article .....

M.....

J'ai l'honneur de vous faire connaître que la réclamation introduite par votre lettre du..... est recevable et a été reconnue fondée.

L'Enquête effectuée a en effet (1).....
.....

La cotisation établie doit donc être rectifiée comme suit .....

Je vous accorde en conséquence un dégrèvement de
.....

Les régularisations nécessaires seront effectuées incessamment à l'intervention du Directeur du Département des Impôts.

Veuillez agréer, M.....

LE MINISTRE DES FINANCES,

(1) Formule à modifier selon le cas.

Cette lettre, soumise à la signature selon le cas, du Ministre des Finances ou du Directeur du Département des Impôts, est adressée sans délai au réclamant personnellement, si elle l'est à son mandataire, elle doit porter la suscription suivante

Monsieur X (réclamant)

C/o Monsieur Z (mandataire).

Elle doit être suffisamment détaillée pour permettre au contribuable de vérifier l'exactitude du dégrèvement accordé, elle doit indiquer notamment le montant de l'impôt établi primitivement, les différents calculs auxquels il a été procédé pour déterminer l'impôt effectivement dû, et le montant du dégrèvement.

Dans les cas où satisfaction ne peut être donnée au requérant, une décision motivée est rendue par l'autorité comptétente et un exemplaire est transmis immédiatement à l'intéressé à l'aide d'une carte mod. 32/138.

L'indication de la décision est portée sur le cadre. Le dossier "Réclamation" est ensuite transmis au Receveur des Impôts avec plusieurs exemplaires de la dite décision afin d'établir éventuellement les autorisations de restitution ainsi que les décisions d'apurament requises et de permettre de tenir attachement à la fiche compte-courant 32/170 et au dossier "poursuites" de la solution intervenue. En cas de décision de rejet, les poursuites sont immédiatement entamées ou continuées.

Le dossier "Réclamation" fait ensuite retour à l'Inspecteur pour être classé dans ses archives. Ce fonctionnaire renvoit préalablement le dossier fiscal au Vérificateur au moyen d'une carte modèle 32/139. La fiche "Réclamation" est déclassée dans la série des dossiers terminés.

Il est rappelé, pour autant que de besoin, que le plus grand soin doit être apporté à la rédaction et à la présentation des lettres, et surtout, des décisions motivées.

La légalité et la motivation desdites décisions doivent faire l'objet, dans chaque cas, d'un examen très attentif.

Lorsque les lettres ou les décisions motivées exposent une thèse ou une interprétation résultant des directives faisant l'objet des commentaires ou ordres de service, ou encore de circulaires ou d'instructions administratives, il ne peut sous aucun prétexte y être fait mention de ces documents à titre de références, les Tribunaux n'ayant pas à se soumettre aux instructions administratives.

7. Désistements.

L'autorité compétente donne acte aux contribuables de leurs désistements. Cette formalité est indispensable. Il est en effet de jurisprudence qu'un recours reprenant les griefs ayant fait l'objet d'un désistement dont il a été donné acte au redevable, doit être considéré comme nul et non avenu.

8. Indicateur des réclamations.

L'entrée et la sortie des réclamations est enregistrée dans un indicateur tenu spécialement à cet effet par l'Inspecteur des Impôts.

Cet indicateur doit donner les renseignements suivants :

1°) Numéro de la réclamation (voir §.3)
2°) Nom du réclamant
3°) Nature de l'impôt
4°) Date de réception de la réclamation
5°) Date de transmission de la réclamation au Vérificateur ou au Receveur
6°) Date de réception de réclamation du vérificateur ou du Receveur
7°) Date de transmission du rapport et du projet de décision à la Direction

8°) Date de la décision du Directeur ou du Ministre des Finances.

Il doit être tenu dans un registre et sur fiches-répertoires mod.32/134, (inscription des réclamations dans un registre suivant l'ordre numérique et aux fiches, classées dans l'ordre alphabétique).

CHAPITRE II : RECOURS EN APPEL

Dès que le Directeur du Département des Impôts a connaissance de ce qu'une décision est l'objet d'un recours en appel, il fait soigneusement constituer par l'Inspecteur le dossier fiscal complet relatif à la cotisation querellée.

Le dossier destiné à la Cour d'Appel est le dossier original du litige. Il contiendra, notamment, une expédition certifiée conforme de la décision attaquée, le réquisitoire relatif à la recommandation postale du pli contenant la notification de cette décision au réclamant, un certificat de cette notification, un duplicata de l'avertissement-extrait du rôle relatif à la cotisation litigieuse, la réclamation, le cadre ouvert pour l'examen de celle-ci, ainsi que toutes les pièces annexes, le dossier d'imposition contenant la déclaration, ses annexes et tous les documents et correspondances relatifs à l'imposition.

Il va sans dire que toute pièce invoquée par l'Administration à quelque titre que ce soit, doit figurer nécessairement parmi les pièces du dossier.

Pour la présentation du dossier, les règles ci-après doivent être observées :

1° Le dossier doit comporter deux sous-fardes ayant chacune une numérotation distincte :

Sous-farde I : dossier d'imposition
Sous-farde II : dossier réclamation, etc.

2° La numérotation doit commencer à la pièce la plus ancienne et finir à la pièce la plus récente, les différentes pièces étant, cela va de soi, classées par ordre chronologique croissant;

3° Les documents à feuillets multiples ne doivent porter qu'un numéro par document et non un numéro par feuillet. Toutefois, les différents feuillets d'un même document font l'objet d'une sous-numérotation, avec indication, en dénominateur, sur le premier feuillet, du nombre de feuillets;

4° Lorsqu'une pièce est jointe en original, il est inutile d'y joindre la minute, lorsqu'elle est jointe en minute, il est inutile d'en joindre une copie;

5° Les "pièces" inutiles doivent être éliminées;

6° En tête du dossier doit figurer l'inventaire des pièces dont il est composé.

Le dossier est ensuite transmis d'urgence au Directeur du Département des Impôts accompagné d'une copie de la requête ou d'une copie de la dénonciation (signification de la requête par exploit d'huissier).

La direction, après étude du dossier, y annexe une note exposant de façon détaillée le point de vue de l'Administration.

Dès le prononcé de l'arrêt, celui-ci, les conclusions des parties, et l'avis du Ministère public sont adressés au Directeur du Département des Impôts. Le dossier fiscal complet relatif au litige est réclamé, le cas échéant, à l'avocat du Gouvernement.

Il sera soigneusement tenu note de la date de signification éventuelle de l'arrêt rendu.

CHAPITRE III : OCTROI DES DEGREVEMENT D'OFFICE.

1. Conditions requises.

Les dégrèvements d'office ne peuvent être accordés selon le cas, par le Ministre des Finances ou par le Directeur du Département des Impôts, que dans des cas bien déterminés. (Voir à ce sujet les §§.139.40 à 139.48 du commentaire "impôts sur les revenus" et les §§.78.20 à 78.40 du commentaire "impôt réel").

2. Modalités d'octroi.

a) Impôts sur les revenus et Impôt foncier.

Tout fonctionnaire qui constate l'existence d'une surimposition résultant d'une erreur matérielle ou d'un double emploi établi immédiatement une note succincte faisant ressortir les causes de la surimposition.

A cette note est annexé un relevé 32/105, dûment complété, qui doit permettre de se rendre compte éventuellement que les délais de rigueur ne sont pas expirés.

La note est transmise, s'il échet, au vérificateur compétent qui, au vu du dossier fiscal, examine le bien-fondé du dégrèvement à accorder et qui établit immédiatement le cas échéant une note d'imposition rectificative faisant apparaître clairement le détail dudit dégrèvement.

Au début de chaque mois, les dégrèvements à accorder sont récapitulés par le vérificateur dans les relevés modèle 32/137.

La colonne 15 dudit relevé est réservée à l'indication sommaire des causes de la surimposition.

Cette indication doit faire clairement ressortir qu'il s'agit bien soit d'une erreur matérielle soit d'un double emploi.

En vue de permettre aux autorités, de s'assurer du bien-fondé des dégrèvements consentis en la matière, il y a lieu de mentionner dans ladite colonne 15, une des seules indications suivantes :

1°) en matière de double emploi :

a) double emploi avec quittance n°.....du .....
b) double emploi avec article du rôle n°.....

2°) en matière d'erreur matérielle :

a) erreur matérielle : erreur de plume
b) erreur matérielle : erreur de calcul
c) erreur matérielle : enrôlé par erreur
d) erreur matérielle : erreur dans l'enrôlement.

Toutes autres indications ("notamment" "cotisation illégale", pas de base imposable", "enfant", "redevable non existant", "l'intéressé a quitté la République le....." etc.) sont prescrites.
Les relevés mod.32/137 portant dans leur colonne 15 une indication autre que celles mentionnées sub.1° et 2° ci-dessus feront l'objet d'une demande d'explications.

Si un relevé ne contient que des dégrèvements sur cotisations impayées, il est établi en trois exemplaires, par contre si certaines cotisations ont été payées en tout ou en partie et doivent faire l'objet d'un remboursement, le relevé est dressé en six exemplaires.

Les relevés et leurs annexes justificatives sont transmis sans délai à l'Inspecteur des Impôts pour vérification.

Le 1er exemplaire constitue l'original; il est vérifié par l'Inspecteur et soumis ensuite à la signature, selon le cas, au Directeur du Département des Impôts ou du Ministre des Finances.

Le 2ème exemplaire est renvoyé au Vérificateur dont il émane, accompagné des pièces justificatives à reclasser dans les dossiers fiscaux des redevables en cause après avoir été complétées par l'indication des références du relevé auquel elles étaient jointes. Le relevé 32/137 lui-même est soigneusement classé dans une farde à tringle.

Les autres exemplaires sont transmis au Receveur des Impôts avec l'original en vue de provoquer la régularisation des cotisations dégrévées.

b) Impôts sur les véhicules.

Le dégrèvement d'office d'une cotisation à l'impôt réel sur les véhicules s'effectue "mutatis mutandis" suivant les modalités exposées au a) ci-dessus, compte tenu cependant que le relevé 32/137 est établi dans ce cas par le Receveur des Impôts.

LE DIRECTEUR DU DEPARTEMENT DES IMPOTS,

Valère BIZIMANA.-

ANNEXE II

REPUBLIQUE DU BURUNDI

Bujumbura, le 22 janvier 1980

Le Président

N° 100/P.R./025/001

Monsieur le Ministre des Finances
BUJUMBURA.-

Monsieur le Ministre,

La révision de la disposition légale relative à la remise grâcieuse d'impôts (art.139 § 7 de la Loi du 21 septembre 1963 relative aux impôts sur les revenus) s'impose.

En attendant, n'appliquez plus cette Loi et transmettez Nous les dossiers déjà traités sur la question.

Jean-Baptiste BAGAZA

COLONEL.

ANNEXE III

REPUBLIQUE DU BURUNDI
Ministère des Finances
Département des Impôts
B.P. 915
B U J U M B U R A.-

CONTENTIEUX
INSTRUCTION N°1/88

N O T E D E S E R V I C E

Objet : Amélioration du contentieux.

Face à un nombre de réclamations toujours croissant, il apparaît que le service du contentieux composé de 4 Inspecteurs n'est plus en mesure d'instruire les réclamations dans des délais raisonnables.

La principale cause des nombreux retards tient au fait que les Inspecteurs du contentieux disposent le plus souvent de très peu d'éléments dans le cadre de l'instruction.

En effet, la simple analyse de la réclamation du contribuable et du dossier fiscal qui contient le rapport sommaire ne peut suffire à tirer des conclusions.

Les Inspecteurs du contentieux sont contraints de reprendre contact avec le contribuable et de procéder à toute une série de recherches qui compliquent leur travail et qui surtout le retardent.

Par conséquent, afin de décharger les agents du contentieux en vue et d'améliorer l'efficacité de ce service, il est demandé aux vérificateurs d'instruire toute réclamation relative à un dossier qu'ils ont eu à vérifier et ce, à compter du 1er janvier 1988.

Il est clair que les vérificateurs sont les mieux placés pour instruire les réclamations à un premier niveau du fait qu'ils ont une connaissance parfaite des dossiers qu'ils ont été amenés à contrôler.

Pour ce faire, les vérificateurs auront à se prononcer à la fois sur la forme et sur le fond des réclamations.

Chaque point litigieux devra être scrupuleusement repris et des conclusions devront être tirées ce qui contribuera à mieux éclairer l'Inspecteur du contentieux qui aura pour tâche de répondre au réclamant.

L'attention des vérificateurs et des vérificateurs principaux est attirée sur le fait que les rapports de vérification devront être le moins sommaire possible et que l'accent doit être mis sur la qualité. Tout ceci devrait contribuer à améliorer l'instruction des réclamations éventuelles.
Les désaccords avec le contribuable devront être absolument consignés dans le rapport ce qui facilitera grandement la tâche des vérificateurs chargés d'instruire des réclamations.

S'agissant des délais d'instruction, ceux-ci seront de quinze jours à compter de la remise de la réclamation au vérificateur.

Un cahier de transmission devra être tenu à jour par le service du contentieux lequel disposera à son tour d'un délai de deux mois pour se prononcer.

Si un vérificateur chargé d'instruire une réclamation relative à un de ses dossiers vérifiés se trouvait empêché de réaliser ce travail il appartiendra au vérificateur principal qui a suivi le dossier de procéder à l'instruction.

Il est demandé aux vérificateurs principaux de veiller scrupuleusement à l'application de cette note.

Ils devront par ailleurs viser toutes les fiches d'instruction qui seront retournées au service du contentieux.

Fait à Bujumbura, le 6/1/1988
LE DIRECTEUR DES IMPOTS,

Ferdinand NKUNZIMANA.-