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

La protection juridique du contribuable en droit burundais

Niyorugira, Angélique; Sous la direction du : Dr. Pacifique Niyonizigiye

2024
UB, FSPJ
https://repository.ub.edu.bi/handle/123456789/1987

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

UNIVERSITE DU BURUNDI

FACULTE DES SCIENCES POLITIQUES ET JURIDIQUES

MASTER EN DROIT JUDICIAIRE

LA PROTECTION JURIDIQUE DU CONTRIBUABLE EN DROIT BURUNDAIS

Par :

NIYORUGIRA Angélique

Mémoire

présenté et soutenu publiquement en vue de l'obtention du Diplôme de Master en Droit judiciaire

Sous la direction du :

Dr. Pacifique NIYONIZIGIYE

Bujumbura, mai 2024

MEMBRES DU JURY

Président du jury : Pr. Michel MASABO

Directeur de mémoire : Dr. Pacifique NIYONIZIGIYE

Secrétaire du jury : Dr. Gilbert HAGABIMANA

DEDICACE

A ma mère pour son affection et ses prières,

A mon père, décédé trop tôt, qui m'a toujours guidée, poussée et motivée tout au long de mes études,

A mes frères Prosper, Yves et Amédée et ma sœur Olympie,

Que ce travail soit l'accomplissement de vos vœux tant allégués, et le fruit de votre soutien infaillible.

REMERCIEMENTS

La réalisation de ce mémoire a été possible grâce au concours de plusieurs personnes à qui je voudrais témoigner toute ma gratitude.

Je voudrais tout d'abord adresser toute ma reconnaissance au Directeur de ce mémoire, Dr Pacifique NIYONIZIGIYE pour sa patience, sa disponibilité et surtout ses judicieux conseils qui ont contribué à alimenter ma réflexion.

Je tiens à remercier également l'Université du Burundi, en l'occurrence les professeurs de la Faculté des sciences politiques et juridiques pour avoir assuré la grande partie de ma formation scientifique et morale. Merci donc aux enseignants.

Ma gratitude s'adresse également au personnel de la Cour administrative de Bujumbura ainsi qu'à celui de l'OBR pour m'avoir fourni les données utiles pour la bonne réalisation de ce travail.

Mes plus vifs remerciements s'adressent aussi à la famille Amédée KWIZERIMANA pour avoir été toujours là pour moi ; son soutien et son amour inconditionnels ont été d'une grande aide.

Dans l'impossibilité de citer tous les noms, nos sincères remerciements vont à tous ceux et celles, qui de près ou de loin, ont permis par leurs conseils et leurs compétences la réalisation de ce mémoire.

RESUME

Le système fiscal en vigueur au Burundi repose sur la présomption d'exactitude des déclarations fiscales effectuées par le contribuable à l'administration fiscale. Cette dernière ayant la mission d'établir, recouvrer et administrer les impôts, les taxes et les droits de douanes, est dotée des prérogatives exorbitantes de puissance publique qui lui facilitent sa mission. Notre travail s'intéresse à l'analyse des droits et garanties du contribuable burundais dans ses rapports avec l'administration fiscale surtout au moment du contrôle fiscal et au moment du redressement fiscal. Les aspects appréhendés dans ce travail démontrent un véritable examen de la protection juridique du contribuable en droit burundais et en font un outil de référence recommandé aux étudiants, aux chercheurs et aux investisseurs.

Ce travail est un guide aux contribuables qui sont souvent confrontés à la complexité, à la technicité et à l'instabilité des lois fiscales, qui sont à l'origine des limites de la protection juridique des contribuables. Il essaye de répondre aux difficultés rencontrées par les contribuables au niveau de différentes phases du contentieux fiscal prévues par la loi à savoir la phase administrative et la phase juridictionnelle.

Mots clés : Protection juridique – Système fiscal - Contribuable – Droit burundais - Contrôle fiscal - Contentieux fiscal - OBR

ABSTRACT

Tax legal protection consists of the security of the laws and regulations in force that allow taxpayers to adhere to the tax system set up in order to exercise their tax citizenship. The tax system in force in Burundi is based on the presumption of accuracy of tax returns made by the taxpayer to the tax administration. The latter, having the mission of establishing, collecting and administering taxes, duties and customs duties, is endowed with the exorbitant prerogatives of public power that favor its mission. Our work focuses on the analysis of the rights and guarantees of the Burundian taxpayer in his relations with the tax administration, especially at the time of tax audit and at the time of tax adjustment. The aspects apprehended in this work demonstrate a real examination of the legal protection of the taxpayer in Burundian law and make it a reference tool recommended to students, researchers and investors. This work is par excellence a guide to taxpayers who are often confronted with the complexity, technicality and instability of tax laws, which are the corollary of the limits of the legal protection of taxpayers. It tries to respond to the difficulties encountered by taxpayers at the level of different phases of appeal of tax litigation provided for by law such as the administrative phase and the jurisdictional phase.

Key words: Legal protection – Tax system – Taxpayer – Burundian law – Tax audit – Tax litigation – OBR

TABLE DES MATIERES

MEMBRES DU JURY ..... **i**
DEDICACE ..... **ii**
REMERCIEMENTS ..... **iii**
RESUME ..... **iv**
ABSTRACT ..... **v**
TABLE DES MATIERES ..... **vi**
SIGLES ET ABREVIATIONS ..... **ix**
AVANT-PROPOS ..... **xi**
INTRODUCTION GENERALE **1**
1. Contexte au moment de la recherche 2
2. Problématique 3
3. Questions de recherche 5
4. Hypothèse de recherche 5
5. Intérêt du sujet 5
6. Approche méthodologique 5
7. Plan sommaire 6
CHAPITRE 1er : LE PANORAMA DU SYSTEME FISCAL BURUNDAIS **7**
Section 1. Un système déclaratif 7
§1. Mode de fonctionnement du système fiscal déclaratif burundais 7
§2. Les relations existant entre le contribuable et l'administration fiscale 9
§3. Rôle des intervenants dans le système déclaratif 9
§4. Les atouts du système fiscal déclaratif 10
§5. Les limites du système fiscal déclaratif 11
Section 2. La fiscalité étatique 11
§1. La légalité de l'impôt 12
§2. Les impôts sur les revenus 13
§3. La taxe sur la valeur ajoutée « TVA » 15
§4. Les droits de douanes 17
§5. Les droits d'enregistrement 21
Section 3. La fiscalité communale 22
§1. Les communes jouissent de l'autonomie de gestion 23
§2. Typologies des taxes communales 24
§3. Une double imposition observée au niveau de deux types de fiscalité 25
Section 4. L'office burundais des recettes (OBR) : incarnation du cadre institutionnel du système fiscal burundais 26

§1. Missions et compétences de l'OBR 26
§2. Organisation administrative de l'OBR 28
§3. Les collaborateurs de l'OBR 30
I. Agence pour le développement au Burundi « ADB » 30
II. La Direction de la politique fiscale 31
III. Les autres collaborateurs de l'OBR 31
Conclusion du premier chapitre **32**
CHAPITRE II : LA PROTECTION DU CONTRIBUABLE EN DEHORS DU CONTENTIEUX FISCAL 33
Section 1. La protection du contribuable au niveau du contrôle fiscal 34
§1. Portée du contrôle fiscal 34
§2. Les garanties de droit commun lors du contrôle fiscal 35
I. Droit à la vie privée du contribuable 35
II. Principe du contradictoire 37
§3. Les droits et garanties du contribuable durant le contrôle fiscal 38
I. Le droit à l'information 39
II. La période du contrôle 40
III. La durée du contrôle 40
Section 2. Les autres garanties légales reconnues aux contribuables 41
§1. Droits inhérents à tout contribuable indépendamment du contrôle 41
§2. Les garanties de droit administratif général 43
I. Le détournement de pouvoir 43
II. Le secret professionnel 44
§3. Les conséquences causées par l'absence des garanties reconnues aux contribuables 45
I. Evasion fiscale 45
II. Fraude fiscale 46
Section 3. La sécurité juridique du contribuable burundais sous le prisme de ses rapports avec l'administration fiscale 48
§1. Notion de sécurité juridique fiscale 49
§2. Le droit fiscal au service de la médiation du contribuable et de l'administration fiscale 50
§3. La bonne foi du contribuable 50
§4. La prescription et le principe de non rétroactivité de la loi 52
Conclusion du deuxième chapitre **55**
CHAPITRE III : LA PROTECTION DU CONTRIBUABLE AU NIVEAU DU CONTENTIEUX FISCAL 56

Section 1. L'insuffisance des garanties dans la phase du règlemente non juridictionnel des différends (phase administrative) 56
§1. La protection lacunaire du contribuable au niveau de la phase administrative 56
§2. Le recours auprès du Commissaire Général de l'OBR 58
§3. Le recours auprès de la Commission paritaire d'appel 59
I. La composition de la CPA 60
II. Au niveau de la loi 60
§4. Le recours auprès du ministre ayant les finances dans ses attributions 61
Section 2. Les lacunes de la protection du contribuable dans la phase juridictionnelle du règlement des différends 62
§1. De la saisine du juge administratif 63
§2. L'administration fiscale comme partie au procès : qui représente l'administration fiscale devant la justice ? 64
I. La saisine de la Cour administrative : une procédure mal adaptée aux contribuables 65
II. L'assignation de l'administration fiscale : complexité à l'égard des contribuables 66
A. Analyse de l'arrêt *RAC 5920* 67
B. L'interprétation diverse de la loi par les juges de la cour 68
C. Une jurisprudence incohérente 68
§3. Garanties lacunaires au niveau de l'exécution des arrêts rendus au détriment de l'administration 70
§4. Pouvoirs exorbitants de l'administration fiscale au moment du recouvrement 72
Section 3. La protection juridique du contribuable sous le prisme du pouvoir de sanction de l'administration fiscale 73
§1. La protection du contribuable de bonne foi 74
§2. La protection du contribuable au regard des amendes fiscales 75
§3. Le caractère cumulatif de la répression fiscale 76
Conclusion du troisième chapitre 79
CONCLUSION GENERALE 80
BIBLIOGRAPHIE 81

SIGLES ET ABREVIATIONS

§ : Paragraphe
ADB : Agence pour le développement au Burundi
al. : Alinéa
AONFI : Avis d'ouverture et note de fin d'instruction
API : Agence de promotion des investissements
Asbl : Association sans but lucratif
BOB : Bulletin officiel du Burundi
CCL III : Code civil livre III
CEA : Communauté est- africaine
CEEAC : Communauté économique des Etats de l'Afrique centrale
COCJ : Loi organique n°1/26 du 26 décembre 2023 portant modification de la loi n°1/08 du 17 mars 2005 portant code de l'organisation et de la compétence judiciaires.
COMESA : *The Common Market for Eastern and Southern Africa*
CFR : Coût et Fret
CPA : Commission paritaire d'appel
CPC : Code de procédure civile
DDI : Droits des douanes
Dir. : Sous la direction
DL : Décret-loi
EAC : *East African Community*
Ed. : Édition
Et al. : *Et alii* (et les autres)
FMI : Fonds Monétaire International
FSPJ : Faculté des sciences politiques et juridiques
Fbu : Francs burundais
GATT : Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce
IRPP : Impôts sur les revenus des personnes physiques et morales
IS : Impôts sur les revenus des sociétés
JICA : Agence japonaise de coopération internationale
LGDJ : Librairie générale de droit et de jurisprudence
LPFF : Loi n°1/12 du 25 novembre 2020 relative aux procédures fiscales et non fiscales

N° : Numéro
NTIC : Nouvelles Technologies d'Information et de Communication
OAG : Observatoire de l'action gouvernementale
OBR : Office burundais des recettes
OMD : Organisation mondiale des douanes
Op.cit. : *Opere citato* (ouvrage déjà cité)
OPJ : Officier de la Police Judiciaire
p. : Page
PF : Prélèvement forfaitaire
PUF : Presses universitaires de France
PUG : Presses universitaires de Grenoble
P U L : Presses universitaires de Liège
pp. : De la page à la page
PV : Procès-verbal
RA : Redevance administrative
RAC : Rôle administratif civil
RAEP : Rôle administratif pour excès de pouvoir
RAR : Rôle administratif répressif
RAA : Rôle administratif en appel
RCC : Rôle de la Chambre de cassation
RPAC : Rôle pénal de la Cour anticorruption
RS : Redevance de sûreté
Sd : Sans date
TAF : Taxe sur les activités financières
TC : Taxe sur la consommation
TFP : Taxe forfaitaire postale
TPR : Taxe de péage route
TVA : Taxe sur la valeur ajoutée
UB : Université du Burundi
Vol. : Volume
Voy. : Voyons

AVANT-PROPOS

Ce mémoire s'inscrit dans le cadre de l'obtention du diplôme de master en Droit judiciaire. Le sujet de notre étude est intitulé « La protection juridique du contribuable en droit burundais ». Ce document consiste à analyser comment le contribuable est protégé à travers l'arsenal juridique burundais en matière d'impôts et taxes, dans ses rapports avec l'administration fiscale.

J'ai choisi ce sujet de mémoire en raison de son intérêt capital pour toute la société burundaise et son impact sur l'économie du pays. En observant les défis auxquels sont confrontés les contribuables, j'ai été motivée à explorer comment l'arsenal juridique burundais en matière fiscale contribue à l'effectivité des droits et garanties des contribuables. De plus, je suis convaincue que cette étude pourra apporter des éclairages précieux sur la procédure applicable au moment du contentieux fiscal et suscite des discussions constructives sur ce sujet important. Ce travail est structuré de manière à présenter d'abord le panorama du système fiscal burundais, suivi d'une analyse approfondie des droits et garanties du contribuable, en se focalisant sur la procédure suivie durant le contrôle fiscal et le contentieux fiscal. Notre objectif était de démontrer que l'effectivité des droits et garanties du contribuable pourrait énormément contribuer à l'amélioration des techniques de collecte des impôts et taxes qui est confiée à l'administration fiscale et luttera contre la fraude fiscale et l'évasion fiscale du fait qu'on sera en face d'un contribuable citoyen, loyal et coopératif.

Au cours de la rédaction de ce mémoire, j'ai été confrontée à divers défis, notamment la collecte de données spécifiques sur la protection du contribuable burundais et l'accès aux informations y relatives. Cependant, ces difficultés m'ont permis d'une part de développer mes compétences dans la documentation, et d'autre part à renforcer mon approche méthodologique.

J'espère que les résultats de cette étude pourront contribuer de manière constructive à la compréhension des enjeux liés à la protection du contribuable par les lois fiscales et à l'efficacité des procédures fiscales que ça soit pendant le contrôle fiscal ou au moment du surgissement d'une contestation y afférente.

Ce mémoire de fin d'études pourra également contribuer d'une manière ou d'une autre non seulement à l'amélioration du système fiscal en vigueur mais aussi à progresser la jurisprudence en matière fiscale, dans notre pays.

INTRODUCTION GENERALE

Le contribuable burundais rencontre des difficultés dans l'exercice de son civisme fiscal, pouvant aboutir, le cas échéant, à un contentieux l'opposant à l'administration fiscale. Nous essayons de démontrer que tout en consacrant des garanties et droits au contribuable burundais, l'arsenal juridique burundais en matière fiscale ne garantit pas sa protection effective.

En analysant de près le régime applicable dans les relations entre l'administration fiscale et le contribuable burundais, il est évident que plusieurs entraves limitent quelque peu la protection du contribuable. Ces entraves sont surtout observées au niveau de la procédure fiscale et plus particulièrement tant au niveau de la phase administrative qu'au niveau de la phase juridictionnelle du contentieux fiscal.

Cette étude consiste à analyser la protection juridique du contribuable au cours de la procédure fiscale, dans les contestations fiscales, soit à l'initiative du contribuable, soit à l'initiative de l'administration. Les principaux contentieux fiscaux ont pour objet la réparation d'erreurs dans l'application de la loi, en matière de détermination des bases d'impositions ou de liquidation de l'impôt. C'est ce qu'on appelle le « contentieux de l'imposition », par opposition au « contentieux de recouvrement » où le contribuable ne discutera pas le principe ou le montant de l'imposition, mais la régularité d'une poursuite engagée à son encontre pour le contraindre à s'acquitter de ses obligations envers le trésor[1].

Notre étude se basera à la protection du contribuable burundais dans ces deux principaux contentieux après une analyse sur les garanties du contribuable en dehors du contentieux, notamment lors du contrôle fiscal.

Par ailleurs, notre regard va aussi être penché sur le système fiscal en vigueur au Burundi notamment la fiscalité étatique et celle communale.

[1] FIRDAOUSSI H., *Le contentieux fiscal*, mémoire, Université de Toulouse, 2006-2007, p.35.

1. Contexte au moment de la recherche

La mobilisation des ressources publiques constitue un besoin crucial qui contribue significativement à la conduite et à la réussite de la politique économique de l'Etat[2].

C'est ainsi que la Constitution établit le devoir de tout citoyen de contribuer à la construction et à la prospérité du pays[3]. La mission de mobiliser les ressources est confiée à l'administration fiscale.

Cette dernière doit réaliser ses missions dans le strict respect des garanties accordées par la législation burundaise aux contribuables, notamment la loi n°1/12 du 25 novembre 2020 relative aux procédures fiscales et non fiscales[4].

Cependant, la complexité et la longueur des procédures fiscales organisées par la réglementation fiscale maintiennent le contribuable dans un état déséquilibré. En effet, compte tenu des prérogatives reconnues à l'administration fiscale en matière fiscale, il est évident que le contribuable reste astreint à ses règles.

Dans une telle situation, le civisme fiscal qui est requis de tout citoyen burundais disparaît au détriment du secteur formel et du trésor public. En outre, cette situation pousse les contribuables burundais à se soustraire de l'impôt et conduit ainsi à la recrudescence des pratiques d'évasion fiscale ou de fraude fiscale.

Pour pallier ces ennuis, le législateur burundais se soucie de la protection des contribuables en instaurant un système juridique protecteur à travers différentes lois fiscales[5]. Malheureusement, cette protection du contribuable connaît des entraves notamment au niveau procédural et en dehors de la procédure, mais aussi, elle présente un déséquilibre manifeste en faveur de l'administration fiscale. Cela étant, la violation des normes constitutionnelles et internationales ratifiées par le Burundi est flagrante au niveau du respect des garanties reconnues à tout plaignant. En effet, quoique la garantie du procès équitable soit proclamée par de nombreux textes internationaux de droits de l'homme auxquels le Burundi est partie, son respect reste mis en cause par la procédure fiscale burundaise.

---

[2] OAG, Analyse du cadre légal régissant les impôts au Burundi, p.9.

[3] Article 74 de la Constitution de la République du Burundi de 2018.

[4] Il faut préciser que cette loi ci haut mentionnée opère au niveau de la fiscalité interne. Au niveau de la douane, la loi applicable est la loi sur la gestion des douanes de la communauté est africaine, 2004, révisée en 2009.

[5] Voir par exemple la loi n°1/12 du 23 novembre 2020 relative aux procédures fiscales et non fiscales qui éclaire au contribuable la manière dont l'impôt est déclaré et payé

C'est notamment le cas de l'article 7 de la Charte africaine des droits de l'homme et des peuples et de l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques. Au niveau national, ce droit à un procès équitable, qui peut même être regardé comme une liberté publique, est garanti notamment par la Constitution[6], le Code de procédure civile[7], le code de procédure pénale[8], le code d'organisation et de compétence judiciaire[9], etc. C'est cette considération qui a attiré notre attention.

La présente étude s'intéresse à la mise en exergue de la protection juridique accordée au contribuable dans la mesure où ses intérêts sont lésés. Elle présente la place du contribuable et celle de l'administration fiscale pendant le contentieux fiscal et en dehors du contentieux fiscal.

La nécessité d'harmoniser et de réorganiser la procédure fiscale paraît la meilleure voie afin de rendre un procès équitable pour toutes les parties tel qu'il est consacré par la Constitution.

Dans le cas contraire, le contribuable pourrait être victime de l'abus de pouvoir de l'administration et de ses prérogatives exorbitantes lors de l'élaboration, l'application et l'interprétation de la législation en matière fiscale.

2. Problématique

Naturellement, l'impôt joue un rôle majeur dans la politique économique et financière de l'Etat. L'administration fiscale a pour rôle de mobiliser les ressources fiscales qui sont prévues par la loi des finances d'un Etat.

Cette mobilisation se réalise par la mise en exécution, par l'administration fiscale, des actes législatifs et réglementaires régissant le prélèvement fiscal. Ces derniers, constituant la législation fiscale, prévoient non seulement des prérogatives de l'administration fiscale, mais aussi des droits et des obligations fiscales pour les contribuables.

[6] Article 38 de la Constitution
[7] Article 14 et suivants du CPC
[8] Article 138 du code de procédure pénale
[9] Article 6 COCJ

En outre, l'administration fiscale est aussi un organe technique d'assistance du pouvoir exécutif, le gouvernement, dans l'élaboration de la politique fiscale et des réformes structurelles et législatives[10].

Au Burundi, cette tâche a été confiée à l'Office burundais des recettes du Burundi (OBR)[11]. Il s'agit d'un établissement public placé sous la tutelle du ministère ayant les finances dans ses attributions et doté d'une personnalité juridique[12].

En effet, le Burundi connaît un système fiscal déclaratif. C'est-à-dire qu'il appartient au contribuable de déclarer lui-même à l'administration la matière sur laquelle sera prélevé l'impôt.

Il s'agit donc d'une confession fiscale qui est construite sur la présomption de fiabilité des déclarations et de paiement des impôts par le contribuable lui-même.

En d'autres mots, l'administration fiscale compte sur la bonne foi du contribuable, mais une présomption qui n'est pas irréfragable. Comme la confiance n'exclut pas le contrôle, le législateur a attribué à l'administration fiscale le pouvoir de contrôler les déclarations souscrites par les redevables afin de vérifier les éléments justifiant l'établissement de l'impôt.

L'administration fiscale ne doit pas considérer ce qui a été déclaré comme absolu, car le contribuable peut minorer de temps en temps les bases d'impositions.

Bien que l'administration fiscale dispose des prérogatives exorbitantes en matière de contrôle et de recouvrement fiscal[13], le législateur a aussi prévu certaines dispositions fiscales qui garantissent la protection du redevable contre tout abus de droit de l'administration en matière de contrôle[14].

---

[10] Article 4, loi n° 1/ 22 du 05 novembre 2021 portant révision de la loi n° 1/ 11 du 14 juillet 2009 portant création, organisation et fonctionnement de l'Office Burundais des Recettes.

[11] Article 4 litera a, loi n° 1/ 22 du 05 novembre 2021 portant révision de la loi n° 1/ 11 du 14 juillet 2009 portant création, organisation et fonctionnement de l'Office Burundais des Recettes.

[12] Article 2, loi n° 1/ 22 du 05 novembre 2021 portant révision de la loi n° 1/ 11 du 14 juillet 2009 portant création, organisation et fonctionnement de l'Office Burundais des Recettes.

[13] Les pouvoirs exorbitants de l'administration fiscale font objet de toute un paragraphe dans le troisième paragraphe de ce travail à la section 2 et 4^{e} §.

[14] Les droits et garanties du contribuable en cas de contrôle fiscal ont été abordés dans le second chapitre de ce travail et notamment à la 1ere section de ce chapitre.

Cette protection, permettant de limiter tout excès ou abus de l'administration fiscale, constitue une garantie que le législateur accorde aux contribuables. C'est ainsi que dans le cadre de cette étude, nous nous proposons d'analyser les garanties des contribuables face à la mise en œuvre du contrôle fiscal par l'OBR, mais aussi les garanties du contribuable en cas de surgissement éventuel d'une contestation y afférente.

3. Questions de recherche

Les questions que soulève notre recherche sont celles de savoir :

1) *Est-ce que la mission de l'administration fiscale de mobiliser les ressources publiques est soucieuse des droits et garanties du contribuable ?*

2) *Est-ce que la protection juridique du contribuable est véritablement assurée au niveau de la procédure fiscale et particulièrement au niveau du régime des différents recours ouverts dans la phase juridictionnelle et non juridictionnelle du contentieux fiscal ?*

4. Hypothèse de recherche

Notre hypothèse de recherche est la suivante :

« Le système fiscal burundais ne garantit pas effectivement la protection des contribuables ».

5. Intérêt du sujet

L'intérêt de la présente étude est évident pour la société burundaise en général et pour les contribuables en particulier. Cette étude permettra en premier lieu au lecteur et aux chercheurs de comprendre les mécanismes et pouvoirs reconnus à l'administration fiscale ainsi que les garanties des contribuables en droit fiscal burundais.

La présente étude constitue ensuite un outil de référence et un guide pour les contribuables, victimes des abus de l'administration fiscale dans l'exécution du contrôle d'un côté, et lors du contentieux d'un autre côté, dans le but de faire prévaloir leurs droits.

6. Approche méthodologique

En vue d'aboutir à des résultats concrets, il nous a plu de recourir aux techniques et méthodes de recherches juridiques et documentaires.

Dans le but de comprendre la portée des instruments juridiques relatifs à la protection juridique des contribuables au Burundi, nous avons recouru à l'arsenal juridique burundais en matière fiscale.

C'est notamment, la Constitution de la République du Burundi, la loi portant sur les impôts sur revenus, la loi sur la procédure fiscale et non fiscale, la loi sur la gestion des douanes de l'EAC, la loi sur la TVA, etc.

Nous avons également recouru à l'analyse des affaires portées devant le juge, pour montrer clairement des cas concrets de violation des garanties reconnues aux contribuables.

Nous avons pu aussi recouru aux textes juridiques internationaux auxquels le Burundi est partie.

Enfin, des informations fournies par les agents du fisc et éventuellement par les contribuables nous ont été aussi utiles.

7. Plan sommaire

Notre recherche est subdivisée en trois chapitres.

Le premier chapitre consistera à faire une brève description de l'organisation et fonctionnement du système fiscal burundais. A cet égard, il sera question d'analyser le cadre institutionnel fiscal burundais incarné par l'OBR. Au cours de ce chapitre, notre recherche va ensuite s'intéresser sur deux types de fiscalité applicables au Burundi, qui sont la fiscalité étatique et la fiscalité communale.

Le second chapitre portera sur la protection du contribuable en dehors du contentieux fiscal en commençant à analyser les droits et garanties du contribuable hors, pendant et après le contrôle fiscal. Nous serons ensuite amenés à analyser les autres garanties reconnues au contribuable, à part ceux déjà évoqués. Notre attention va porter à la fin sur la sécurité juridique du contribuable qui fait ressortir deux autres sous principes tels que la bonne foi et la prescription.

Enfin, notre étude va se focaliser spécifiquement sur la protection du contribuable au niveau du contentieux fiscal. Au niveau de ce troisième chapitre, nous essayerons d'examiner comment le contribuable est protégé au moment du règlement non juridictionnel, au moment de la phase juridictionnelle ainsi que la portée de protection du contribuable face au pouvoir de sanction reconnue à l'administration fiscale.

CHAPITRE 1er : LE PANORAMA DU SYSTEME FISCAL BURUNDAIS

Le présent chapitre a pour objectif de situer la fiscalité dans son contexte global en droit burundais afin d'aider toute personne intéressée à comprendre la nature et le fonctionnement du système fiscal burundais. Ce chapitre consiste principalement à identifier le système fiscal en vigueur au Burundi ainsi que la présentation descriptive du cadre institutionnel du système fiscal burundais.

Après avoir passé en revue le système déclaratif qui est en vigueur au Burundi, nous présenterons ensuite les différents types de fiscalité applicables au Burundi.

Section 1. Un système déclaratif

Sous cet angle, nous serons amenés à analyser le mode de fonctionnement du système fiscal burundais (Section 1). Et puis nous allons aborder le rôle de chacun des intervenants dans le système déclaratif (Section 2), ensuite il sera question d'examiner les atouts (Section 3) et les limites du système fiscal déclaratif (Section 4) et enfin nous allons aborder les démembrements du système fiscal burundais (Section 5) qui va nous ouvrir à la prochaine section.

§1. Mode de fonctionnement du système fiscal déclaratif burundais

L'Etat est considéré pour la plupart des contribuables comme un spoliateur qui vient puiser dans les poches de ses sujets de manière obligatoire, les revenus que ceux-ci ont péniblement gagnés et dûment mérités[15]. Pour remédier à cette conception négative du paiement de l'impôt, le Burundi a opté pour le système déclaratif.

Par définition, un système déclaratif est une procédure régulièrement mise en œuvre par un Etat afin de déterminer le montant d'un impôt à payer par un contribuable[16]. Le système déclaratif fait que les éléments servant de base au calcul de l'impôt (exemple de l'impôt sur le revenu) sont déclarés par le contribuable lui-même et qu'ils bénéficient d'une présomption d'exactitude[17].

---

[15] N'DAH A. I. M., *Le système déclaratif de l'impôt en Côte d'Ivoire : portée et intérêt pour le contribuable et l'administration*, Editions universitaires européennes, 2021, p.2.

[16] *Ibidem.*

[17] https://www.mataf.net/fr/edu/glossaire/systeme-declaratif, consulté le 13/09/2023, à 10h 04 min.

Autrement dit, le système déclaratif de l'impôt est conçu comme un système par lequel les contribuables eux-mêmes déclarent au fisc la matière imposable, calculent le montant de l'impôt et viennent spontanément s'acquitter dudit montant aux services de l'administration fiscale.

Dans ce système, les contribuables ont un rôle actif. En contrepartie du système déclaratif, l'administration fiscale effectue des contrôles afin de s'assurer de l'exactitude des sommes déclarées et payées par le contribuable.[18]

Au Burundi, les modalités de déclaration et de paiement des recettes fiscales et non fiscales sont régies par les lois et règlements spécifiques à chaque recette[19]. L'ordonnance ministérielle n°540/ 364 du 12/04 /2021 portant mesures d'application de la loi n°1/12 du 25 novembre 2020 relative aux procédures fiscales et non fiscales, spécifie les modalités des déclarations et de paiement électroniques des impôts[20]. Le Burundi n'est pas le seul pays à emprunter ce système déclaratif de l'impôt. Cette technique est aujourd'hui utilisée par les pouvoirs publics en France, mais aussi dans la majorité des pays occidentaux de manière quasi universelle[21].

Elle consiste à évaluer l'assiette de l'impôt de manière réelle à partir d'informations qui sont fournies à l'administration par le contribuable lui-même[22]. Les déclarations fiscales, comme l'ensemble des formulaires administratifs, sous une apparence d'objectivité de rigueur et d'égalité de traitement des administrés se prêtent à une multitude de manipulations[23]. Tout se passe comme si l'administration fiscale, plutôt que de consulter ses dossiers, s'en remettait au contribuable pour obtenir des informations qu'elle possède déjà.

---

[18] N'DAH A. I. M., *Le système déclaratif de l'impôt en Côte d'Ivoire : Portée et intérêt pour le contribuable et l'administration*, Editions universitaires européennes, 2021, p.2.

[19] Article 24 al. 1 de la loi n°1/12 du 23 novembre 2020 relative aux procédures fiscales et non fiscales.

[20] Article 24 al. 2 de la même loi.

[21] https://cours-de-droit.net/technique-declaration-fiscale-controlee/#:~:text=Il%20permet%20d'asseoir%20l,personnelle%2C%20ainsi%20actuelle%20du%20contribuable. , consulté le 13/09/2023 à 13h 25 min.

[22] *Ibidem*, consulté le 13/09/2023 à 13h 25 min.

[23] GALLOUEDEC-GENUYS F., *Le dialogue écrit administration-administrés*, La Documentation Française, Institut Français des Sciences Administratives, 1981, 238 p.

Même s'il s'agit d'une déclaration faite par le contribuable, celui-ci n'a pas le choix de le faire, car il s'agit par contre d'une obligation[24].

§2. Les relations existant entre le contribuable et l'administration fiscale

Le corps social, dans son ensemble, à tendance à rejeter ce qu'il ne perçoit pas comme étant immédiatement utile et se méfie des institutions qui contrôlent et qui obligent sans contrepartie directe[25]. Parfois même, les contribuables vont jusqu'à se comparer à une vache à lait. Le rejet se manifeste à l'encontre de l 'impôt[26] et plus confusément, contre l'administration[27]. Par ailleurs, le contribuable rejette plus facilement l 'impôt sur le revenu qui l'astreint à certaines tâches répétitives qu'il ne rejette la T.V.A où c'est le consommateur final qui paie l'impôt.

En outre, ce comportement de méfiance du contribuable envers l'administration s'empire une fois qu'il y a une législation non soucieuse du contribuable ou du moins un système fiscal non adapté au circuit social et économique où œuvre le contribuable.

C'est la raison pour laquelle le contribuable doit être considéré au moment de l'édiction des lois fiscales. Par ailleurs, cette prise en compte engendra aussi la confiance des contribuables en l'administration.

§3. Rôle des intervenants dans le système déclaratif

Comme nous venons de le constater, le Burundi connaît un système fiscal déclaratif qui est bâti sur la présomption de fiabilité des déclarations des impôts produits par le contribuable lui-même.

Toutefois, on constate que la relation entre l'administration fiscale et les contribuables est souvent conflictuelle. En effet, l'Administration fiscale conserve quasiment le monopole de l'élaboration, de l'application et de l'interprétation des textes fiscaux.

---

[24] CHASTAGNARET M., 2009, « La volonté individuelle en droit fiscal », In Nicod, M. (Ed.), *De la volonté individuelle*. Presses de l'Université Toulouse Capitole, disponible sur Web. http://books.openedition.org/putc/1244 .

[25] LAMBERT T., *op. cit.* p.102.

[26] Il faut préciser par ici que les contribuables burundais se plaignent de l'impôt qui devient de plus en plus élevé, sans aucun espoir de rabaissement.

[27] LAMBERT T., *Op.cit.*, p.102.

Ce pouvoir se manifeste également par les prérogatives que la loi confère à l'Administration de procéder aux redressements des éléments déclarés par le contribuable[28], ce qui crée un climat de suspicion, et parfois de méfiance entachant ainsi les relations entre l'Administration et le contribuable[29].

Normalement, les décisions du fisc devraient d'une part dépendre des besoins et des capacités de financement des citoyens, et d'autre part, tenir compte des préférences de ceux-ci. Le citoyen doit donc s'informer sur les décisions et actions de son gouvernement, et s'assurer qu'il est en accord avec ces dernières[30]. Quoique le système déclaratif soit le plus utilisé, il présente des atouts et des inconvénients.

§4. Les atouts du système fiscal déclaratif

Le système fiscal déclaratif de l'impôt permet de tenir compte de la situation réelle et personnelle, ainsi actuelles du contribuable. Cette technique apparaît moins antiéconomique que la technique du forfait parce qu'il permet au contribuable ainsi qu'aux entreprises de prévoir ce que sera son impôt, et le cas échéant d'intégrer le paiement de cet impôt dans la gestion financière de son entreprise. Il oblige le contribuable à participer à la détermination de l'impôt[31].

Le choix du système déclaratif impose que les déclarations du contribuable bénéficient d'une présomption d'exactitude[32]. Il repose sur la bonne volonté et la sincérité du contribuable[33]. Ainsi, il est nécessaire, à défaut de preuve contraire, de considérer que le contribuable se plie de bonne foi à ses obligations[34]. Si ce système présente des atouts, il importe d'évaluer ses lacunes.

---

[28] Beaucoup de litiges douaniers sont dus aux redressements, ainsi qu'aux suppléments et amendes effectués par le fisc. Voir par exemple *RAEP 757 INTER. C. /OBR* ; *RAC 8306, MUKW. C. /OBR* ; *RAC 8315, NTAR. C. /OBR*.

[29] OAG asbl, *Analyse du cadre légal régissant les impôts au Burundi*, p.13.

[30] Commission Justice et Paix Belgique francophone asbl, *Etude pour plus de justice fiscal*e, 2016, p.8

[31] https://cours-de-droit.net/technique-declaration-fiscale-controlee/#:~:text=Il%20permet%20d'asseoir%20l,personnelle%2C%20ainsi%20actuelle%20du%20contribuable. , consulté le 13/09/2023 à 14h 27 min.

[32] DALBIES B., La *preuve en matière fiscale*, Thèse de doctorat, Aix-Marseille 3, 1992.

[33] BACCOUCHE N., Droit *fiscal*, E.N.A. 1993, p.145, cité dans KAMOUN, FERIEL et BACCOUCHE, M. Le Doyen Néji, La *preuve en droit fiscal*, Mémoire de DEA en droit des affaires *(Yayınlanmamış mastır tezi),* Université de Sfax-Tunisie, 2002.

[34] BERGERES M-C, *Le principe des droits de la défense en droit fiscal*, thèse, Université de Bordeaux 1975, p.49.

§5. Les limites du système fiscal déclaratif

L'efficacité du système déclaratif est subordonnée à l'acceptation de l'obligation fiscale[35]. L'absence d'adhésion du contribuable au système fiscal en place et son hostilité à l'égard de l'Etat, constituent de sérieux obstacles à une mise en œuvre sincère et loyale de ce système[36].

Par ailleurs, une structure administrative bien organisée, suffisamment importante, doit exister pour recevoir ou pour traiter ces déclarations. A contrario, le risque de fraude serait imminent.

Vis-à-vis du poids et de la délicatesse de la gestion de l'impôt, des techniques particulières sont envisagées afin de réduire le poids économique dû à la gestion de l'impôt. Il s'agit de la technique de déclaration en ligne37, telle que prévue par l'article 24 al.2 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales38. Ce mécanisme reste également moins prometteur lorsque le contribuable n'adhère pas à ce système.

Section 2. La fiscalité étatique

Le cadre légal des impôts pour un pays, aussi communément appelé sous le vocable de « fiscalité », englobe l'ensemble des dispositions légales régissant les impôts et taxes mis à la charge du contribuable et dont le produit est dévolu à l'État en vue d'assumer ses missions régaliennes[39]. Le Burundi connaît plusieurs types d'impôts. C'est notamment l'impôt sur les revenus des personnes physiques, l'impôt sur les revenus des sociétés, la taxe sur la valeur ajoutée, les taxes de consommation, l'impôt sur le revenu locatif des personnes physiques et des personnes morales, l'impôt réel, … Dans l'impossibilité de parcourir tous les impôts, nous allons faire une présentation des principaux taxes et impôts y relatifs à cause du temps qui nous fait défaut. Toutefois, il sied de commencer à mettre en exergue ce qu'est la légalité de l'impôt.

---

[35] KAMOUN F., *and* M. Le Doyen Néji BACCOUCHE, *La preuve en droit fiscal*, Mémoire de DEA en droit des affaires *(Yayınlanmamış mastır tezi),* Université de Sfax-Tunisie, 2002.

[36] AYADI H., *Droit fiscal*, éd. C.E.R.P, Série de Droit public n°6, Tunis 1989, p.178

[37] Cette technique est venue répondre aux attentes des contribuables et surtout les grands contribuables. Elle facilite les déclarations sans faire la queue chez le fisc.

[38] Article 24 al.2 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales :

« Une ordonnance du Ministre spécifie les modalités de déclaration et de paiement électronique pour tous les types de recettes ».

[39] CORNU G., *Vocabulaire juridique*, 7e éd., PUF, Paris, 2006 ; Voir également GATSI J., *Nouveau dictionnaire juridique*, PUL, 2010.

§1. La légalité de l'impôt

La fiscalité est l'ensemble de la législation et de la réglementation en matière fiscale, en vigueur dans un territoire donné[40]. C'est au fait, l'ensemble de mesures et pratiques relatives à l'administration fiscale (OBR), aux prélèvements fiscaux (impôts) et autres prélèvements obligatoires[41].

Au Burundi, l'impôt est une matière constitutionnellement réservée au domaine de la loi. L'article 164 5° de la Constitution dispose que la loi fixe les règles concernant, en l'occurrence les questions financières et patrimoniales telles que le budget de l'Etat, la définition de l'assiette et du taux des impôts et taxes. C'est l'application du fameux principe de la légalité de l'impôt ou de la légalité fiscale.

A cet écrit, nous sommes du même avis avec les propos du Professeur BOUVIER lorsqu'il disait que le principe de légalité fiscale peut donner une perspective erronée de ses sources, puisque la loi n'est pas la seule à l'origine des textes en matière fiscale[42]. La représentation des sources du droit fiscal a été constamment faussée par l'attachement à la valeur de la source législative. Un observateur non averti pourrait à tort en déduire que les sources réglementaires, pourtant fort importantes, ne jouent qu'un rôle secondaire, alors qu'une approche plus fine permet de faire ressortir la longue et patiente édification d'un Droit fiscal à part entière au travers d'une dialectique faisant intervenir non seulement les textes législatifs mais aussi les textes réglementaires[43].

De ce qui précède, sur le point qui concerne les autres textes non législatifs applicables en droit fiscal, on peut relever entre autres l'ordonnance ministérielle n°540/176 du 13/2/2008 portant révision des tarifs appliqués au titre de la redevance sur la circulation transfrontalière des véhicules automobiles, l'ordonnance ministérielle n°540/214 du 05/03/2021 portant mesures d'application de la loi n°1/14 du 24 décembre 2020 portant modification de la loi n°1/02 du 24 janvier 2013 relative aux impôts sur les revenus, l'ordonnance ministérielle n°540/1809 du 31/11/2020 portant modalités d'application des dispositions de la loi budgétaire relative à la contribution spéciale à charge des institutions financières.

---

[40] KALONJI M. (Trésor-Gauthier), *Précis de Droit Fiscal Congolais,* éditions universitaires européennes, Saarbrücken (Allemagne) 2014, p.15.

[41] KALONJI M. (Trésor-Gauthier), *Précis de Droit Fiscal Congolais,* éditions universitaires européennes, Saarbrücken (Allemagne) 2014, p.15.

[42] BOUVIER M., *et Alii, Finances Publiques*, LGDJ, Paris, 2012, p.658.

[43] *Ibidem.*

En outre, à côté des sources législatives et non législatives fiscales, existe aussi une autre source conventionnelle. En effet, l'objet des conventions est d'une part de régler la situation fiscale des ressortissants de deux ou plusieurs Etats en évitant le phénomène de double imposition (imposition dans l'Etat du revenu, imposition dans l'Etat du domicile) par le biais du mécanisme de l'exonération et du mécanisme d'imputation, tandis que d'autre part est pour établir une collaboration entre les Etats en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, cette fois-ci par le biais des dispositions communautaires [44].

A titre illustratif, par la ratification du protocole sur l'union douanière de la Communauté des Etats d'Afrique de l'Est en 2009, le Burundi a intégré dans son cadre juridique interne les lois fiscales communautaires qui régissent la fiscalité de porte. De plus, le Code des douanes communautaire appelé « Loi sur la Gestion des Douanes de la Communauté des Etats d'Afrique de l'Est », peut servir aussi d'illustration.

§2. Les impôts sur les revenus

En vertu de la loi relative aux impôts sur les revenus[45] en son article 1, cette dernière s'intéresse aux revenus des personnes physiques, les revenus des sociétés, le revenu locatif des personnes physiques et des personnes morales, le revenu réalisé par les groupements de fait, les associations sans but lucratif ainsi que toute autre entité, quels que soient sa forme, son but ou le résultat de ses activités se livrant à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif. Elle ne s'applique pas en revanche sur l'impôt foncier qui est actuellement régi par les dispositions de la loi portant fiscalité communale[46].

Cette loi a du mérite du fait qu'elle met en place un système fiscal simple, transparent et équitable, facile à comprendre. Il est à constater que l'impôt sur les revenus d'emploi et l'impôt locatif sont soumis à un taux progressif de 0%, 20% et 30%[47] assurant ainsi l'équité fiscale propice au consentement à la contribution fiscale.

[44] COLLET, M., *Droit fiscal*, 7ème éd., Paris, P.U.F., 2019, p.52.

[45] Les impôts sur les revenus sont régis par la loi n°1/14 du 24 décembre 2020 portant modification de la loi n°1/02 du 24 janvier 2013 relative aux impôts sur les revenus.

[46] Article 5 de la loi n°1/14 du 24 décembre 2020 portant modification de la loi n°1/02 du 24 janvier 2013 relative aux impôts sur les revenus.

[47] Article 21 de la loi relative aux impôts sur les revenus.

Ensuite, avec cette loi, la collecte des recettes fiscales est facilitée par un système simple de retenues à la source sur les revenus d'emploi et sur les revenus du capital[48]. Elle a également maintenu les acomptes provisionnels sur les bénéfices d'affaires calculés sur base de l'impôt payé au cours de l'exercice fiscal précédent, ayant comme formule : 25% du montant de l'impôt établi au titre de l'exercice fiscal précédent, divisé par le nombre de mois pendant lesquels le contribuable a mené ses activités au cours de cet exercice fiscal et multiplié par 12.

Enfin, il faut aussi saluer l'introduction d'une facturation électronique qui est prévue à l'article 40 de la loi relative à l'impôt sur les revenus.

Bref, il s'agit d'une loi qui cherche une harmonisation avec le système fiscal des pays de l'EAC tout en promouvant la compétitivité des entreprises et des investissements.

Toutefois, il nous semble mieux de clore ce paragraphe par un exemple d'application.

Supposons un bulletin de paye de Monsieur NDAYIRAGIJE qui montre qu'il reçoit de son employeur principal un salaire composé par un salaire de base de 500 000 FBu, une indemnité de logement de 350 000 FBu, une indemnité de déplacement de 50 000 FBu, une allocation familiale de 10 000 FBu, une prime de fonction de 50 000 FBu, une indemnité de brousse de 30 000 FBu et une allocation pour l'éducation des enfants de 100 000 FBu. Ledit employé cotise à la BHB une pension complémentaire de 300 000 FBu.

Le salaire brut est égal à la somme du salaire de base, indemnités, primes et allocations ; soit 1 090 000fbu.

a) Les cotisations à l'INSS égales au salaire brut multiplié par 4% tout en respectant le plafond de 18 000fbu, soit 18 000fbu.

Les cotisations à la MFP égales au (salaire brut - indemnités de logement) × 4% ; soit 29 600fbu.

b) L'impôt sur le revenu d'emploi= Salaire brut – (INSS+ MFP+ Indemnités de logement ≤ 60% du salaire brut + Indemnités de déplacement ≤ 15% du salaire de base + Cotisation pour le fonds de pension qualifié ≤ 20% du salaire brut) ; soit 204 400fbu. Toutefois, il faut préciser qu'on commence à calculer la base imposable et appliquer sur elle le taux progressif de 0%, 20% et 30% et calculer la somme trouvée de ces 3 tranches comme alors impôt sur le revenu d'emploi (voir l'article 117 de la loi relative à l'impôt sur les

[48] Article 112 et suivant de la loi relative aux impôts sur les revenus.

revenus). Toutefois, la base imposable précède toujours l'impôt sur les revenus d'emploi. Dans notre exercice, la base imposable est estimée à 474 400fbu**.**

c) La date de déclaration et de paiement de l'impôt sur le revenu est le 15^{e} jour du mois suivant celui de la réalisation du revenu, soit le 15 mars 2024(Voir l'article 28 al.2 de la loi relative à l'impôt sur les revenus).

§3. La taxe sur la valeur ajoutée « TVA »

La TVA revêt les caractéristiques suivantes : c'est une taxe indirecte, c'est-à-dire qu'elle est payée par un assujetti (appelé redevable légal bien connu de l'Administration) qui va ensuite la répercuter sur le prix qui sera supporté par son client (appelé redevable réel). Son principe est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation. Elle est en outre une taxe qui est proportionnelle aux prix des biens et services[49]. Cette taxe est également applicable sur les importations au point de dédouanement et elle est payée par l'importateur. A chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service est exigible, au taux applicable, déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût d'acquisition du bien ou du service. Bien plus, la TVA est appliquée jusqu'au dernier stade du commerce de détail[50].

En d'autres mots, la TVA est appliquée sur la valeur ajoutée à chaque étape de la chaîne de production et de distribution.

Par contre, nonobstant que cette taxe soit un impôt sur les dépenses, son administration exige une certaine éducation fiscale et un suivi régulier, faute de quoi le secteur formel risque d'être noyé par le secteur informel car les prix pratiqués par les assujettis ne seront plus compétitifs.

Soulignons à toutes fins utiles que parmi les innovations apportées par la loi n01/16 du 28 juin 2023 portant fixation du budget général de la République du Burundi pour l'exercice 2023/2024[51], apparaît en premier lieu l'application d'une taxe sur la fortune sur l'opération de

[49] OAG asbl, *Analyse du cadre légal régissant les impôts au Burundi*, p.49.

[50] Article 1 de la loi n 1/10 du 16 novembre 2020 portant modification de la loi n 1/02 du 17 février 2009 portant institution de la TVA.

[51] Rubeya and Coadvocates, *Les réformes apportées par la loi n01/16 du 28 juin 2023 portant fixation du budget général de la République du Burundi pour l'exercice 2023/2024,* juillet 2023, p.25.

vente à partir du troisième immeuble ou d'une fraction d'immeuble, bâti ou non bâti[52]. En effet, le taux applicable est de cinq pourcent (5%) du montant de vente hors TVA.

La taxe est supportée par l'acquéreur. En deuxième lieu, il faut indiquer que désormais il y a institution d'une taxe sur les activités financières[53]. En effet, Les opérations soumises à la Taxe sur les activités financières (TAF) sont celles qui se rattachent aux activités bancaires, financières et d'une manière générale, au commerce des valeurs et de l'argent. L'assiette de la TAF est constituée par le montant brut des intérêts y compris les intérêts sur les titres et bons du trésor, agios, commissions et autres rémunérations. Le taux applicable est de 8% de l'assiette contrairement au taux ordinaire de la TVA qui est fixé à 18% de la base taxable et 10% pour le taux intermédiaire applicable seulement aux produits déterminés par la loi[54]. La TAF est déclarée et payée mensuellement.

Ces dispositions légales établissent les bases de la fiscalité au Burundi, définissant les obligations des contribuables, les modalités de calcul et de paiement des impôts, ainsi que les sanctions en cas de non-respect des règles fiscales. La fiscalité étatique au Burundi est principalement basée sur l'impôt sur le revenu des personnes physiques et des sociétés, la taxe sur la valeur ajoutée TVA, les droits de douane et les taxes spécifiques sur certains produits comme l'alcool et le tabac. Les dispositions clés incluent la loi des finances qui fixe les taux d'imposition, les exemptions fiscales et les règles de recouvrement des impôts. Les contribuables sont tenues de déclarer leurs revenus et de payer leurs impôts conformément à la législation fiscale en vigueur.

En bref, la TVA est basée sur un principe de taxation retranchée de la déduction. En d'autres mots, la TVA à payer = TVA collectée – TVA déductible. Il peut même arriver qu'on ait un crédit TVA lorsque la TVA déductible > TVA collectée. D'après l'article 12 de la loi sur la TVA, cette dernière est exigible lorsqu'on a été payé.

Exemple d'application : Un commerçant achète un produit destiné à la revente pour 100 (valeur hors taxe) ; le fournisseur facture à notre commerçant le bien pour sa valeur hors taxes majorée de la T.V.A.

[52] Article 99, alinéa 1, point c de la loi n01/16 du 28 Juin 2023 portant fixation du budget général de la République du Burundi pour l'exercice 2023/2024.

[53]Article 123, alinéa 1de la même loi.

[54] Article 19 de la loi sur la TVA.

(que par souci de clarté, nous retenons au taux de 20%), soit 20. Le commerçant revend ce produit (opération de pure négoce) pour une valeur hors taxe de 150… qu'il doit majorer de la T.V.A. calculée à 20% sur cette valeur, soit 30. Le prix « public » du bien est donc de 150 + 30 = 180 et sera acquitté par le consommateur final, client de votre commerçant. Le commerçant « assujetti », à la T.V.A. est collecteur d'impôt et doit reverser au Trésor la taxe correspondant au produit vendu (soit 30), sous déduction de la taxe payée « en amont » au fournisseur (soit 20), son versement au Trésor s'élève donc à la somme de 10 (30-20). On constate que cette somme correspond exactement à la taxation de la « valeur ajoutée » par le commerçant. •La valeur ajoutée est de 150-100=50 (dans cet exemple elle se limite à la marge prise par le commerçant). •La taxe à la valeur ajoutée est de 50 x 20%= 10 •Le versement de 10 effectué auprès du Trésor correspond bien à la T.V.A. calculée sur le produit vendu, sous déduction de la T.V.A. acquittée lors de l'achat[55].

§4. Les droits de douanes

Communément appelés « impôts de porte », les droits de douanes au Burundi sont principalement régis par la loi sur la gestion des douanes de la communauté Est Africaine 2004, telle que révisée en 2009 ainsi que le Tarif extérieur commun version 2022 de l'Union douanière de la Communauté est-africaine. Les « droits d'entrée" signifie tous les droits de douane et d'autres taxes d'effet équivalent imposés sur les marchandises importées tandis que les « droits de sortie " signifient les droits de douane et toutes autres charges ayant un effet équivalent aux droits de douane, payables á l'exportation de marchandises[56].

Le droit douanier regroupe l'ensemble des dispositions légales et réglementaires régissant les divers champs d'intervention de l'administration des Douanes et Accises[57]. Ces dispositions sont constituées d'actes internationaux et nationaux.

Parmi les actes internationaux, on peut citer par exemple Les Conventions issues ou gérées par l'Organisation Mondiale des Douanes (OMD), les accords issus de l'Organisation Mondiale du Commerce de 1994 tel qu'amendé par le protocole du 27 novembre 2014, l'Accord général sur les tarifs douaniers et le commerce (GATT), les accords commerciaux et

[55] MASABO M., *Syllabus du cours de droit fiscal*, Université du Burundi, Bac II, année académique 2018-2019, p.82

[56] Section 2 §24 et §32 de la loi sur la gestion des douanes de l'EAC.

[57] NSHIMIRIMANA T., *Syllabus du cours de législation, règlementation et procédures douanières*, Institut supérieur de commerce département de commerce marketing BAC III, s.d., p.11

tarifaires, d'association et de libre-échange avec les autres partenaires commerciaux impliquant sur la législation douanière dans la mesure où ils prévoient de surcroît l'harmonisation des législations douanières des parties contractantes. C'est par exemple Le traité portant création du COMESA (*The Common Market for Eastern and Southern Africa*), le protocole portant création de la CEA (Communauté est-africaine), de la CEEAC (Communauté économique de Etats de l'Afrique centrale)[58], …

Parmi les actes nationaux, on peut citer notamment la loi sur la gestion des douanes de la communauté Est Africaine 2004, telle que révisée en 2009, la Tarif extérieur commun de l'EAC version 2022, …

En ce qui concerne les opérations de dédouanement, toutes les marchandises importées ou présentées à l'exportation doivent faire l'objet d'une déclaration en détail leur assignant un régime douanier. L'exemption des droits et taxes, soit à l'importation soit à l'exportation ne dispense pas de l'obligation déclarative[59]. Comme en fiscalité interne, ces déclarations font aussi objet de vérification et de contrôle douanier par les agents de douanes.

Quant à la taxation douanière, il existe des éléments de base de la taxation. Les trois premiers éléments sont qualitatifs tandis que le dernier est quantitatif. Ces trois premiers éléments qualitatifs sont la valeur en douane caractérisé par le taux de change, l'espèce tarifaire et l'origine de la marchandise. Pour les éléments quantitatifs nous avons le poids, le nombre et le volume utilisés souvent la taxation du carburant, les minerais, friperie, etc.[60]

Les principaux droits, taxes et redevances perçus par la douane sont les suivants.

Il y a d'abord les droits, traduits par les droits d'importation et les droits de sortie. Ensuite, il y a les taxes, prélèvements et redevances qui sont composés premièrement par la TVA de 18% de la valeur du Coût assurance fret, la taxe de consommation ainsi que la taxe de péage routière. Deuxièmement les prélèvements sont composés par le prélèvement forfaitaire, la taxe forfaitaire postale et les prélèvements opérés sur les carburants[61].

---

[58] NSHIMIRIMANA T., *Syllabus du cours de législation, règlementation et procédures douanières,* Institut supérieur de commerce département de commerce marketing BAC III, s.d., p.11

[59] NSHIMIRIMANA T., *op. cit.,* p.35.

[60] *Ibidem.*

[61] *Ibidem.*

En général, les principaux droits et taxes perçues par la douane et acquittés par tous les contribuables pour toute sorte de marchandise non exonérée sont les droits des douanes, la redevance administrative, la redevance de sureté, la redevance informatique, la taxe sur la valeur ajoutée et le prélèvement forfaitaire[62].

Supposons une importation des chemises d'une valeur CFR (Coût et Fret) de 2000 Euros au point d'entrée de la Communauté Est Africaine EAC à Dar Es Salam (Origine Belgique). La marchandise est déclarée dans un bureau informatisé. Le taux du Tarif Extérieur Commun 61 05 90 00 est de 25%. Le transport de Dar Es Salam à Bujumbura est de 1 000 000 Fbu. Supposons que le Coût d'Assurance de la marchandise soit de 1% du CFR. Le cours d'achat : 1Euro = 1700 Fbu Le cours de vente : 1Euro = 1800Fbu Le cours moyen : 1 dollar = 1700 Fbu

Pour déterminer les droits et taxes à déclarer, pour la marchandise non précisée ci haut, à supposer que cette marchandise soit du sucre en poudre pesant 1500 kg pour la même valeur, taux du TEC : 1701 99 90 : 100%. Comme le montant d'assurance n'a pas été renseigné, nous considérons souvent que le montant d'assurance est calculé au taux de 1%.

La base taxable pour les droits des douanes est égale à 2000*1750 = 3 500 000 Fbu Il faut ajouter le coût d'assurance, soit : La base taxable des droits des douanes et le prélèvement forfaitaire à 3 500 000 Fbu+3 500 000 Fbu*1% = 3 535 000 Fbu ; DD(Droits des douanes) : 3 535 000 Fbu*25% = 883 750 Fbu PFR(Prélèvement forfaitaire)= 3 535 000 Fbu*3% = 106 050 Fbu La base taxable pour le calcul de la redevance administrative RA et la redevance de sureté est donnée par la base taxable de droit des douanes plus le transport intérieur de l'EAC. 48 Cette base devient 3 535 000 Fbu+1 000 000 Fbu = 4 535 000 Fbu RA (Redevance administrative) : 4 535 000 Fbu*0.5% = 22 675 Fbu. RS : 4 535 000 Fbu*1.15%= 52 153 Fbu RI : 10 000 Fbu La base taxable pour le calcul de la TVA est donnée par la base taxable de droit des douanes plus le transport intérieur de l'EAC+DD+RA+TPR (Taxe de péage route) +RI (Redevance informatique) = 3 535 000+1 000 000+883 750 +22 675 +52 153 Fbu+10 000 = 5 503 578 Fbu. TVA = 18%* 5 503 578 Fbu= 990 665 Fbu TFP (taxe forfaitaire postale) = 1700 *5 = 8500 Fbu

[62] NSHIMIRIMANA T., *op. cit.,* p.35.

Total droits et Taxes à déclarer : 2 073 793 Fbu COUT total des chemises= 3 535 000+1 000 000+2 073 793 Fbu= 6 608 793 Fbu

Supposons que pour le sucre : DD : 100% *3 535 000 Fbu= 3 535 000 Fbu RI : 10 000 Fbu PFR= 3 535 000 Fbu*3% = 106 050 Fbu RA= 4 535 000*0.5%=22 675 Fbu RS (Redevance de sûreté) : 4 535 000 Fbu*1.15%= 52 153 Fbu La taxe de consommation = 600 Fbu*1500 = 900 000 Fbu TVA : 18%*(3 535 000+3 535 000+22 675+52 153 +1 000 000+10 000+ 900 000 Fbu) = 9 054 828 Fbu*18%= 1 629 870 Fbu TFP = 1700 *5 = 8500 Fbu

Total droits et Taxes à déclarer : 3 535 000 Fbu+ 106 050Fbu + 1 629 870 Fbu+22 675 Fbu+900 000Fbu+ 52 153 Fbu+10 000 Fbu + 8500 = 6 264 248 Fbu.

Coût total =3 535 000+1 000 000 +3 535 000 Fbu+ 106 050Fbu + 1 629 870 Fbu+22 675 Fbu+900 000Fbu+ 52 153 Fbu+10 000 Fbu + 8500 = 10 799 248Fbu.

Avant de clôturer cette partie de la fiscalité douanière, il sied d'indiquer qu'elle connaît d'un côté, une particularité dans la phase administrative du contentieux, en ce sens que le recours administratif est uniquement exercé auprès du commissaire des douanes[63]. Cela signifie que le contribuable qui ne serait pas satisfait par la décision du commissaire, peut introduire un recours devant une juridiction fiscale dans un délai de 30 jours, à compter de la date de la prise de cette décision ou de l'omission.[64].

Cela est donc contraire à la fiscalité interne, dans le cas où là-bas le recours administratif s'exerce à trois niveaux c'est-à-dire auprès du commissaire général d'abord[65], puis auprès de la commission paritaire d'appel[66] et enfin auprès du ministre ayant les finances dans ses attributions[67]. D'un autre côté, la fiscalité douanière connaît une similarité avec la fiscalité interne dans la phase juridictionnelle du contentieux en ce sens que la juridiction compétente reste la même[68] .

[63] Selon la section 2 §8 de la loi sur la gestion des douanes, en matière douanière, par Commissaire, il faut entendre le Commissaire des douanes.

[64] Article 229 de la loi sur la gestion des douanes

[65] Article 71 LPFF.

[66] Article 78 LPFF.

[67] Article 85 LPFF.

[68] Pour aller plus loin avec la phase juridictionnelle du contentieux fiscal, veuillez consulter le troisième chapitre de ce travail qui développe les conditions d'exercer le recours juridictionnel.

§5. Les droits d'enregistrement

L''enregistrement consiste dans l'analyse d'un acte sur un registre à ce destiné tenu par un fonctionnaire public (Receveur de l'enregistrement). Par extension, on donne aussi le nom d'enregistrement :

a) à la transcription des déclarations de mutation souscrites à défaut d'acte ;

b) à la simple mention par laquelle les receveurs constatent le dépôt à leurs bureaux : - de certaines déclarations souscrites sur des formules spéciales, - des relevés sur lesquels les notaires tunisiens ont analysé leurs actes. L'accomplissement de la formalité donne lieu, en général, à la perception d'un impôt appelé "droit d'enregistrement"[69].

Les droits d'enregistrement sont des impôts spécifiques qui frappent certaines mutations et actes juridiques. Ils sont généralement perçus lors de la présentation de l'acte qui sert de titre à l'opération lors de l'accomplissement de la formalité d'enregistrement. Néanmoins, à défaut d'acte, certaines opérations sont soumises à l'enregistrement sur la base de la souscription d'une déclaration au receveur chargé de l'enregistrement. L'enregistrement qui permet la perception d'un impôt permet aussi d'accomplir une formalité qui produit d'importants effets juridiques[70].

En droit fiscal burundais, les droits d'enregistrement englobent plusieurs aspects liés à l'accomplissement de formalités juridiques et à la fiscalité des transactions. A titre illustratif, les droits d'enregistrement peuvent concerner les actes et les contrats notariés, les ventes immobilières, les donations et successions, baux et locations, les cessions de parts sociales, la constitution de sociétés, les mutations à titre onéreux ou gratuit, les actes judiciaires et administratifs ainsi que d'autres transactions telles que les hypothèques et les gages.

Par exemple en matière foncière, les droits d'enregistrement sont fixes, proportionnels ou progressifs. Les tarifs des droits d'enregistrement sont déterminés dans l' annexe de la loi n° 1/05 du 20 février 2020 portant fixation des droits d'enregistrement en matière foncière[71]. En cas de mutation d'une propriété, le droit proportionnel est liquide sur le montant du prix ou sur la valeur déterminée.

---

[69] https://www.profiscal.com/etudiants/det/det_ch1_06.pdf, consulté le 30/07/2024 à 12h59min.

[70] *Ibidem.*

[71] Article 2 de la loi n° 1/05 du 20 février 2020 portant fixation des droits d'enregistrement en matière foncière.

En cas d'échange, le droit est liquide sur la valeur conventionnelle dans des biens compris dans l'une des prestations, en ayant égard à celle qui donnerait lieu au droit le plus élevé si toutes deux étaient consenties moyennant un prix en argent fixe d'après cette valeur[72].

Il faut signaler que la base imposable ne peut en aucun cas être inférieur à la valeur vénale des biens dont la mutation est opérée[73]. En outre, les prix fixes dans les contrats doivent être libellés en francs burundais[74].

Les droits d'enregistrement sont donc une source importante de revenus pour l'État burundais et visent à garantir la transparence et la sécurité juridique des transactions. Ils varient en fonction de la nature de l'acte, de la valeur des biens en question, et des spécificités légales applicables à chaque type de transaction.

Après avoir terminé la partie concernant la fiscalité étatique, il importe maintenant d'aborder la fiscalité communale.

Section 3. La fiscalité communale

La fiscalité communale au Burundi concerne principalement les impôts et les taxes prélevés au niveau des communes. La fiscalité communale au Burundi peut varier d'une commune à l'autre en fonction des besoins locaux, des priorités de développement et des ressources disponibles.

Les autorités locales ont généralement le pouvoir de fixer et de collecter ces impôts et taxes conformément à la législation fiscale en vigueur. Cela se fait dans le strict respect des limites minimales et maximales prévues par la loi[75]. Par exemple, L'impôt sur le gros bétail est fixé entre 500 et 1500 francs par tête de gros bétail[76].

[72] Article 4 de la même loi.
[73] Article 6 de la même loi.
[74] Article 7 de la même loi.
[75] Article 2 de la loi n° 1/16 du 25 mai 2015 portant modalités de transfert des compétences de l'Etat aux communes.
[76] Article 12 al. 1 de la même loi.

§1. Les communes jouissent de l'autonomie de gestion

La décentralisation du pouvoir permet à l'Etat de transférer ses compétences aux communes. Ces dernières doivent agir dans l'intérêt général des populations conformément aux principes de justice sociale, d'équité, d'égalité, d'équilibre, de qualité et de continuité[77] du service public.

En vertu des dispositions de l'article 4 de la loi n° 1/16 du 25 mai 2015 portant modalités de transfert des compétences de l'Etat aux communes, la commune dispose de compétences qui lui sont propres en tant que collectivité territoriale décentralisée. Elle exerce en outre d'autres compétences qui lui sont transférées par l'Etat. A ce titre, elle concourt avec l'Etat à l'administration et à l'aménagement du territoire, au développement économique, éducatif, social, sanitaire, culturel et scientifique ainsi qu'à la protection et à la mise en valeur de l'environnement et à l'amélioration du cadre de vie de la population.

Au regard des compétences dévolues à la commune au titre de l'article 4 susmentionné, la commune ne saura intervenir si elle jouit d'une autonomie administrative et financière, d'où la raison d'être de la fiscalité propre à la commune.

C'est ainsi qu'en vertu de la loi n° 1/33 du 28 novembre 2014 portant révision de la loi n° 1/02 du 25 janvier 2010 portant organisation de l'administration communale, en son chapitre IV du budget et des finances, section 2 des ressources communales, l'article 77 recense les ressources financières de la commune.

En effet, la structure des recettes communales sont constituées par :

1. Les recettes fiscales communales ;
2. Les revenus et les produits d'aliénation du patrimoine et du portefeuille ;
3. Les emprunts ;
4. Les subventions de l'Etat ou d'organismes visant le développement économique et social, les dons et legs ;
5. Les contributions de la population à divers projets ;
6. La taxe sur les cultures de rente, la quote part sur le fonds de péréquation ;
7. L'impôt foncier et l'impôt sur les revenus locatifs.

[77] Article 2 de la même loi.

§2. Typologies des taxes communales

Aux termes de l'article 5 de la loi n° 1/02 du 03 mars 2016 portant réforme de la fiscalité communale au Burundi, les recettes fiscales communales sont constituées de :

1. L'impôt sur le gros bétail ;
2. La taxe sur la vente de bétail ;
3. La taxe d'abattage ;
4. La taxe sur les cycles et cyclomoteurs ;
5. L'impôt foncier ;
6. L'impôt sur les revenus locatifs ;
7. La taxe sur les pylônes ;
8. La taxe forfaitaire sur les activités ;
9. La taxe sur les cultures industrielles ;
10. La contribution de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) développement communal.

En ce qui concerne cette loi sur la fiscalité communale du 03 mars 2016, il faut savoir qu'elle a une innovation en ce que, contrairement aux autres textes antérieurs, les contribuables sont tenus de soumettre leurs déclarations dans les délais prévus par cette loi. Avant la promulgation de cette loi, les contribuables étaient tenus uniquement au paiement de la taxe, sauf l'impôt foncier et l'impôt sur les revenus locatifs où ils étaient obligés de déclarer et payer les impôts dans les délais légaux.

Concernant les procédures fiscales utilisées pour prélever les impôts et les taxes perçus par les communes, l'article 95 de la loi portant réforme de la fiscalité communale précise : « Sauf dispositions spécifiques de la présente loi, les procédures fiscales appliquées aux impôts et taxes de l'Etat sont applicables à l'assiette, l'émission, le recouvrement, les poursuites, le contrôle, le contentieux des impôts et taxes et contributions dus aux Communes ».

Il en découle donc que pour les procédures non prévues dans la loi sur la fiscalité communale, les dispositions de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales sont de stricte application.

§3. Une double imposition observée au niveau de deux types de fiscalité

Nous venons d'analyser dans les paragraphes précédents le cadre légal et règlementaire régissant la fiscalité étatique et communale. Les taxes et impôts en découlant ont été dégagés.

En effet, une lecture attentionnée de la loi sur la fiscalité communale manifeste une sorte de chevauchement entre la fiscalité étatique et celle communale. C'est ce qui nous retient sous ce volet. D'emblée, on présume que la fiscalité étatique renvoi aux impôts et taxes[78] déterminés à l'article 1 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales. Il s'agit de l'impôt sur les revenus des personnes, l'impôt sur les revenus des sociétés, la TVA, les taxes de consommation, l'impôt sur le revenu locatif des personnes physiques et des personnes morales, l'impôt sur le revenu réalisé par les groupements de fait, les associations sans but lucratif ainsi que toute autre entité, quels que soit sa forme, son but ou le résultat de ses activités, se livrant à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif, l'impôt réel, les recettes non fiscales.

En ce qui concerne les chevauchements existant entre la fiscalité étatique et celle communale, nous commençons à saluer l'effort du gouvernement d'avoir corrigé un écueil qui se manifestait sous l'empire de l'ancienne loi relative aux procédures fiscales et non fiscales de 2013. Sous cet aspect, l'impôt foncier qui est actuellement prévu par la loi portant réforme de la fiscalité communale[79] était aussi réglementé au niveau de la législation qui régissait la fiscalité de l'Etat en 2013. Heureusement, avec la nouvelle loi, ce type d'impôt ne figure pas sur la liste.

Bien plus, la loi budgétaire de 2023-2024 a rapatrié au sein de la fiscalité étatique l'impôt sur les revenus locatifs qui revenait à la fiscalité communale conformément à l'article 5 et 56 de la loi sur la fiscalité communale. Ainsi donc, l'OBR collecte l'impôt locatif et 60% des recettes qui en sont issues reviennent aux communes tandis que 40% des recettes qui en sont issues reviennent au trésor public[80].

En revanche, l'article 75 de la loi sur la fiscalité communale reste objet de critique. Il définit la taxe forfaitaire sur les activités comme étant représentative de l'IRPP, IS, TVA. Or, les lois fiscales de l'Etat confèrent à l'OBR la gestion de l'IS, IRPP et TVA en même temps.

---

[78] OAG asbl*, Analyse portant sur les Communes et l'Etat face au fisc au Burundi, Bujumbura,* octobre 2019, p.16.

[79]Voir l'article 5 al.5 de la loi portant fiscalité communale.

[80] Article 66 de la loi budgétaire de 2023-2024

Par ailleurs, l'article 76 de la même loi dispose que la taxe forfaitaire sur les activités est due chaque année par les personnes physiques ou morales qui exercent, au Burundi, une activité professionnelle, a titre habituel et à but lucratif et dont le chiffre d'affaires annuel hors taxe ne dépasse pas le seuil de 24.000.000 Fbu. Ce qui suppose que les assiettes imposables sont les mêmes. Nous constatons par ce fait une double imposition par les deux types de fiscalité. Un amendement à cette loi s'avère nécessaire pour éliminer cette double imposition déjà observée.

Section 4. L'office burundais des recettes (OBR) : incarnation du cadre institutionnel du système fiscal burundais

Pour la première fois, au Burundi, un cadre institutionnel unique, doté d'une personnalité juridique, a été créé par la loi n° 1/11 du 14 juillet 2009 portant création, organisation et fonctionnement de l'Office Burundais des Recettes. Cette dernière a été abrogée en 2021 par la loi n° 1/22 du 05 novembre 2021 portant révision de la loi n° 1/11 du 14 juillet 2009 portant création, organisation et fonctionnement de l'Office Burundais des Recettes. Cette structure unique chargé de recouvrer les recettes est dénommé Office Burundais de Recettes (OBR). Le fonctionnement et organisation de l'OBR, ses missions et se pouvoirs feront objet de discussion au niveau de cette section.

§1. Missions et compétences de l'OBR

Le cadre institutionnel du système fiscal au Burundi est incarné par l'OBR. Il s'agit d'une structure unique établie par la loi n° 1/22 du 05 novembre 2021 Portant Révision de la loi n° 1/ 11 du 14 juillet 2009 portant création, organisation et fonctionnement de l'office Burundais des recettes. L'OBR a pour mission principale de recouvrer et collecter les recettes pour le compte du trésor public. Il a été mis en place en vue de pallier les lacunes observées au niveau de son système fiscal prédécesseur qui était multiservice. Par conséquent, il était caractérisé par des difficultés de contrôle, le manque d'efficacité en matière de recouvrement, difficultés d'encadrement des services, etc. En effet, avant la mise en place de cette institution unique, la mission de collecte des impôts était confiée aux services de la Direction des Douanes, de la Direction de Impôts et de la Direction des Recettes Administratives et du Portefeuille de l'Etat[81].

[81] Voir les articles 5-12 de la loi n° 1/ 22 du 05 novembre 2021 Portant Révision de la loi n° 1/ 11 du 14 juillet 2009 portant création, organisation et fonctionnement de l'office Burundais des recettes.

Aux termes de l'article 4 de la loi n° 1/22 du 05 novembre 2021 portant révision de la loi n° 1/11 du 14 juillet 2009 portant création, organisation et fonctionnement de l'office Burundais des recettes, la nouvelle structure unique incarnée par l'OBR a les missions suivantes :

- Etablir, recouvrer, administrer au sens large et comptabiliser les recettes publiques pour le compte du Trésor public ;
- Conseiller le Gouvernement sur toutes les questions concernant les aspects de politique fiscale ;
- Promouvoir et veiller au respect des obligations fiscales et douanières ;
- Conseiller et sensibiliser les autorités locales décentralisées en matière d'établissement et de collecte de leurs recettes ;
- Promouvoir le civisme fiscal de la population ;
- Assister le gouvernement dans la mise en place des mesures visant la promotion des investissements et des échanges commerciaux ;
- Combattre la fraude fiscale et douanière, évasion fiscale et coopérer à cette fin avec d'autres autorités compétentes en la matière au Burundi et à l'étranger ;
- Jouer le rôle de police judiciaire à l'égard des contrevenants à la législation fiscale et douanière, sous réserve d'autres lois en vigueur ;
- Produire des rapports et statistiques sur la collecte des recettes et les échanges commerciaux
- Accorder des exonérations prévues par les lois en vigueur au Burundi conformément aux procédures qu'il adopte ;
- Remplir toutes fonctions concernant les recettes publiques que le Ministre de tutelle peut lui confier.

En vue de mettre en œuvre ses missions, l'OBR est doté d'une structure administrative et doit toujours rendre compte au ministère des finances.

§2. Organisation administrative de l'OBR

A la tête de l'OBR se trouve le Conseil d'Administration composée de neuf membres[82]. La direction quotidienne est assurée par une direction générale. Cette dernière est assurée conjointement par le Commissaire Général et son Adjoint[83]. Le Comité de Direction composé du Commissaire Général, du Commissaire Général Adjoint et les commissaires des différents services (Commissaire des Services Généraux, Commissaire des Taxes Internes et Recettes Non Fiscales, Commissaire des Douanes et Accises, Commissaire des Enquêtes, Renseignements et Gestion du Risque), appuient la direction de l'OBR. Enfin, le personnel de l'OBR exécute les tâches qui leur sont assignés.

En effet, conformément à l'article 6 de conduite de l'OBR de 2010, chaque personnel est soumis aux obligations suivantes :

- Servir l'Office avec fidélité, dévouement, intégrité et dignité ;
- Respecter la loi, les conditions d'emploi au sein de l'OBR, les politiques et procédures de l'OBR, son Code de Conduite et son règlement intérieur ;
- Protéger les intérêts de l'OBR en toutes circonstances ;
- Exécuter consciencieusement les tâches qui lui sont confiées et atteindre les cibles et objectifs planifiés ;
- Exécuter toutes les instructions dûment autorisées de manière rapide et efficace et travailler avec ses collègues dans l'intérêt du service ;
- Toujours faire preuve de courtoisie au travail et éviter toute chose susceptible de porter atteinte à l'honneur et à la dignité de ses fonctions ;
- Se rendre régulièrement au travail ;
- Chaque employé est tenu, à tout moment et où qu'il se trouve, de respecter le caractère confidentiel et l'éthique professionnelle sous toutes ses formes concernant tout ce qui vient à sa connaissance ou toutes les informations acquises dans le cadre de ses fonctions ;
- L'employé est tenu de faire preuve de totale neutralité politique dans l'exécution de ses fonctions ;

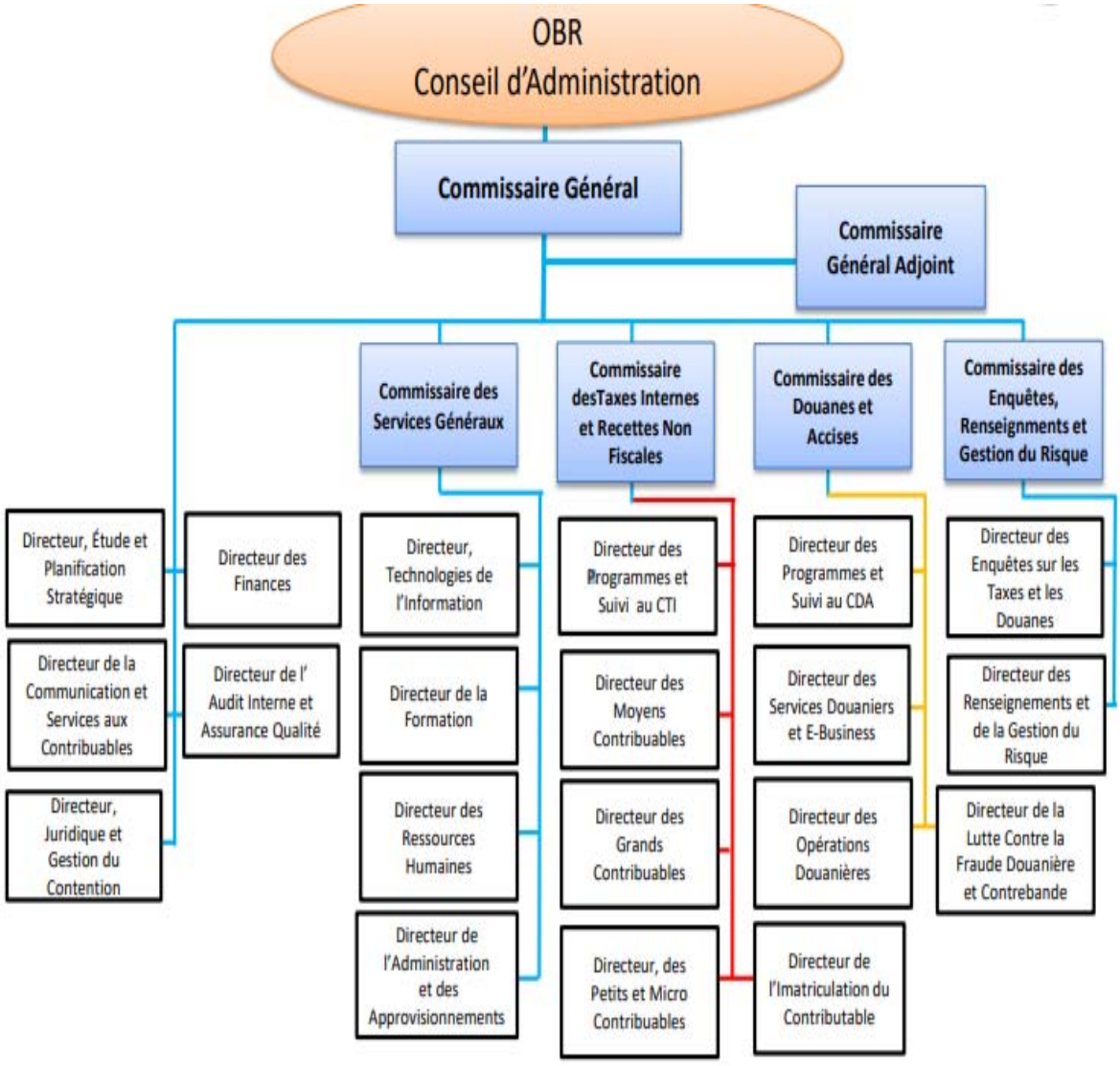
[82] Article 5 de la loi n° 1/ 22 du 05 novembre 2021 Portant Révision de la loi n° 1/ 11 du 14 juillet 2009 portant création, organisation et fonctionnement de l'office Burundais des recettes.

[83] Article 7 de la loi n° 1/ 22 du 05 novembre 2021 Portant Révision de la loi n° 1/ 11 du 14 juillet 2009 portant création, organisation et fonctionnement de l'office Burundais des recettes.

- L'employé est tenu d'arborer une carte de membre de l'OBR lorsqu'il est en service ;

- L'employé est tenu d'accepter toutes les opportunités de formation et de développement de carrière.

Schématiquement, l'organigramme de l'OBR se présente ainsi :



Source : Image tirée sur le site officiel de l'OBR https://www.obr.bi/images/stories/ORGANIGRAMME_OBR_2017.pdf le 02/07/20024 à 13h55min

§3. Les collaborateurs de l'OBR

Dans la collecte des impôts, l'OBR collabore avec d'autres institutions que nous allons voir très brièvement. C'est dans l'optique de permettre de réaliser des performances positives pour la mobilisation des recettes fiscales. Précisons à toutes fins utiles que chacune de ces institutions a été créée par un texte *ad hoc* qui lui assignait des missions claires. Il s'agit de :

I. Agence pour le développement au Burundi « ADB »

Ancienne API (Agence de Promotion des Investissements), l'ADB a été créée par Décret N° 100/255 du 15 novembre 2021 portant Création, Mission, Organisation et Fonctionnement de l'Agence de Développement du Burundi. Il s'agit d'un établissement public à caractère administratif dotée d'une personnalité juridique et d'un patrimoine propre. En outre, elle jouit d'une autonomie organique et financière.

Elle a pour mission d'informer les investisseurs sur tout ce qui touche à la promotion des investissements[84]. Bien plus, elle assiste et appuie les investisseurs en général et les exportateurs en particulier notamment dans l'obtention des documents et/ou l'accomplissement des formalités exigées par la loi. Elle a d'autres missions de concevoir les réformes nécessaires à l'amélioration du climat des affaires ainsi qu'interpeller les administrations sur les cas de non application ou de mauvaise application de la loi ou réglementation en rapport avec la promotion des investissements et des exportations[85].

Pour terminer, signalons que l'ADB est la seule agence où est logé le Guichet Unique de création d'entreprise qui a pour mission, entre autres, d'immatriculer la société au niveau du registre du commerce et d'octroyer le Numéro d'Identification Fiscale. Celui-ci est délivré par le délégué de l'OBR au Guichet unique.

[84] Article 5 du décret n°100/255 du 15 novembre 2021 portant création, missions, organisation et fonctionnement de l'Agence de développement du Burundi.

[85] *Ibidem.*

II. La Direction de la politique fiscale

La Direction de la Politique Fiscale a été créée par le Décret n°100/233 du 22 août 2012 en application de l'article 2[86] de la loi créant l'Office Burundais des Recettes[87]. La Direction de la Politique fiscale est un département qui relève de l'Administration centrale du Ministère des Finances, du Budget et de la Coopération au Développement Economique.

Elle a pour mission de définir une stratégie de politique fiscale susceptible d'accompagner le développement, de préparer et interpréter les textes législatifs et réglementaires relatifs à la fiscalité ainsi que participer à la préparation et au suivi des documents budgétaires en matière de recettes fiscales.

III. Les autres collaborateurs de l'OBR

A côté des institutions mentionnées en haut, l'OBR collabore encore avec la Chambre Fédérale du Commerce et de l'Industrie du Burundi (CFCIB), qui représente le secteur privé burundais et les Autorités du Port : un bureau de l'OBR est installé près du Port afin de pouvoir procéder aux formalités d'immatriculation après le dédouanement des véhicules.

Sur le plan international, l'OBR a le soutien du FMI, la Banque mondiale, JICA et *Trade Mark East Africa* qui lui apportent assistance technique et les financements[88].

[86] L'article 2 de la loi créant l'OBR dispose que l'OBR est un établissement public, placé sous la tutelle du Ministre ayant les Finances dans ses attributions, ci-après dénommé le Ministre de tutelle. Le Ministre ayant les Finances dans ses attributions demeure responsable de la politique fiscale.

[87] Loi n°1/22 du 05 novembre 2021 portant révision de la loi n°1/11 du 14 juillet 2009 portant création, organisation et fonctionnement de l'office burundais des recettes

[88] ATAF et GIZ, Fiscalité des PME en Afrique, Bonnes pratiques et leçons tirées : étude de cas sur l'immatriculation des véhicules et le numéro d'identification fiscale au Burundi, septembre 2014, p.9

Conclusion du premier chapitre

En guise de conclusion, le premier chapitre de la présente étude avait pour objectif de situer la fiscalité dans son contexte afin d'aider le citoyen à comprendre la nature et le fonctionnement du système fiscal burundais.

Ce parcours à travers la fiscalité burundaise a permis de comprendre quelques aspects élémentaires de ce système fiscal. Il a expliqué comment le financement des dépenses publiques était l'objectif principal des impôts.

Nous avons vu que le système fiscal burundais peut être appréhendé sous deux aspects en l'occurrence la fiscalité étatique et celle communale même si leur coexistence laisse apparaître des incohérences.

Enfin, il existe une structure unique incarnée par l'OBR qui dispose d'un pouvoir exclusif pour colleter l'impôt au Burundi. L'OBR est doté d'une organisation administrative en vue de faciliter sa tâche. Dans la mise en œuvre de sa mission, il collabore avec d'autres institutions. Ainsi, le système fiscal burundais parvient à accomplir aisément sa mission principale de protéger le contribuable même en dehors du contentieux fiscal.

CHAPITRE II : LA PROTECTION DU CONTRIBUABLE EN DEHORS DU CONTENTIEUX FISCAL

La collecte des impôts met nécessairement en relation l'administration et le contribuable. Les acteurs étant de nature différente, la législation fiscale burundaise garantit non seulement des droits aux contribuables, mais aussi exige d'eux des obligations.

L'objet des garanties reconnues aux contribuables n'a autre but que de protéger les contribuables contre les éventuels abus du pouvoir de l'administration fiscale.

Pour éviter des éventuels conflits pouvant survenir entre le contribuable et l'administration, le législateur doit considérer le contribuable au moment de l'élaboration de la législation fiscale afin de mettre en avant les garanties légales reconnues aux contribuables burundais dans le but optimal de rendre effectif la sécurité juridique du contribuable burundais sous le prisme de ses rapports avec l'administration.

En outre, cette protection du contribuable doit durer toute l'existence des relations entre le contribuable et le fisc, que ça soit avant, pendant ou après le contrôle fiscal.

L'approche du contrôle fiscal est d'intérêt majeur dans notre étude, en ce sens qu'il désigne l'ensemble des compétences et attributions des services des impôts pour vérifier l'exactitude et la sincérité des déclarations. De surcroit, il autorise ces services à exercer des pouvoirs d'investigation et de contrôle qui leur permettent de déceler la fraude fiscale et de rétablir les impôts éludés. Il ouvre, enfin, un droit de contestation au contribuable devant le juge de l'impôt qui se charge d'appliquer les règles de mise en œuvre du contrôle fiscal et des différentes garanties qui l'encadre.

C'est pour cette raison que nous avons jugé bon de débuter notre travail avec le contour de cette approche du contrôle fiscal (Section 1ère). Le débat portera ensuite sur l'étude des autres garanties légales du contribuable (Section 2). Enfin, l'objet de la sécurité juridique du contribuable clora notre chapitre (Section 3).

Section 1. La protection du contribuable au niveau du contrôle fiscal

Le contrôle fiscal est une procédure effectuée par l'administration fiscale pour vérifier les déclarations d'impôt faites par les contribuables.

Nous avons opté pour cette méthode d'approche des garanties du contribuable dans la phase administrative du contrôle fiscal, notamment en distinguant les droits inhérents à tout contribuable indépendamment de toute procédure administrative de contrôle et ceux qui sont inhérents à la procédure de contrôle.

Il est néanmoins difficile de présenter notre étude dans un cadre intellectuel rigide, du fait de la multiplicité des droits et garanties du contribuable qui se révèlent éparses.

C'est pourquoi cette section se veut exemplative qu'exhaustive, car nous allons y revenir au fur et à mesure de la démarche du travail.

Nous allons d'abord analyser la portée du contrôle (**§1),** puis les garanties de droit commun lors du contrôle fiscal **(§2)**, enfin les droits inhérents à la procédure du contrôle **(§3)**.

§1. Portée du contrôle fiscal

L'administration fiscale ayant pour rôle de mobiliser les recettes fiscales et non fiscales telles que prévues par la loi budgétaire, cette mobilisation se concrétise par une mise en application par le fisc, des lois et règlements régissant l'impôt en vigueur.

En effet, ces derniers octroient non seulement des prérogatives et privilèges au fisc, mais aussi prévoient des garanties fiscales pour les contribuables.

A titre de rappel, le Burundi connaît un système déclaratif de l'impôt, qui se traduit par la déclaration de la matière imposable par le contribuable lui-même.

Cependant, cette confession fiscale n'écarte pas le contrôle du fisc qui reste avec ses prérogatives de vérifier l'exactitude de l'établissement de l'impôt.

Le contrôle fiscal intervient donc comme la contrepartie des déclarations du contribuable. Le fisc ne peut pas être tenu à l'acception spontanée des déclarations du contribuable, qui peut même réduire l'assiette de l'impôt.

Même si le fisc dispose du pouvoir de contrôle, le contribuable est aussi protégé par la loi contre tout abus de la part du fisc au niveau du contrôle fiscal. Cette protection délimitant tout excès des agents du fisc, constitue une garantie légale aux contribuables.

Ainsi, l'administration fiscale peut effectuer un contrôle sur pièces, général, ciblé, ponctuel ou inopiné[89] sur base des renseignements recueillis, des déclarations souscrites par les contribuables ainsi que des actes et documents utilisés pour leur établissement.

Bien que l'administration fiscale dispose de multiples prérogatives, le contribuable aussi bénéficie des garanties qui le protègent dans ses rapports avec l'administration fiscale. Ces garanties peuvent se manifester avant ou pendant le contrôle fiscal proprement dit.

§2. Les garanties de droit commun lors du contrôle fiscal

Si l'on étudie les quatre droits fondamentaux qui constituent le cœur des droits du contribuable que sont le droit à la vie privée, droit de propriété, droit à un juge et droit à la contradiction, on relève de nombreuses exceptions au droit privé, à la procédure civile et à la procédure pénale souvent justifiées par l'intérêt général[90].

Si dans certains cas, elles sont acceptables, dans d'autres, leurs fondements prêtent à contestation.

Néanmoins, nous allons limiter notre réflexion au droit à la vie privée et à la contradiction du contribuable, deux droits qui jouent un rôle important dans la procédure du contrôle fiscal.

I. Droit à la vie privée du contribuable

L'article 28 de la Constitution de la République du Burundi affirme que toute personne a droit au respect de sa vie privée et de sa vie familiale, de son domicile et de ses communications personnelles[91].

De même, l'article 3 de la Charte africaine des droits de l'homme[92] abonde dans le même sens.

Par ailleurs, le chapitre 6, à partir des articles 244 et suivants du code pénal burundais, est consacré aux dispositions relatives aux atteintes à la liberté individuelle et à l'inviolabilité de la vie privée.

---

[89] Article 33 LPFF.

[90] KARIM S. A., *Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales : étude comparative. Tome 2, Les droits d'origine procédurale du contribuable*, Thèse de doctorat en droit, Paris, 2006, p.5.

[91] Ce droit est aussi garanti à l'article 43 de la constitution du Burundi de 2018.

[92] Article 3 de la charte africaine des droits de l'homme dispose que « La personne humaine est inviolable. Tout être humain a droit au respect de sa vie et à l'intégrité physique et morale de sa personne. Nul ne peut être privé arbitrairement de ce droit ».

Cela montre l'importance que le législateur burundais accorde à ce droit. Bien que le fisc soit en droit d'effectuer une visite dans les lieux de travail[93] ou au domicile[94] du contribuable, il est tenu au strict respect de la vie privée du contribuable. En d'autres termes, il doit exercer cette visite dans un cadre fiscal afin d'éviter toute ingérence dans la vie privée du contribuable.

Il importe de noter le particularisme de la matière fiscale[95]**.** En matière fiscale, le législateur et le pouvoir réglementaire ont mis en œuvre une série d'outils et de mécanismes destinés à permettre à la puissance publique de veiller au respect de la législation fiscale en vigueur et à lutter contre la fraude fiscale.

C'est notamment le contrôle fiscal**[96]**. En outre, à l'occasion d'une visite domiciliaire en matière fiscale, les fichiers électroniques trouvés dans le domicile ou le local professionnel jouissent également de la protection de la vie privée[97].

[93] Article 40 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales dispose ; « l'agent autorise, muni d'un ordre de mission dument signe par le Commissaire général, peut sans l'envoi préalable d'un avis de vérification, pénétrer dans les locaux professionnels du contribuable ou de son représentant entre sept heures (7h00) et dix-huit heures (18h00) pour procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables. »

[94] Article 41 de la même loi dispose : « lorsqu'un agent autorise souhaite avoir accès au domicile d'une personne physique, le Commissaire général doit au préalable solliciter auprès du Procureur de la République un mandat de perquisition. Cette disposition s'applique aussi dans le cas où le contribuable exerce une activité professionnelle à son domicile. »

[95]DELAMARRE M., *Droit au respect de la vie privée et contentieux fiscal***,** Paris, 2018 ; disponible sur : https://vivaldi-chronos.com/droit-au-respect-de-la-vie-privee-et-contentieux-fiscal/ ;consulte le 31 octobre 2023 à 17h02 min.

[96] Voir l'article 33 et suivant de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales.

[97] DE RAEDT S., « La portée du droit au respect de la vie privée et le droit de visite de l'administration fiscale : l'importance de l'arrêt Bernh Larsen nuancée », *in Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 2015, vol. 3, p. 153-186.

II. Principe du contradictoire

Ce droit est aussi proclamé par une série de textes juridiques tant nationaux[98] qu'internationaux[99] du fait qu'il est le corolaire du droit à un procès équitable.

Le principe du contradictoire (ou principe de la contradiction) est un principe de droit, existant dans toute procédure, qu'elle soit civile, administrative, pénale ou disciplinaire, et qui signifie que chacune des parties a été mise en mesure de discuter l'énoncé des faits et les moyens juridiques que ses adversaires lui ont opposés[100].

Comme le résume le dépliant de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié[101], le système fiscal burundais est déclaratif. Les contribuables sont tenus d'établir et de soumettre à l'Administration fiscale chaque année une déclaration de revenus. L'Administration fiscale a pour mission, entre autres de vérifier la régularité de leurs déclarations qui sont présumées exactes, sincères et donnant une image fidèle de leurs revenus, conformément à la législation fiscale en vigueur et aux traités internationaux (conventions fiscales)[102].

Cette procédure du contradictoire permet au contribuable d'être informé du contrôle fiscal, avant l'établissement de l'impôt afin qu'il puisse négocier et se défendre par tous les moyens contre l'excès de zèle des vérificateurs.

Au cours de la procédure du contrôle, les choses se passent comme s'il s'agit d'un dialogue entre le contribuable et le vérificateur de l'impôt[103].

---

[98] Au niveau national : voir les articles 38 et suivants de la constitution, voir aussi les articles 36-39 de la loi n° 1/010 du 13 mai 2004portant code de procédure civile, voir aussi l'article 138 du code de procédure pénale.

[99]Article 10 de la déclaration universelle des droits de l'homme, article 7 de la charte africaine des droits de l'homme et de peuples, article 6 de la convention européenne des droits de l'homme, article de la convention interaméricaine des droits de l'homme.

[100] KHANFOR A., L'adhésıon Au Contrôle Fıscal Du Contrıbuable Marocaın : Etude Crıtıque Des Procédures Fıscales, European Scientific Journal, February 2016, édition vol.12, No.4, Maroc, p.144.

[101] La charte des droits et des obligations du contribuable vérifié est prévue par l'article 36 alinéa 5 de la Loi n°1/12 du 25 novembre 2020 relative aux procédures fiscales et non fiscales qui dispose :

« Avant tout contrôle sur place et sous peine de nullité de la procédure de vérification, l'Administration fiscale doit remettre au contribuable la charte des droits et obligations du contribuable vérifié. Les dispositions contenues dans la charte sont opposables à l'Administration fiscale. »

[102] Préambule du dépliant de la charte des droits et des obligations du contribuable vérifié

[103] Dépliant de la charte des droits et des obligations du contribuable vérifié

En cas de vérification de comptabilité, le dialogue repose pour l'essentiel, sur un débat oral et contradictoire qui doit s'instaurer entre le vérificateur et le contribuable vérifié, sur les différentes questions soulevées au cours du contrôle[104].

Ce dialogue leur permet de présenter leurs explications concernant les discordances relevées à partir des informations qu'il dispose.

Les résultats du contrôle sont consignés dans un procès-verbal rédigé par le vérificateur qui indique comment le contrôle s'est déroulé, les erreurs qu'il a constatées et, éventuellement, les documents que les contribuables n'ont pas présentés au cours du contrôle[105].

Le vérificateur demande aux contribuables de porter sur le procès-verbal leurs réserves ou observations éventuelles et les invite à le signer[106].

Une séance de débat contradictoire sur la note de synthèse doit être organisée dans cinq (5) jours calendaires à compter de la réception de ladite note de synthèse.

Toutefois, le refus de participer à cette séance vaut tacite acceptation du contenu de la note de synthèse[107]. Les garanties du contribuable, à travers cette procédure, résident dans le respect des obligations fiscales qui l'encadrent.

Dès lors, l'administration fiscale ne peut établir des impositions supplémentaires correspondant aux rectifications des bases proposées par elle au contribuable, sans la mise en œuvre préalable de la procédure contradictoire[108]. Pour finir, signalons, que cette procédure du contradictoire est aussi utilisée au moment de la rectification des bénéfices d'affaires déclarés[109].

§3. Les droits et garanties du contribuable durant le contrôle fiscal

En dépit de sa délicatesse tenant aux multiples prérogatives du fisc, la procédure de contrôle met néanmoins en exergue certains droits dont dispose le contribuable en prélude comme à l'occasion de la réalisation des investigations[110].

---

[104] Dépliant de la charte des droits et obligations du contribuable.

[105] *Ibidem.*

[106] *Ibidem.*

[107] Article 34 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales.

[108] KHANFOR A., « L'adhésion au contrôle fiscal du contribuable marocain : étude critique des procédures fiscales », *European Scientific Journal*, February 2016, édition vol.12, No.4, Maroc, p.144.

[109] Article 55 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales.

[110] Article 55 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales.

Pendant le contrôle proprement dit, le contribuable dispose d'un certain nombre de droits relatifs notamment à l'assistance du conseil, au lieu, au caractère oral et contradictoire, à la durée limitée du contrôle, au non renouvellement du contrôle, et à l'interdiction de l'emport des documents.

Cependant, leur effectivité reste limitée. Ces limites sont souvent observées au niveau de la procédure et au niveau de délais. Nous partageons l'avis d'un juriste fiscaliste Monsieur Sory I.D[111], qui a distingué les limites procédurales des limites temporelles au moment du contrôle fiscal.

Néanmoins, ce travail ne pourra pas traiter tous les droits et garanties du contribuable inhérents à la procédure de contrôle fiscal. Trois seulement vont faire objet d'analyse.

I. Le droit à l'information

Avant le contrôle, le contribuable jouit d'une part du droit à l'information. Il doit être informé de la venue du contrôle par la remise d'un avis de vérification contradictoire de l'administration[112]. Le contribuable est en outre informé qu'il peut se faire assister d'un conseil de son choix[113].

Le contribuable concerné doit donc d'abord être avisé dans un délai suffisant de l'intention de l'administration de procéder à une vérification de sa comptabilité[114]. L'absence d'avis rend la procédure automatiquement irrégulière[115].

Le contribuable doit alors être informé de manière précise de la nature et de l'objet du contrôle dont il fera l'objet. À ce titre, sont requis[116], les renseignements portant d'abord sur la date de début du contrôle sur place, étant entendu que le contribuable a la possibilité de demander, par écrit, le report de cette date dans un délai fixé par la loi selon le type de contrôle après réception de l'avis de vérification[117].

---

[111] https://fr.linkedin.com/pulse/lefficacit%C3%A9-des-garanties-du-contribuable-lors-contr%C3%B4le-sory-i-dicko , consulté le 14/11/2023 à 13h51min.

[112] Article 36 LPFF.

[113] Article 125 LPFF.

[114] Article 36 al.2 LPFF.

[115] Article 36 al.5 LPFF.

[116] Article 36 al. 3 LPFF.

[117] Voir les articles 38 et 39 LPFF.

Ensuite, il est informé sur les impôts, droits et taxes concernés par le contrôle et la date et l'heure de la première intervention ; enfin, sur les noms et grades des agents chargés du contrôle[118].

Alors que tout contribuable jouit du droit à l'information au moment du contrôle fiscal, ce droit reste abstrait. En premier lieu, l'administration fiscale procède à la demande des renseignements aux tiers en se conformant à l'article 47 et à l'article 49 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales. En conséquence de cette dissimulation, il y a un grand risque d'avoir des informations erronées sur la personne du contribuable.

En deuxième lieu, il sied de rappeler que les contribuables assujettis au contrôle sur pièces ou inopiné ne bénéficient pas de cette garantie du droit à l'information. Ils sont surpris incessamment par le fisc.

II. La période du contrôle

En ce qui concerne la période de contrôle, il n'existe pas de délais ou période fixe pour le contrôle fiscal. L'OBR dispose d'une prérogative d'effectuer le contrôle à tout moment.

En effet, lorsque le fisc découvre des éléments nouveaux qui n'étaient pas connus pendant le déroulement du premier contrôle, ou lorsqu'il y a des indices de la fraude fiscale, il y a ouverture du nouveau contrôle[119].

Notre constat est que le contribuable reste en insécurité du fait qu'à tout moment, il s'attend à un nouveau contrôle fiscal.

III. La durée du contrôle

En outre, il faut remarquer la longévité des périodes de la rectification qui est levée à trois (3)[120] ans et de l'imposition d'office qui est levée à cinq (5) ans[121].

En effet, maintenir le contrôle pendant une durée très longue peut avoir des répercussions sur le moral du contribuable contrôlé qui serait en permanence anxieux.

Or, il devrait disposer de tout son confort moral et mental pour bien conduire son activité économique taxable.

---

[118] Article 36 al.3 LPFF.
[119] Article 43 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales.
[120] Article 56 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales.
[121] Article 63 de la même loi.

Une présence permanente des agents de contrôle est susceptible de freiner le déroulement de l'activité génératrice de revenus imposables suite à une mise prolongée des agents utiles au fonctionnement ordinaire de la structure contrôlée, à la disposition des inspecteurs[122].

On peut donc dire, au regard de ce qui précède, que les garanties du contribuable en matière de contrôle fiscal présentent des limites, donc une efficacité relative.

Section 2. Les autres garanties légales reconnues aux contribuables

Nous venons de voir quelques garanties dont jouit le contribuable au moment du contrôle fiscal. Il faut concéder que ces garanties paraissent innombrables. C'est cette considération qui nous a poussés à les scinder en deux parties pour faciliter le lecteur nonobstant qu'on ne peut pas prétendre à les épuiser.

Au niveau de la présente section, le débat portera sur les droits inhérents à tout contribuable indépendamment du contrôle **(§ 1)**, les garanties de droit administratif général **(§2)**, les garanties de droit fiscal que nous allons développer ultérieurement avant d'élucider les conséquences de la non application de ces garanties **(§3).**

§1. Droits inhérents à tout contribuable indépendamment du contrôle

Indépendamment de tout contrôle, la déclinaison du processus d'imposition proprement dit d'un contribuable immatriculé permet de répertorier un ensemble de droits dont le non-respect pourrait, si ce n'est vicier la procédure d'imposition, du moins la rendre quasiment impossible[123].

C'est notamment la production du numéro d'identification fiscale (NIF)[124] par le fisc, qui donne naissance à une obligation fiscale. Ce numéro précède la procédure d'immatriculation[125] telle que prévue par la loi.

Le but de l'immatriculation des contribuables est de les identifier avec des informations détaillées sur chacun, en incluant les types d'impôts auxquels il est assujetti et avec un Numéro d'Identification Fiscale (NIF) qui est unique pour chaque contribuable.

---

[122] BILOUNGA S. T., « Les droits du contribuable au Cameroun », *in Gestion & Finances Publiques*, 2018, no 1, p. 109-118.

[123] BILOUNGA S. T., « Les droits du contribuable au Cameroun », *in Gestion & Finances Publiques*, no 1, 2018, p. 109-118.

[124] Articles 21-23 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales.

[125] Article 17-article 20 de la même loi.

Il permet également la production des relevés des comptes d'impôts et différents rapports. Il inclut la production des Certificats NIF et Certificats d'immatriculation à la TVA[126]. Dans le cas contraire, on pourrait s'interroger sur l'existence de l'impôt sans contribuable ou bien quel contribuable sans le NIF.

Pragmatiquement, lorsque le contribuable va au service d'immatriculation, on peut lui demander s'il est commerçant, s'il est non commerçant, une ONG ou si c'est une société. Si c'est une société, il est directement orienté à l'Agence de Promotion des Investissement. S'il n'est pas commerçant, on lui donne un formulaire d'immatriculation et on lui explique comment le remplir, en insistant sur les éléments obligatoires à compléter. S'il est commerçant on l'oriente au Tribunal de Commerce pour avoir le Registre de commerce[127].

Après cela, il y aura naissance de la personnalité du contribuable, qui devient titulaire des droits et qui est assujetti à des obligations. C'est comme s'il s'agit d'un bébé qui vient de naître, qui au départ, étant fœtus, n'avait pas une existence juridique, sauf que pour le fœtus ses droits sont conditionnés à une naissance vivante et viable. A partir de ce moment, le contribuable pourra valablement se prévaloir de ses droits subjectifs en brandissant ce statut du contribuable.

A côté du NIF, il y a ensuite, des formulaires et fiches d'imposition, du rôle d'imposition pour les contributions directes comme l'impôt sur le revenu des personnes physiques, des avis de mise en recouvrement et titres de perceptions. Ces formulaires doivent être accessibles à tout contribuable qui les désire. A contrario, il serait difficile de déterminer l'assiette, de liquider et de recouvrer l'impôt en l'absence de ces documents dont la production est non seulement impérative mais nécessaire aux contribuables.

Pour ce qui est des informations, le contribuable doit, par exemple connaître son administration fiscale de rattachement, le régime fiscal auquel il relève, la position ferme de l'administration fiscale au sujet de certaines situations prêtant à équivoques[128].

[126] Manuel de procédures de l'OBR, p.361.

[127] Manuel de procédures de l'OBR, p.361.

[128] BILOUNGA S. T., « Les droits du contribuable au Cameroun », *in Gestion & Finances Publiques*, no 1, 2018, p. 109-118.

§2. Les garanties de droit administratif général

Parmi les garanties de droit administratif général, nous allons concentrer notre réflexion sur deux principales garanties à savoir : la protection du contribuable contre le détournement de pouvoir et le droit au secret professionnel.

I. Le détournement de pouvoir

Plus concrètement, le détournement de pouvoir peut être compris sous trois aspects[129]. Premièrement, le détournement de pouvoir consiste dans le fait pour une autorité administrative d'user de ses pouvoirs en vue d'un but autre que celui pour lequel ils lui ont été conférés.

Deuxièmement, le détournement de pouvoir peut résulter de ce que l'agent n'a pas poursuivi un but d'intérêt public, mais son intérêt propre ou celui d'un tiers ou bien s'est déterminé en fonction d'un mobile politique. L'auteur de l'acte peut aussi avoir poursuivi un but d'intérêt public, mais appartenant à une catégorie étrangère à celle du but d'intérêt public qu'il était autorisé à poursuivre[130].

Il peut, enfin, s'agir d'un détournement de procédure consistant dans le fait pour l'administration d'utiliser une procédure administrative à des fins autres que celles auxquelles elle aurait dû légalement servir (réquisition au lieu d'expropriation, lorsque l'administration ne dispose pas de crédits nécessaires pour réaliser cette dernière)[131].

Par ailleurs, il peut s'agir, notamment, de mesures inspirées par des sentiments de vengeance ou d'animosité personnelle[132].

En procédure fiscale, le détournement de pouvoir peut donner lieu à l'ouverture du contentieux pour excès de pouvoir. Dans ce cas, le contribuable dispose d'une prérogative d'attaquer la légalité d'un acte d'imposition aux fins d'en obtenir son annulation.

---

[129] https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1892-PGP.html/identifiant=BOI-CTX-REP-20-20120912 , consulté le 01/11/2023 à 12h39 min.

[130] *Ibidem.*

[131] *Ibidem.*

[132] UWAYO J., *La problématique du principe de la légalité en droit administratif burundais*, Faculté des affaires et sciences professionnelles département de Droit, Hope Africa University, BA *in* law, 2008 ; disponible sur https://www.memoireonline.com/09/11/4850/m_Le-problematique-du-principe-de-la-legalite-en-droit-administratif-burundais8.html.

Cela étant, le recours pour excès de pouvoir ne tient qu'une place secondaire en matière fiscale[133]. Sa recevabilité se heurte à deux obstacles procéduraux dans nombre de situations litigieuses qui sont : l'exception du recours parallèle et l'indivisibilité des procédures fiscales.

II. Le secret professionnel

Le secret fiscal imposé aux agents de l'OBR trouve sa justification comme contrepartie du système déclaratif[134].

Si la loi impose une obligation de révéler des éléments personnels et professionnels, il est légitime qu'elle organise la protection efficace de ceux-ci. C'est pourquoi les sanctions applicables à la méconnaissance de cette obligation touchent autant le fonctionnaire imprudent que celui qui est mal intentionné, même si elles peuvent varier en intensité[135].

Au Burundi, le secret professionnel, aussi appelé principe de la confidentialité, est prévu à l'article 123 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales. Il interdit à tout agent vérificateur de l'impôt de révéler à quiconque la situation fiscale du contribuable, sauf dans quelques situations limitativement permises par la loi.

Ainsi, comme le notaire, le prêtre, le médecin, l'avocat, etc., sont investis d'une mission de confiance[136], les agents du fisc reçoivent des confidences forcées, rendues obligatoires par la loi.

Dans ces conditions, il paraît normal et légitime d'assurer à ces confidences une protection absolue. Enfin, il faut préciser que le secret ne couvre que des données qui ont un caractère confidentiel[137]. Il tombe sous le sens que ce qui est de notoriété publique ne peut être couvert par un quelconque secret[138].

---

[133] MASABO M., Syllabus *du cours de contentieux fiscal*, université du Burundi, Master II en droit judiciaire, Année académique 2022-2023, p, 48.

[134] Articles 24 et suivants de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales prévoient des modalités de déclaration de l'impôt.

[135] URY D., « La discrétion fiscale, une obligation déontologique majeure dans le contexte de la mise en place du prélèvement à la source », *in Gestion & Finances Publiques*, vol. 1, no. 1, 2017, pp. 82-89.

[136] DUQUESNE A., FONTAINE M., KELLENS G., KOHL A, & PIRARD C, « La procédure de production de documents dans le Code judiciaire et le secret professionnel », *Annuaire de la faculté de Droit,* Liège, 1970, p. 253.

[137] Bruxelles, 25.05.2000, R.G. 1993/FR/362, *FiscalNet. Cfr. Infra*.

[138] ORBAN L., « Secret professionnel des agents du fisc », *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, Vol.6, 2007.

§3. Les conséquences causées par l'absence des garanties reconnues aux contribuables

Le respect des garanties reconnues aux contribuables, renforce la confiance envers l'OBR. Dans le cas contraire, les contribuables ont souvent tendance à se soustraire aux règles fiscales.

La fraude fiscale ou évasion fiscale deviennent inévitables.

I. Evasion fiscale

Les causes de l'évasion fiscale scindées peuvent être en deux catégories[139]. Les unes émanant de la part du contribuable, les autres émanant de la part de l'administration fiscale[140]. Pour les premières, il s'agit de l'injustice fiscale, de la pression fiscale, de l'absence de conscience fiscale, de l'incivisme fiscal.

En ce qui concerne les causes de la deuxième catégorie, il s'agit des causes législatives, des causes émanant du système fiscal complexe, de l'absence de coordination entre les services du ministère des finances[141].

Autrement dit, la notion d'évasion fiscale est généralement utilisée pour stigmatiser des comportements qui consistent à déplacer certains revenus ou bénéfices vers des pays où les impôts sont moins élevés, voire des expatriés avec armes et bagages vers des destinations fiscales plus clémentes.

Quant à l'OAG (Observatoire de l'action gouvernementale), la lourdeur de la réglementation, la complexité et la longueur des procédures, l'imprévisibilité et l'instabilité des réformes maintiennent le contribuable dans un climat de frustration[142].

---

[139] AZIZI S., La fraude fiscale, *l'évasion fiscale et la fiscalité équitable,* Mémoire, Université Cadi Ayyad, 2020-2021.

[140] Sous cet angle, il faut signaler que certains agents du fisc peuvent être des complices des infractions fiscales. Dans ce cas, soit la police œuvrant auprès de l'OBR, soit la police de brigade anticorruption dresse un PV puis le transmet au procureur près tel parquet de la cour ou de la cour anticorruption pour poursuites judiciaires après avoir fait l'AONFI (Avis d'ouverture et note de fin d'instruction) avec proposition de poursuite, en joignant Un rapport de synthèse, un PV de garde à vue ainsi qu'un PV d'interrogatoire. Une fois que le procureur trouve opportunité de poursuite, le dossier aura un numéro RPAC (Rôle pénal de la Cour anticorruption) au niveau de la juridiction. Ex : RPAC … ministère public+OBR C. /Les prévenus 1 déclarant, 3 autres employés de l'OBR.

[141] AZIZI S., La fraude fiscale, *l'évasion fiscale et la fiscalité équitable,* Mémoire, Université Cadi Ayyad, 2020-2021.

Dans un contexte pareil, l'incivisme fiscal se développe laissant ainsi libre place au secteur informel au détriment du secteur formel et du trésor public. Ce climat tendu entre le contribuable et l'Administration est l'un des facteurs qui justifient l'évasion fiscale si bien que de nombreux contribuables continuent à échapper à l'impôt en demeurant dans le secteur informel[143].

Pour le cas du Burundi, les facteurs qui expliquent cette situation sont multiples, mais les plus importants sont liés au non-respect de garanties, la complexité de la procédure et aux insuffisances des différentes normes législatives et réglementaires qui régissent le système fiscal burundais. Quant à ses effets, l'évasion fiscale peut avoir de l'impact sur le plan financier et économique, comme elle peut avoir de l'impact sur le plan social et politique[144].

L'OAG suggère la nécessité de maintenir l'équilibre entre l'objectif de mobilisations des recettes et l'équité fiscale impliquant le consentement aux diverses contributions fiscales collectées auprès des contribuables.

II. Fraude fiscale

La fraude fiscale, n'est que la violation pure et simple des obligations que la loi impose au contribuable, ou plus précisément, en violant l'esprit des textes.

Au vu de l'ensemble des causes de l'évasion fiscale au tour du monde, le contribuable a développé des procédés pour éviter l'impôt, il peut s'agir des pratiques au niveau de l'entreprise : évasion de la taxe foncière, prix de transfert, blanchiment et corruption, économie informelle, via les NTIC, etc.

---

[142] OAG, *Analyse du cadre légal régissant les impôts au Burundi,* s.d., p.9 ; disponible sur http://www.oag.bi/IMG/pdf/ANALYSE_DU_CADRE_LEGAL_REGISSANT_LES_IMPOTS_AU_BURUNDI-2.pdf, consulté le 23/07/2024 à 21h36min.

[143] OAG, *Analyse du cadre légal régissant les impôts au Burundi,* s.d., p.9 ; disponible sur http://www.oag.bi/IMG/pdf/ANALYSE_DU_CADRE_LEGAL_REGISSANT_LES_IMPOTS_AU_BURUNDI-2.pdf, consulté le 23/07/2024 à 21h36min.

[144] AZIZI S., La fraude fiscale, *l'évasion fiscale et la fiscalité équitable, Op.cit.*

Elle est commise, dans l'intention du contribuable d'échapper à l'impôt, de ne pas payer l'obligation fiscale ou de payer moins d'impôt[145]. Prenons quelques exemples : l'entreprise ou le commerçant ou l'hôtel assujetti qui ne paie pas la TVA à l'OBR alors qu'il l'a facturée à ses clients, le propriétaire d'un bien immobilier qui ne paie pas la taxe immobilière, les employeurs qui ne déclarent pas la totalité des salaires de leurs employés et qui de la sorte ne contribuent pas pleinement à l'OBR en matière d'impôts sur le revenu, etc.

Eu égard à l'impact négatif sur le plan économique[146], le législateur a érigé en infraction fiscale la fraude fiscale. Ainsi, il est prévu à l'article 134 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales que toute personne qui s'est frauduleusement soustraite à l'impôt, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible d'une amende administrative égale à cent pour cent de l'impôt éludé.

Toutefois, il ne faut pas considérer l'exonération fiscale comme une porte dérobée de la fraude fiscale[147]. L'exonération fiscale est avant tout une dispense légale voire même constitutionnelle de paiement de l'impôt[148]. L'Etat utilise cet outil pour booster financièrement un secteur ou un produit donné. C'est donc normal de prévoir des avantages fiscaux pour attirer les investisseurs et favoriser la croissance économique ou bien la création de richesses. Cependant, des lacunes s'observent souvent au niveau de la gestion de ces exonérations.

---

[145] https://burundi-eco.com/comprendre-la-fraude-fiscale-et-les-notions-connexes/ , consulte le 02/22/2023 à 12h27min.

[146] Selon les sources du fisc, pour l'année budgétaire 2022-2023, l'administration fiscale a relevé 3 361 cas de fraude et de contrebande dont le montant était évalué à 3.382. 519. 536 fbu. Pour l'année 2016 le mois de janvier seulement, les cas de fraude relevés étaient au nombre de 73, dont 31 relevés dans la région du nord, 5 au centre, 35 au sud et 2 dans la région ouest du pays. Le total du montant de la fraude était élevé a à 47.130.370 fbu. Durant cette même période, les cas de fréquences de fraude étaient notamment la farine de blé dont le nombre était de 15, surtout venant de la Tanzanie, les pagnes kitenge dont le nombre était de 13 venant notamment de la RDC, jus dont le nombre de fraude était de 10, ndagala 6, vins venant de la RDC au nombre de 5, sucre venant de la Tanzanie au nombre de 5 cas de fraude, ainsi que les médicaments qui étaient au nombre de 2 cas de fraude.

[147] https://burundi-eco.com/comprendre-la-fraude-fiscale-et-les-notions-connexes/ , consulté le 02/22/2023 à 12h27min.

[148] Article 70 al.4 de la constitution dispose : « Il ne peut être établi d'exonération que par la loi ».

En ce qui concerne l'exonération des impôts, loi n°1/23 du 24 septembre 2009 déterminant les avantages fiscaux prévus par la loi n°1/24 du 10 septembre 2008 portant code des investissements du Burundi s'inscrit dans ce cadre

Les causes de la fraude fiscale sont multiples. Elles sont dues notamment à la complexité du système fiscal, l'appât du gain, le goût du risque, le refus des contraintes, etc.

En vue de prévenir toute pratique de fraude fiscale, un système de déclaration électronique a été instauré. Elle peut également contrôler efficacement et dissuader la fraude en prenant des mesures qui permettent d'éviter la fraude. C'est notamment les dispositions législatives qui empêchent les fraudes fiscales et faire de la pédagogie sur l'impôt[149].

Il sied de signaler que dans la lutte contre la fraude et la contrebande, il est prévu l'octroi d'une prime aux informateurs qui collaborent dans la lutte contre la fraude selon l'ordonnance ministérielle instituant la prime de dénonciation de la fraude au Burundi[150].

Bien plus, il existe au niveau de l'OBR, un commissariat chargé des enquêtes, de renseignements et des risques, qui dispose en son sein d'une direction de lutte contre la fraude et la contrebande[151].

Section 3. La sécurité juridique du contribuable burundais sous le prisme de ses rapports avec l'administration fiscale

La relation administration fiscale - contribuable n'est pas aussi caricaturale que la présentation en est généralement faite[152]. La loi relative aux procédures fiscales et non fiscales détermine, en droit, cette relation en fixant le cadre juridique des droits et devoirs des parties. Le fisc, agent public, veille à l'application de ce dispositif et en cas de violation de la loi. Il dispose d'un pouvoir d'agent de police judicaire et peut même sanctionner pénalement le contribuable.

Par ailleurs, on saura protéger le contribuable après avoir pris en compte sa relation avec l'administration fiscale (§2). Dans ce cas, le droit fiscal sera au service de la médiation entre le contribuable et de l'administration fiscale (§3).

---

[149] SIVIEUDE O., « Comment lutter efficacement contre la fraude fiscale aujourd'hui ? », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 3, no. 3, 2018, pp. 35-42.

[150] Ordonnance n°540/001 du 09/01/2018 portant institution d'une prime à toute personne qui dénonce une fraude fiscale et/ou douanière à l'OBR.

[151] Il faut préciser que c'est cet organe de l'OBR, ayant même des OPJ œuvrant auprès de chaque bureau de l'OBR sur terrain, qui fait des PV s'il y a fraude et les transmet au procureur pour poursuite pénale éventuelle.

[152] LAMBERT T., « Le contribuable face à l'administration fiscale », DRAÏ *R., Psychologie et science administrative, Paris, PUF*, 1985, 102-121.

Ainsi le principe de bonne foi du contribuable (§ 4) ainsi que le principe de la prescription (§ 5) trouveront application. Cependant, une analyse du concept de la sécurité juridique s'avère primordiale (§1).

§1. Notion de sécurité juridique fiscale

Le droit fiscal est complexe et sujet à de fréquentes réformes. Les mécanismes et textes sont la plupart du temps incompréhensibles pour le contribuable qui se trouve dans une matière ésotérique.

Cette situation est un facteur d'insécurité juridique[153]. La notion de sécurité juridique n'est pas nommément consacrée au niveau de la constitution. Néanmoins, elle a fait beaucoup d'objet de dissertation par la doctrine, elle peut même être invoquée par la jurisprudence.

Elle est considérée un comme principe de confiance légitime[154]. Les garanties du contribuable sont essentielles pour lui permettre une protection efficace. Parmi ces garanties, figure le principe de la sécurité juridique, qui donne un champ d'action de l'administration fiscale et du contribuable.

Le fait d'assurer et de renforcer la sécurité juridique dans tous les domaines où des différends sont susceptibles de survenir présente des avantages pour les contribuables comme pour les administrations fiscales, et s'avère déterminant pour soutenir l'investissement, l'emploi et la croissance[155]. La sécurité juridique en matière fiscale est une pierre angulaire pour la protection du contribuable, l'attraction des investissements étrangers ainsi que la croissance économique.

Dans sa dimension objective, le principe de la sécurité juridique impose l'intelligibilité, l'accessibilité de la loi, les principes d'égalité et de consentement à l'impôt. Autrement, le contribuable doit pouvoir connaître et anticiper sa charge fiscale. Dans son versant subjectif, la sécurité juridique suppose le respect des situations acquises, par la loi, ou l'écoulement du temps. La matière fiscale révèle toutefois que cet objectif de sécurité juridique se réalise par une mise en balance entre les deux composantes du principe.

---

[153] https://www.doc-du-juriste.com/blog/conseils-juridiques/dissertation-droit-fiscal-securite-juridique-contribuables-droit-fiscal-26-02-2019.html ; consulté le 03/11/2023 à 12h08min.

[154] MORARD, S., « La sécurité juridique en droit public français, une illusion conceptuelle ? », *Revue du notariat, 110*(2), 2008, pp.409–427.

[155] https://www.oecd-ilibrary.org/sites/e9b497ea-fr/index.html?itemId=/content/component/e9b497ea-fr ; consulté le 03/11/2023 à 12h55min.

§2. Le droit fiscal au service de la médiation du contribuable et de l'administration fiscale

Il peut paraître, de prime abord surprenant, de voir le droit fiscal, droit par nature régalien et perçu comme attentatoire au patrimoine, venir en aide au contribuable[156].

En dépit de la méfiance du contribuable envers l'administration, une véritable collaboration entre le contribuable et l'administration fiscale peut toujours être envisagée. Le législateur tout en mettant en avant l'intérêt de deux parties, pourrait trouver un terrain d'entente pour les deux. Il peut, par exemple, prendre en compte la situation personnelle du contribuable, en le soutenant au cas où il serait en situation de crise et non en l'accablant.

De plus, une situation de crise imprévisible dans sa survenance entraîne non seulement des effets connus, mais également des effets inconnus. Pour faire face au premier, le législateur met en place des dispositifs légaux spécifiques, et pour les seconds, il met en place des procédures d'assistance dont le but est de caractériser les difficultés, d'en déterminer l'ampleur et de trouver les moyens pour y faire face.

Plus spécifiquement, le moment où il se sent lésé, le contribuable burundais pourra entamer les procédures de recours prévues par la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales[157]. Dans ce cas, il pourra bénéficier, par exemple, de la transaction ou du paiement échelonné. Ainsi, on pourrait se demander si le droit fiscal suffit comme rempart du contribuable. Loin de là, puisqu'il existe d'autres garanties du contribuable.

§3. La bonne foi du contribuable

Le système fiscal burundais étant déclaratif, la bonne foi du contribuable reste au centre du système. En effet, les contribuables sont tenus d'établir et de soumettre à l'Administration fiscale chaque année une déclaration de revenus. L'Administration fiscale a pour mission, entre autres, de vérifier la régularité des déclarations des contribuables qui sont présumées exactes, sincères et donnant une image fidèle des revenus, conformément à la législation fiscale en vigueur et aux traités internationaux[158].

---

[156] LOUSTALET G., « Le droit fiscal au secours du contribuable », *In : Crise(s) et droit*, Toulouse : Presses de l'Université Toulouse Capitole, 2012, pp. 145-160 (généré le 28 octobre 2023). Disponible sur Internet : http://books.openedition.org/putc/2653.

[157] Voir notamment l'article 71 et suivant de cette loi. En ce qui concerne les litiges douaniers, le siège de la matière se trouve aux articles 219 et suivants de la loi sur la gestion des douanes de l'EAC.

[158] Préambule de la Charte des droits et obligations du contribuable vérifié.

Afin de promouvoir le civisme fiscal, une meilleure protection des contribuables s'impose. Une protection qui tiendrait compte de leur acquiescement à leur devoir fiscal. Ainsi, les contribuables qui auraient accompli volontairement et spontanément leurs obligations fiscales devraient pouvoir bénéficier d'un traitement préférentiel par rapport aux autres contribuables défaillants[159]. Ce traitement préférentiel devrait, en effet, récompenser leur bonne foi. Le contribuable de bonne foi pourrait par exemple éviter de se voir appliquer des sanctions fiscales, ou bien pourrait lui être appliqué des intérêts de retard seulement dans le cadre du contrôle fiscal manifestant des omissions ou des insuffisances.

Ainsi, le principe de la bonne foi s'agit donc d'un principe général de droit qui peut toucher l'ensemble des branches du droit[160]. Appliquer ce principe en droit fiscal suffirait à reconnaître, au profit du contribuable une présomption de bonne foi.

Par une étude comparative, le droit fiscal français reconnaît expressément le statut de contribuable de bonne foi. Il n'est point procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal. En outre, aucun rehaussement n'est imposé s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration.

---

[159] TRIMECHE R., La protection du contribuable de bonne foi, mémoire, Université 7 novembre Carthage, 2008, p.10.

[160] Au Burundi, la bonne foi est protégée dans différents textes juridiques. On peut notamment énumérer :

1) Au niveau du code civil livre III, article 650 : *« La bonne foi est toujours présumée, et c'est à celui qui allègue la mauvaise foi à la prouver » ;*

Article 651 : *« Il suffit que la bonne foi ait existé au moment de l'acquisition » ;*

2) Au niveau du code des sociétés, article 53 : *« Dans les rapports entre Associés et sous réserve des dispositions légales spécifiques à chaque forme de Société, les Statuts peuvent limiter les pouvoirs des organes de Gestion, de Direction et d'Administration.*

Ces limitations sont inopposables aux tiers de bonne foi ».

3) Au niveau du code foncier, article 22 : *« celui qui acquiert de bonne foi un immeuble et en jouit d'une manière paisible, continue, publique et non équivoque pendant 30 ans, en acquiert la propriété par prescription.*

Est réputée avoir acquis de bonne foi un immeuble quiconque a la croyance erronée, mais non fautive en l'existence d'un droit foncier de la personne qui lui a cédé ledit immeuble.

La bonne foi est toujours présumée et c'est à celui qui allègue la mauvaise foi de la prouver.

La détention précaire pour autrui ne peut servir de base à cette prescription ».

4) Au niveau du code des personnes et de la famille, article 156 : *« A l'égard de l'époux de bonne foi, l'annulation n'opère qu'à compter du prononcé du jugement. Il conserve le bénéfice des droits acquis, à l'exception de ceux qui s'acquièrent successivement ».*

Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente[161].

Le législateur burundais pourrait prendre pour modèle son homologue français pour rendre effective la garantie du contribuable de bonne foi contre les changements des textes légaux de l'administration et ainsi donner une valeur au statut du contribuable.

La justification serait que compte tenu de la conjoncture socio-économique, notre système fiscal devient de plus en plus dynamique en raison des modifications intégrées chaque année dans la loi des finances[162].

§4. La prescription et le principe de non rétroactivité de la loi

A l'instar du principe de non-rétroactivité, la prescription participe à la protection des situations acquises et, donc, de la sécurité juridique[163]. Dans le système fiscal déclaratif en vigueur au Burundi, l'administration fiscale se réserve le droit de remettre en cause la déclaration déposée par le contribuable sur base des renseignements à sa disposition[164]. Evidemment, l'administration fiscale a pour mission de contrôler[165] et, le cas échéant, de rectifier les déclarations souscrites par les contribuables[166], ainsi que les actes et documents qui leur sont assimilés.

Elle dispose à cet effet d'un droit de contrôle et de reprise qui s'exerce selon une procédure respectueuse des droits des contribuables.

---

[161] TRIMECHE R., La protection du contribuable de bonne foi, mémoire, Université 7 novembre Carthage, 2008, p.15.

[162] OAG asbl, *Analyse du cadre légal régissant les impôts au Burundi*, p 9 ; disponible sur http://www.oag.bi/IMG/pdf/ANALYSE_DU_CADRE_LEGAL_REGISSANT_LES_IMPOTS_AU_BURUNDI-2.pdf, consulté le 23/07/2024 à 21h36min.

[163] PERIN-DUREAU A., « Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal », *Titre VII*, vol. 5, no. 2, 2020, pp. 52-60.

[164] Article 42 de la loi relative aux impôts sur les revenus.

[165] Article 33 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales.

[166] Article 51 de la même loi dispose : *« Lorsque l'administration fiscale constate une erreur de calcul, une omission, une déclaration inexacte, une surestimation ou une sous-estimation du revenu imposable ou toute autre irrégularité dans la détermination du revenu imposable ou toute autre irrégularité dans la détermination du revenu imposable faite par le contribuable, elle est en droit de procéder à une rectification de l'imposition »*

Le droit de reprise est la faculté offerte à l'administration de réparer les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette ou le recouvrement de tous impôts, taxes ou redevances, dus en vertu des lois fiscales, ainsi que les erreurs susceptibles d'entacher leur détermination. Il permet ainsi de réparer, dans les délais légaux de prescription, non seulement les insuffisances commises par les contribuables, mais aussi les erreurs, préjudiciables au Trésor, imputables éventuellement aux opérations d'assiette et de contrôle[167].

En échange à ces prérogatives du fisc, les contribuables aussi possèdent des garanties légales. Cela contribue à l'équilibrage de la sécurité juridique aux deux parties en cause. En effet, le législateur burundais prévoit un délai de prescription décennale des procédures de recouvrement[168] ; en d'autres termes, la créance fiscale de l'administration ne peut être réclamée au contribuable dans un délai qui excède dix ans sauf dans les cas strictement prévus par les dispositions en vigueur.

Sous l'angle du principe de non rétroactivité des lois fiscales comparativement, le législateur français a enlevé toute obscurité en ce qui concerne la non rétroactivité des lois.

C'est ainsi que dans l'exposé des motifs d'une proposition de loi organique française, le sénateur Jean Claude Carle a mentionné que le recours fréquent à des dispositions fiscales rétroactives fait naître un sentiment d'insécurité juridique chez leurs concitoyens[169]. Qu'alors, les dispositions relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature devraient disposer pour l'avenir. Il a continué à exposer que **«** L'adoption de dispositions fiscales rétroactives dans les conditions prévues à l'article 1er doit être motivée par un exposé justifiant leur caractère rétroactif et par une évaluation des conséquences financières pour les contribuables.

[167] https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3998-PGP.html/identifiant%3DBOI-CF-PGR-20200304, consulté le 03/11/2023 à 19h19min.

[168] Article 99 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales dispose : *« il y a prescription pour le recouvrement des recettes après une période de 10 ans à compter de la date d'exigibilité. L'interruption de la prescription intervient une seule fois par l'un des actes suivants : une lettre de rappel, un avis à tiers détenteur, des saisies, des biens, l'inscription hypothécaire légale ou par tout autre moyen prévu par le code civil. En cas d'interruption de la prescription, un nouveau délai de recouvrement d'une période de dix ans à commencer à courir à partir de l'expiration de la période initiale de dix ans ».* Par ailleurs, on retrouve des dispositions similaires à l'article 56 de la même loi.

[169] Le corps de ladite proposition de loi organique est disponible sur https://www.senat.fr/leg/ppl00-223.html.

Ces dispositions doivent être assorties de mesures transitoires, d'accompagnement ou de compensation, lorsqu'elles ont pour effet d'empêcher l'exercice d'une activité professionnelle ou d'une liberté publique[170] ».

En bref, la sécurité juridique sert de bouclier, de protection contre les changements incessants. C'est le fondement de la stabilité. On peut cependant regretter qu'il ne soit pas établi au niveau constitutionnel, mais en tout cas il reste considéré comme un principe général du droit.

[170] Le corps de ladite proposition de loi organique est disponible sur https://www.senat.fr/leg/ppl00-223.html

Conclusion du deuxième chapitre

L'efficacité des garanties accordées aux contribuables nécessite un examen attentif de la part des autorités fiscales afin d'établir un équilibre dans les relations entre les deux parties.

L'ignorance mènera à l'ineffectivité des droits et garanties des contribuables, conduisant à la fraude et à l'évasion fiscale.

Du point de vue pratique, ce chapitre permet au contribuable de se fixer sur les différents droits qui lui sont reconnus lors et indépendamment du déroulement du processus d'imposition.

La sécurité juridique, même si elle ne figure pas dans le droit, est un principe qui sous-tend de nombreuses perspectives fiscales.

D'un point de vue subjectif, le principe de sécurité juridique consacre le respect des droits que les contribuables acquièrent par voie législative ou au fil du temps. Ainsi, il contribue au maintien de deux privilèges du contribuable que sont la bonne foi et la prescription. Dans le but de rendre effective la protection du contribuable, ce principe doit également guider le contentieux fiscal.

CHAPITRE III : LA PROTECTION DU CONTRIBUABLE AU NIVEAU DU CONTENTIEUX FISCAL

Le principe de protection juridique est basique en droit fiscal. Il suppose en effet une considération particulière de toutes les parties intéressées, en l'occurrence le contribuable, l'administration fiscale et ses agents. La protection juridique impose alors des garanties juridiques permettant aux contribuables de pouvoir raisonnablement se prévaloir de leurs privilèges lorsqu'ils estiment que la balance des intérêts est déséquilibrée. Dans le cadre de notre étude, une attention particulière sera portée à la sécurité juridique du contribuable burundais dans ses relations naturelles avec l'OBR.

C'est pourquoi les contribuables doivent être protégés partout et à tout moment, notamment au niveau du contrôle fiscal. Ensuite, cette protection doit également être envisagée au niveau de la procédure administrative (Section 1), afin que dès lors que le contribuable n'est pas satisfait de la décision administrative, il puisse intenter une action devant le juge par le biais d'un règlement judiciaire des litiges[171] (Section 2). Enfin, la protection du contribuable s'appliquera également au regard de sanctions de l'administration fiscale (Section 3).

Section 1. L'insuffisance des garanties dans la phase du règlemente non juridictionnel des différends (phase administrative)

Dans les rapports entre le contribuable et le fisc, les conflits sont inévitables. Ces derniers peuvent être de plusieurs ordres. Il peut s'agir notamment des conflits liés au calcul de l'assiette de l'impôt ou au recouvrement de l'impôt. Ces conflits entre les contribuables et les agents vérificateurs de l'OBR peuvent être résolus à l'amiable, par un recours administratif ou par voie juridictionnel.

§1. La protection lacunaire du contribuable au niveau de la phase administrative

L'administration fiscale joue un rôle majeur dans le contentieux fiscal en ce sens qu'elle est appelée à trancher les litiges le liant avec les contribuables. A notre sens, il s'agit d'une mission délicate suscitant des inquiétudes au niveau du respect des droits des contribuables même si les activités restent soumises au contrôle juridictionnel.

[171] Selon les informations de la direction du service juridique et de la gestion du contentieux à l'OBR, , l'OBR totalisait le nombre de 370 contentieux se trouvant au niveau de différentes juridictions jusqu'au 15 janvier 2024.

Dans le contentieux fiscal, le recours administratif est préalable et obligatoire. Ce préalable du recours administratif s'inscrit dans le souci de désengorger les tribunaux même si cet argument pourra présenter des incertitudes[172]. En outre, ce recours administratif préalable présente l'avantage de simplicité et de célérité[173]. Elle contribue aussi dans le rapprochement du contribuable avec le fisc[174]. Le passage obligé par les services de l'administration fiscale, quelle que soit la procédure envisagée, pourrait être ressenti par le contribuable comme un facteur contraignant et restreignant son droit à un procès équitable.

En effet, il pourrait ne pas être dans l'intention du contribuable de vouloir entreprendre une discussion avec l'administration, notamment en raison de la gravité des différends qui les opposent. Une discussion entamée avec elle malgré tout, en raison de l'exigence de la réclamation administrative préalable, pourrait donc se dérouler dans une véritable atmosphère de méfiance et de suspicion quant à l'impartialité de l'administration fiscale et de sa capacité à préserver au-delà de ses propres intérêts et ceux du contribuable. La phase préalable de la saisine de l'administration pourrait donc, se révéler une procédure simplement formelle et un obstacle à la célérité dans la résolution du litige fiscal[175].

Trois étapes de la procédure administrative sont préalables et obligatoires. Autrement dit, elles doivent être épuisées avant d'entamer la phase juridictionnelle.

[172] L'argument de désengorger les tribunaux peut laisser des doutes dès lors qu'il y a des fois où une seule affaire peut être appelé à l'ordre général du jour pour être entendu par le juge. Nous avons remarqué ça au cours de notre stage académique effectué à la cour administrative de Bujumbura, juridiction de 1er degré pour les affaires fiscales.

[173] OKOU U., La *sécurité juridique en droit fiscal : étude comparée France-Côte d'Ivoire*, Thèse en Droit, Université René Descartes - Paris V, 2014, p.557.

[174] Le dépliant de la charte des droits et obligations du contribuable revient beaucoup sur ce qui concerne le dialogue entre le contribuable et le fisc.

[175] OKOU U., *op. cit.*, p.558.

§2. Le recours auprès du Commissaire Général de l'OBR

La première étape de la phase administrative, est la saisine du Commissaire Général de l'OBR[176]. La problématique pertinente reste au niveau du respect des droits du contribuable, étant donné qu'il s'agit d'un contentieux opposant deux parties inégales. Ce contentieux oppose deux parties n'étant pas au même pied d'égalité et ne disposant pas des mêmes prérogatives.

En effet, le contentieux fiscal oppose le contribuable et l'OBR. Ce dernier dispose de la position favorable en ce sens qu'elle détient tous les éléments de preuve[177]. En outre, il reste en même temps juge et partie, par conséquent, la procédure reste déséquilibrée au profit de l'OBR. Dans cette logique, il est bien évident que la protection du contribuable au niveau de cette phase reste remise en cause. Il y a un grand risque de partialité, du non-respect des principes de contradictoire ou du non-respect du droit à procès équitable.

Quelles que soient les circonstances, le contribuable reste astreint à l'obligation de payer 30% du montant en litige[178] même lors du recours administratif. Cette exigence se présente comme un abus de position et entrave la protection du contribuable. Elle constitue une restriction qui décourage souvent les contribuables à mettre en mouvement leur demande[179].

Le législateur pourrait revoir cette disposition et assouplir les conditions du recours au commissaire général, dans l'intérêt de la protection du contribuable.

---

[176] Fort malheureusement, les contribuables ne parviennent pas à distinguer le commissaire général de l'OBR du commissaire des douanes et accises lorsqu'ils exercent leurs recours. Ils tâtent entre les deux et le juge n'hésite pas à déclarer irrecevables leurs actions pour défaut de recours préalable. Voir par exemple *RAC 6916, NDUW. C. /OBR* ; *RAC 6247, NIT. C. / Etat du Burundi* ; *RAC 6840, NTIB. C. /OBR* ; *RAA 1419, OBR C. /NTIB*. Signalons que ce dernier arrêt a été transmis au conseil supérieur de la magistrature par l'OBR afin d'enjoindre à la cour suprême de réviser l'arrêt dans l'optique du revirement. La raison est le défaut de recours préalable auprès du commissaire des douanes et accises pas auprès du commissaire général de l'OBR. La jurisprudence aurait des effets néfastes sur le cours d'autres dossiers défendus en justice par OBR.

[177] Or, les contribuables manquent souvent des preuves et à cause de cela risquent de perdre le procès. Voir à ce sujet *RAC 8058, BIZ. C. /OBR*, où le contribuable a peiné à prouver ses allégations.

[178] Article 73 al.2 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales.

[179] On estime que les demandes auraient dû doublées si cette condition de paiement préalable n'existait pas. En effet, le commissaire général a traité respectivement : dans l'année budgétaire 2020-2021 : 273 dossiers, 2021-2022 : 428 dossiers, 2022-2023 : 300 dossiers, 2023-15 janvier 2024 : 432 dossiers.

Enfin, le contribuable est en droit d'exercer son recours auprès du Commissaire Général, dans un délai n'excédant pas 30 jours à compter de la réception de la note d'imposition[180].

Il est à remarquer qu'au niveau de cette étape, les règles de procédure et du droit à un procès équitable, comme la contradiction sont absentes sans oublier un grand risque de partialité sachant que le Commissaire n'a que le droit d'écouter le contribuable[181]. En outre, l'assistance du contribuable par un avocat n'est pas garantie. En définitive, il faut signaler que c'est dans le délai de 30 jours, mais susceptible d'être prorogé, que le Commissaire Général est tenu de rendre sa décision[182]. A défaut le recours est réputé fondé.

§3. Le recours auprès de la Commission paritaire d'appel

Au niveau de la Commission paritaire d'appel, c'est presque le même scenario qui s'observe. C'est la même administration ou les services de l'administration qui interviennent. Il est par conséquent inconcevable de voir l'administration remettre en cause ses intérêts.

Lorsque le contribuable n'est pas satisfait par la décision du Commissaire Général de l'OBR, il est dans le droit d'exercer le recours devant la Commission paritaire d'appel « CPA » conformément à l'article 79 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales. Le délai pour exercer ce recours est de 15 jours à compter du lendemain de la réception de la décision du commissaire général.

Contrairement à la procédure devant le Commissaire Général, le recours exercé devant la CPA a le mérite du fait qu'il assure la procédure contradictoire, mais aussi du fait que le contribuable peut être assisté[183]. Il faut cependant remarquer que la composition de CPA ne garantit pas l'impartialité comme nous allons le constater dans le point suivant. Ces imperfections sont remarquables au niveau de la composition de la CPA ainsi qu'au niveau de la règlementation procédurale suivie devant la commission.

[180] Article 71 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales. Précisons à toutes fin utiles que c'est le même délai de 30 jours en matière douanière dont dispose le contribuable pour exercer le recours auprès du commissaire des douanes et accises conformément à la section 229 de la loi sur la gestion des douanes de l'EAC, à compter de la date de la prise de cette décision ou omission.

[181] A la lecture de l''article 75 de la même loi, on constate qu'il est des prérogatives du commissaire général d'écouter le contribuable.

[182] Article 74 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales.

[183] Article 82 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales.

I. La composition de la CPA

Malgré que dans l'esprit de la loi, la CPA doit être composée de façon à assurer la représentation équilibrée des intérêts des parties concernées[184], néanmoins, la lecture attentive de l'ordonnance ministérielle[185] qui détermine son fonctionnement et les modalités de désignation de ses membres nous prouve le contraire. Il est remarquable, à travers les modalités de nomination des membres et sur la prise de décision par ladite CPA, que la CPA travaille de façon à assurer les intérêts de l'administration fiscale et pas vraiment l'équilibre des armes qu'on recherche[186]. A cet égard, sur l'effectif de 12 membres composant la Commission, seuls 4 membres représentent véritablement le contribuable.

Enfin, on peut également constater à travers l'article 24 de l'ordonnance ministérielle susmentionnée, que la voix du président de la commission est prépondérante sur d'autres voix. Alors, on se souviendra que le président vient de la politique fiscale et non du secteur privé du contribuable.

La CPA doit délivrer sa décision dans un délai de 60 jours calendaires; passé ce délai, le recours est réputé fonde[187].

II. Au niveau de la loi

En premier lieu, nous commençons à dénoncer le caractère muet de la loi et de l'ordonnance de sa mise en application, du fait qu'il ne se prononce pas sur la nature de la décision prise par la CPA. De la même façon que l'article 77 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales qui précise du caractère exécutoire de la décision rendue par le commissaire général, cette loi aurait dû également préciser la nature de la décision rendue par la CPA.

---

[184] Article 78 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales.

[185] Ordonnance ministérielle n°540/364 du 12/04/2021 portant mesures d'application de la loi n°1/12 du 25 novembre 2020 relative aux procédures fiscales e non fiscales.

[186] En vertu de l'article 19 de cette ordonnance ministérielle, la composition de la CPA se présente comme suit :

1. Un représentant de la direction de la politique fiscale, président ;
2. Un représentant du secteur privé, vice-président ;
3. Un représentant de l'administration fiscale, secrétaire ;
4. Trois (3) membres désignés par le ministre parmi les cadres du ministère ayant les finances dans ses attributions ;
5. Trois (3) membres désignés par le ministre parmi les cadres de l'administration fiscale ;
6. Trois (3) membres représentant le secteur prive désignés par le ministre ayant les finances dans ses attributions.

[187] Article 83 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales.

Ainsi, de la même façon que la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales en son article 77 qui précise du caractère exécutoire de la décision rendue par le commissaire général, elle aurait dû faire quant à la CPA, du sort de sa décision.

En deuxième lieu, l'article 84 reste équivoque et laisse perplexe quant à la procédure qui doit être suivie après avoir sorti la décision par la CPA.

Son libellé se présente comme suit :

« Lorsque le recours est accepté, le paiement des impositions, des amendes et des intérêts est suspendu. Lorsque le recours est accepté en partie, la note d'imposition est modifiée et le contribuable est tenu de payer l'impôt, les amendes et les intérêts concernés. Lorsque le recours est rejeté en totalité, le contribuable est tenu de payer l'impôt, les amendes et les intérêts concernés ».

A la lecture de cette disposition, force est de constater qu'elle est tronquée et laisse des ambiguïtés. Du côté des obligations du contribuable, la disposition est claire. Cependant, du côté des obligations du fisc, en cas de recours accepté en partie ou en totalité, la disposition ne précise pas les modalités d'exécution de la décision rendue par la CPA. En effet, Cette disposition ne donne explicitement, à l'OBR, ni l'injonction d'agir ni le délai de modification de la note d'imposition alors que les services taxateurs sont les seuls habilités à modifier la note d'imposition qu'ils ont initialement établie conformément à l'article 69 de la LPF et non la CPA, décideur ici. Or, on sait que parmi les garanties à un procès équitable, la garantie d'être jugée dans un délai raisonnable vient en premier. Ce qui importe beaucoup pour tout justiciable n'est pas uniquement d'obtenir une décision judiciaire en sa faveur, mais et surtout de l'obtenir dans un délai raisonnable lui donnant la possibilité de jouir effectivement des droits que celle-ci cautionne.

§4. Le recours auprès du ministre ayant les finances dans ses attributions

Lorsque le contribuable n'est pas satisfait devant la CPA, il peut exercer le recours devant le ministre ayant les finances dans ses attributions dans un délai de 60 jours à compter du lendemain de la réception de la décision de la CPA[188]. C'est toujours le même marteau qui frappe, car l'OBR relève du ministère des finances et reste par conséquent sous son contrôle.

[188] Article 85 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales.

Encore une fois au niveau de cette étape de procédure, il faut remarquer que le contribuable reste dans une position faible.

Au niveau de ce recours, c'est là où l'intérêt d'amender l'article 84 de la LPF (comme nous venons de l'analyser dans le paragraphe précédent) se manifeste, en fixant les délais accordés à l'OBR pour modifier la note d'imposition telle que dressée par le vérificateur. Cela permettra alors de fixer un délai dès la réception de la décision de la CPA et facilitera l'exercice par les contribuables de leur droit de recours auprès du ministre des finances.

Ainsi, le principe de rendre la décision dans un délai raisonnable ne serait pas violé. Le contribuable saura compter clairement les délais qui seraient prévus et ne s'exposera pas au risque d'être forclos. Dans la même optique de délai raisonnable, le législateur devrait délimiter les délais impartis au ministre des finances pour statuer afin de combler ce vide juridique qui ne garantit pas la sécurité juridique vis à vis du contribuable.

Section 2. Les lacunes de la protection du contribuable dans la phase juridictionnelle du règlement des différends

La loi offre une voie au contribuable qui n'a pas été satisfait par la décision du ministre ayant les finances dans ses attributions, de saisir les juridictions administratives. Le contribuable doit exercer ce recours dans un délai de 60 jours à compter de la réception de la décision du ministre ayant les finances dans ses attributions. Au niveau de cette section, nous concentrerons notre réflexion sur l'analyse de l'efficacité de garanties reconnues aux contribuables au niveau de la phase juridictionnelle. La loi confie la compétence, au juge administratif, de trancher des litiges fiscaux.

En effet, cette voie de recours ne suspend pas le paiement des intérêts, des amendes et de la dette fiscale[189]. Autrement dit, c'est la cour administrative qui est seule compétente pour connaître du contentieux fiscal[190], contrairement aux autres législations qui connaissent du dualisme juridictionnel du contentieux fiscal selon le type de contentieux[191].

[189] Article 88 de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales.

[190] Article 76 7° de la loi organique n°1/26 du 26 décembre 2023 portant modification de la loi n°1/08 du 17 mars 2005 portant code de l'organisation et de la compétence judiciaires.

[191] « *En France par exemple, le juge administratif est compétent, en matière d'assiette, principalement pour le contentieux des impôts directs et de la taxe sur le chiffre d'affaires ou des taxes assimilés. Le juge judiciaire, quant à lui, est compétent en matière de contributions indirectes, de taxe de publicité foncière, de droits de timbres, de droits d'enregistrement et assimilés* », OKOU U., La *sécurité juridique en droit fiscal : étude comparée France-Côte d'Ivoire*, Thèse en Droit, Université René Descartes - Paris V, 2014, p.583.

§1. De la saisine du juge administratif

A l'issue de la procédure du recours préalable devant l'administration, il existe un autre dernier recours appelé recours judiciaire, qui permet à la personne lésée de saisir la Cour territorialement compétente si cette dernière a exercé tous les recours dans les délais légaux sans toutefois être satisfaite de la décision de l'administration fiscale.

Une affaire administrative désigne toute situation litigieuse qui met en cause l'Etat et ses démembrements. Les cas de contentieux administratifs sont précis à l'art. 76 du COCJ.

Se référant à l'article 76 COCJ précité, la Cour administrative connaît essentiellement trois types de contentieux à savoir :

- Le contentieux administratif civil (**R.A.C**) : il s'agit du contentieux de pleine juridiction ou recours en indemnisation qui concerne les litiges fonciers opposant l'administration et les administrés.
- Le contentieux administratif pour excès de pouvoir ou contentieux d'annulation (R.A.E.P) : il porte sur les recours exercés contre la notation ou l'absence de notation des fonctionnaires en violation du statut général des fonctionnaires, les recours contre les décisions administratives dans les cas suivants : cas d'incompétence de l'auteur de l'acte, cas de vice de forme ou de procédure, le cas de détournement de pouvoir ou le cas de violation de loi.

  Elle connaît également du contentieux fiscal et celui des marchés publics.
- Le contentieux répressif (**R.A.R**) qui concerne les recours contre la suspension et la révocation des fonctionnaires.

Le délai d'introduction d'une requête devant le juge administratif est de 60 jours[192] à partir de la publication ou de la notification de la décision s'il s'agit d'une décision explicite ou s'il s'agit d'une décision implicite, c'est lorsqu'il s'écoule un délai de trois mois sans que l'administration n'ait pris une décision explicite[193]. Le silence gardé plus de trois mois par l'autorité administrative vaut décision de rejet de recours gracieux ou hiérarchique.

[192] Article 88 LPFF.

[193] Art.3 al.2 du D-L n 1/009 du 20 juillet 1987 relatif à la procédure suivie devant les juridictions administratives.

La requête doit comporter l'indication précise des noms et domicile des parties aux procès, un exposé des faits et moyens invoqués, elle est accompagnée d'autant de copies que de besoin.[194]

Après la saisine initiale, il y a d'autres formes de saisine comme la saisine incidente[195], la demande additionnelle[196], la demande reconventionnelle[197] ainsi que l'intervention[198].

Au niveau de la saisine de la Cour administrative, les contribuables font souvent face à une problématique pertinente de déterminer l'adversaire. En effet, lorsque la partie défenderesse est le contribuable[199], il n'y a aucune problématique. Cependant, lorsque le contribuable porte plainte contre l'administration fiscale, la question délicate de déterminer précisément le défendeur surgit. Alors que la dernière décision à l'issue de la procédure administrative est délivrée par le ministre des finances, il se pose la question de savoir si le contribuable attaque la décision de l'OBR ou celle du ministre des finances devant le juge.

§2. L'administration fiscale comme partie au procès : qui représente l'administration fiscale devant la justice ?

A l'instar de la procédure ordinaire[200], l'action est ouverte à tous ceux qui ont un intérêt légitime. Elle n'est reconnue qu'aux seules personnes capables d'ester en justice et qualifiées par la loi pour élever ou combattre une prétention[201].

Au moment de la phase juridictionnelle, les contribuables rencontrent principalement des difficultés au moment de la saisine du juge et au moment de l'exécution de l'arrêt, dès lors que le contribuable a eu gain de cause.

[194] Art.2 du D-L n° 1/009 du 20 juillet 1987 relatif à la procédure suivie devant les juridictions administratives.
[195] Article 39 de la nouvelle loi n°1/27 du 28 décembre 2023 portant modification du code de procédure civile.
[196] Art.41 de la nouvelle loi n°1/27 du 28 décembre 2023 portant modification du code de procédure civile.
[197] Art.40 de la nouvelle loi n°1/27 du 28 décembre 2023 portant modification du code de procédure civile.
[198] Art.43 de la nouvelle loi n°1/27 du 28 décembre 2023 portant modification du code de procédure civile.
[199] Notamment en appel.
[200] Il importe de signaler que l'article 1 de la nouvelle loi n°1/27 du 28 décembre 2023 portant modification du code de procédure civile disposent que ses dispositions s'appliquent devant toutes les juridictions siégeant en matière civile, commerciale, sociale et ainsi qu'administrative.
[201] Article 28 de la loi n°1/27 du 28 décembre 2023 portant modification du code de procédure civile.

I. La saisine de la Cour administrative : une procédure mal adaptée aux contribuables

La procédure devant la Cour administrative exige le principe du recours préalable. Ce dernier joue un rôle d'information à l'Administration, car on ne surprend pas l'administration en justice. En exigeant une saisine préalable de l'Administration, le souci du législateur est sans équivoque. Il veut que l'administration soit informée de manière complète et exhaustive des griefs qui lui sont reprochés[202].

Néanmoins, son fondement est susceptible d'être détruit. En effet, ce principe du recours préalable tel qu'institué par l'article 302 al.1 du code de procédure civile alourdit inutilement la procédure et allonge davantage la durée de la procédure. Bien plus, cette condition de recours préalable, sous peine d'irrecevabilité de l'affaire devant le juge fiscal, n'est pas connue de tous les justiciables, qui sont familiers avec la procédure de droit commun[203].

Souvent, cette condition sème de l'obscurité au sein des contribuables, ne maîtrisant pas parfaitement la computation des délais, se retrouvent en état de forclusion. Une multitude de cas des procès de la cour administrative ayant été frappée de forclusion est remarquable. La jurisprudence de la Cour administrative de Bujumbura est abondante à ce sujet[204]. Enfin, rares sont des procès qui entrent au fond de l'affaire[205]. La plupart, si elles ne sont pas frappées de forclusion des délais, bien évidemment qu'on ne pourrait pas s'imaginer des difficultés rencontrées par les contribuables, les autres sont biffées[206].

---

[202] MAGNE A. N., « Recours contentieux et protection du contribuable dans la phase juridictionnelle du contentieux fiscal camerounais », *in Revue Espace Géographique marocaine n°43-44*, janvier 2021, p.471-492

[203] Par ici, on se rappelle que c'est le contentieux foncier qui engorge plus les juridictions. Alors, la prescription immobilière étant trentenaire en vertu de l'article 648 CCL III, dire que le contribuable qui est habitué à ce genre de prescription de respecter le délai imparti de 60 jours tel que prescrit par l'article 88 LPF, pourrait lui sembler une folie, ou du moins ça lui couterait tout un sacrifice pour y arriver. Mis à part ça, même en d'autres domaines la prescription paraît plus longue par rapport à la matière fiscale. C'est notamment en matière des loyers des maisons où la prescription va jusqu'à 5 ans, aux termes de l'article 657 CCL III.

[204] A titre illustratif, on peut citer :

RAC 5756, NZOT. C. / E.B(OBR) ; RAC 5757 NIYO. C. /E. B(OBR) ; RAEP 636, CLOF. C. /OBR ; RAEP 172 SOC. C. /OBR.

[205] Les arrêts suivants entrent au fond de l'affaire. Il s'agit de *RAC 8315, NTAR. C. /OBR ; RAEP 667 DET. C. /OBR.*

[206] *RAC 6355 ALL. C. /OBR; RAC 6643, NTAG. C. /OBR; RAC 7804 NTAG. C. /OBR.*

II. L'assignation de l'administration fiscale : complexité à l'égard des contribuables

La question de savoir qui représente l'administration fiscale devant le juge reste épineuse pour les contribuables. Il est difficile pour les contribuables de savoir qui assigner devant la justice entre le commissaire général de l'OBR ou le ministre ayant les finances dans ses attributions. Telle est l'épreuve à laquelle fait face le contribuable burundais[207].

Eu égard à cette problématique, il sied de constater que les contribuables se voient innocemment spoliés leurs droits. Quant à l'OBR, professionnel et procédurier du procès fiscal par le biais de ses avocats, il profite de cette lacune et imperfection au niveau de la loi pour soulever des exceptions d'irrecevabilité de la demande mis en mouvement par les contribuables[208].

Nous allons pour le moment pencher notre regard sur l'irrecevabilité des demandes des contribuables à cause des fins de non-recevoir.

Les arrêts *RAC 5920* et *RAC 5925* illustrent les difficultés auxquelles font face les contribuables burundais pour assigner l'administration fiscale. Ces deux arrêts sont parmi une multitude d'autres qui ont été déclarés irrecevables du fait que la demande a été mal dirigée[209]. Néanmoins, puisque les deux arrêts reflètent la même réalité des préjudices subis par les contribuables au cas où ils intentent une demande en justice et les conséquences y relatives, nous allons nous limiter à l'analyse du *RAC 5920* seulement.

---

[207] A ce sujet, on peut citer à titre illustratif des actions qui ont été déclarées mal dirigées. C'est notamment :
RAC 5920, EC. C. /OBR ; *RAC 5934, DIO. C. / OBR* ; *RAC 5935, NZIK. C/ OBR* ; *RAC 6916, NDUW. C. /OBR* ; *RAC 6247, NIT. C. / Etat du Burundi* ; *RAC 5739, NDAY. C. /OBR.*

[208] Voir notamment *RAC 5935* où l'OBR était mis hors cause, et la cour demande au contribuable de bien vouloir assigner le ministre ayant les finances dans ses attributions.

[209] Dans l'affaire *RAC 6640* la cour s'est fondée sur sa propre jurisprudence *RAC 5920* et *RAC 5925* pour motiver son arrêt : *« Attendu que la cour se doit signaler par ailleurs que, comme le fait savoir le défendeur, la cour de céans s'est déjà prononcée dans ce sens, au moins dans les deux dossiers RAC 5920 et RAC 5925 évoqués par l'OBR. ;*
Attendu que la cour trouve en définitive que l'action mue par le requérant contre L'OBR au moment où ce dernier avait introduit un recours auprès du ministre des finances, qui lui a d'ailleurs répondu, a été mal dirigée et par conséquent irrégulière quant à la forme… »

A. Analyse de l'arrêt *RAC 5920*

Dans cette affaire, le contribuable se plaignait qu'il a été désagréablement surpris par le fisc. Il disait que le litige prenait racine dans la mésentente entre son travailleur et le fisc de la région.

Il avance en fait que l'imposition était illégale et dépourvue de fondement par l'absence de production des revenus. Il invoque les articles 27 et 28 du code général d'impôts livre III pour appuyer qu'il n'est point assujetti à l'impôt. Dans ses conclusions d'introduction d'instance, le contribuable termine en demandant à la cour de débouter le fisc et de lui décharger l'impôt porté sur son dos arbitrairement.

Quant à l'OBR, il réplique que la requête du contribuable a été mal dirigée en assignant l'OBR. Ce dernier explique qu'étant chargé de collecter des recettes fiscales, douanières et autres, il ne répond nullement des actes posés par un membre du gouvernement dans cette matière à savoir le ministre ayant les finances dans ses attributions, celui-ci n'engageant que l'Etat du Burundi. Il continue à développer que l'OBR est doté d'une personnalité juridique propre le rendant responsable des seuls actes émanant de ses autorités, en l'occurrence le commissaire général. Le fisc termine en invitant le contribuable à mieux se pourvoir.

Quant à la cour, elle s'est prononcée en donnant gain de cause au fisc, en se basant à l'article 374 du code de procédure civile (récemment révisé) dont l'intitulé était : « *La requête introductive d'instance doit, a peine de nullité, viser la réponse explicite ou implicite de l'administration* ». La cour motive qu'au sens de cet article, le requérant aurait dû plutôt attaquer la décision du ministre ayant les finances dans ses attributions du 28/07/2011 et de ce fait l'assignation aurait été dirigée contre l'Etat du Burundi par le biais du ministre ayant les finances dans ses attributions. La cour constate que c'est à tort que le requérant a assigné l'OBR à la place du ministre des finances qui a pris la décision. Et au final, le recours du contribuable a été déclaré irrecevable.

La bonne lecture de cet arrêt et, au vu des autres arrêts de la cour administrative, soulève des questionnements quant à la question d'irrecevabilité pour cause d'erreur sur l'administration à assigner.

B. L'interprétation diverse de la loi par les juges de la cour

Aux termes de l'article 88 LPF, toute partie lésée qui conteste la décision du ministre peut saisir la juridiction compétente endéans 60 jours à compter de la réception de la décision du ministre. L'article 302 al.2 de la loi n°1/27 du 28 décembre 2023 portant modification du code de procédure civile renchérit que la requête n'est recevable que si elle est accompagnée de la décision contestée ou d'un document écrit justifiant de la date du dépôt de la réclamation.

La lecture combinée de ces articles laisse une ambivalence quant à la personne à assigner en justice malgré qu'il précise la décision à attaquer, qu'est celle du ministre ayant les finances dans ses attributions.

Cela étant, les décisions prises par les juges de la cour donnent matière à réflexion. Cela se remarque par exemple aux arrêts *RAEP 754 X Company C. /OBR et RAEP 749 Y Société C.* /OBR. Selon le premier arrêt, la cour avait rejeté toutes les demandes du plaignant. Cela suggère que la cour avait au moins examiné le bien-fondé de la demande. Dans le second arrêt, la cour a annulé l'action en recouvrement intentée contre le requérant, lequel est allé jusqu'à obtenir gain de cause de la demande.

Si l'on tient à l'analyse de ces deux arrêts, les arrêts[210] ci-haut vus, en ce qui concerne la qualité de l'administration à assigner, force est de constater que les décisions rendues par la cour ne permettent pas de tracer une ligne cohérente. Le même scenario se remarque aussi dans l'arrêt *RAC 5739, NDAY. C. /OBR*. Cet arrêt mérite une attention particulière du fait que le juge du 1er degré avait mis hors cause l'Etat du Burundi, en déclarant que c'est l'OBR qui revêt la qualité de défendeur dans cette affaire. Par contre, le juge d'appel, dans l'arrêt *RAA 1245, OBR C. /NDAY*, a reformé l'arrêt du 1er degré en déclarant que c'est l'Etat du Burundi qui doit être assigné dans cette affaire tout en mettant hors cause l'OBR.

C. Une jurisprudence incohérente

La cour semble altérer sa propre jurisprudence conduisant à des ambiguïtés quant à la qualité de l'administration à assigner. Nous l'avons vu que tantôt le juge reçoit la demande du requérant, tantôt il le déclare irrecevable pour avoir mal dirigé l'action.

[210] Voir *RAC 5920* et *RAC 5925*.

En effet, l'arrêt *RAC 2575 OTB C. /Etat du Burundi* mérite une attention particulière. Au 1er degré, l'affaire a été jugée parfaitement au fond. Les choses ont commencé à varier au second degré. C'était l'Etat du Burundi qui avait fait l'appel dans l'arrêt *RAA 756, en cause Etat du Burundi C. /OTB.* A ce stade, les parties ont échangé sur la forme sur la question de la qualité[211]. Le juge d'appel a déclaré que seul l'OBR a qualité à défendre le dossier. Partant de là, l'OBR s'est pressé à exercer une tierce opposition contre cet arrêt *RAA 756*, dans l'arrêt *RAA 1321- RAAA 756 OBR C. /OTB,* en alléguant que nul ne peut être jugé sans avoir été entendu. Malheureusement, la cour a déclaré non fondées les prétentions de l'OBR et a même invité les parties à conclure et plaider au fond.

Tout de suite, l'OBR s'est pourvu en cassation[212] contre l'arrêt *RAA 1321-756.* A sa grande surprise, son pourvoi a été déclaré irrecevable et donc n'a pas été cassé.

Ainsi, l'OBR envoie directement le dossier au conseil supérieur de la magistrature[213]. Dans sa motivation, il explique que ça pourrait engendrer un mauvais précédent susceptible d'entraver le cours d'autres dossiers pendants en justice et d'autres à naître. Il se réfère à l'arrêt *RAC 7305 AM. C. /OBR*, où le requérant avait déjà brandi devant la cour administrative l'arrêt en cause en soutenant que l'OBR peut répondre d'une décision prise par le ministre ayant les finances dans ses attributions en matière fiscale. Or, la vérité est que le dossier doit être défendu par les avocats de l'Etat œuvrant à l'OBR, mais au nom de l'Etat du Burundi, et non au nom de l'OBR.

Compte tenu de ce qui précède, le législateur devrait enlever cette ombre pour offrir aux contribuables un accès effectif à la justice. Puisqu'on le sait, une fin de non-recevoir[214] engendre des conséquences fâcheuses à l'égard de la personne contre qui elle est prononcée. La demande du contribuable est finalement rejetée par le juge sans examen du fond, mettant ainsi fin à l'affaire qu'il avait engagée.

---

[211] En d'autres mots, au cours de l'audience, la question était celle de savoir qui défend les intérêts de l'Etat devant le juge entre le service du contentieux et celui de l'OBR.

[212] *RCC 27 440, RAA 756 et RAA 1321, OBR C. / OTB.*

[213] Il s'est basé à l'article 397 CPC, récemment révisé.

[214] Conformément à l'article 80 de la loi portant code de procédure civile, constitue une fin de non-recevoir, tout moyen de défense par lequel une partie, sans engager le débat sur le fond, soutient que la partie adverse n'a pas d'action et que sa demande est irrecevable.

Pour pallier cette problématique, certains contribuables ont tendance à démontrer une neutralité quant à la qualité de l'administration en engageant des poursuites judiciaires. Dans leurs conclusions d'introduction d'instance, ils écrivent qu'ils portent plainte contre l'Etat du Burundi, tout en mettant entre parenthèses l'OBR[215]. Avec cette tactique, les contribuables parviennent ainsi à échapper de l'éventuelle irrecevabilité de leur demande.

§3. Garanties lacunaires au niveau de l'exécution des arrêts rendus au détriment de l'administration

Au terme de tout procès, il y a normalement un gagnant et un perdant. Il est rare que le perdant accepte de bonne grâce sa défaite et tire spontanément les conséquences qui en résultent. Aux termes de l'article 340 CPC, l'Administration tout comme les particuliers se trouvent dans l'obligation de se conformer aux arrêts rendus en matière administrative et de les exécuter.

Tout comme dans l'ordre international, les Etats étrangers, leurs chefs et souverains, leurs agents diplomatiques et consulaires, parfois même les banques centrales et autorités monétaires étrangères, et les Organisations internationales bénéficient de l'immunité d'exécution[216], l'administration publique bénéficie aussi de l'immunité de l'exécution[217]. Plusieurs arguments ont été avancés pour justifier cette immunité. Pour les premiers, il s'agit de se conformer au respect de la souveraineté et à l'indépendance des Etats. Pour les seconds, c'est l'application du fondement juridique de la continuité des services publics et de l'insaisissabilité des biens publics.

Néanmoins, cette immunité reconnue à l'administration entrave la bonne administration de la justice. En effet, le contribuable qui aurait obtenu gain de cause lors du procès fiscal aura peine à exécuter son jugement du fait qu'il y ait interdiction de l'exécution forcée à l'égard de l'administration.

---

[215] Voir notamment *RAC 5756, NZOT. C. / E.B(OBR), RAC 5757, NIYO. C. / E.B(OBR).*

[216] EBERANDE, D. C. K., *Immunité d'exécution, obstacle à l'exécution forcée en droit OHADA contre les entreprises et personnes publiques ?* No. 2, RJP, 2014 , p.4.

[217] Aux termes de l'article 329 al.1, « *Les arrêts rendus en matière administrative ne peuvent faire l'objet d'une exécution forcée sur les biens meubles ou immeubles de l'Etat, des administrations personnalisées de l'Etat, des communes, des établissements publics à caractère administratif ou des sociétés publiques ou mixtes* ».

Par ailleurs, la méconnaissance de la chose jugée est parfois due à la négligence, à l'inertie, aux lourdeurs bureaucratiques, au manque de coordination des services, à la complexité inhérente à l'exécution[218], et lorsque cela implique certains effets rétroactifs des jugements les difficultés sont parfois aggravées par la lenteur de la justice. Les contraintes budgétaires et financières sont également en cause[219]. Mais parfois l'administration fait preuve d'une mauvaise volonté délibérée, allant jusqu'à refuser catégoriquement de se plier à la décision du juge[220].

Dans ce cas, le contribuable n'aura qu'à attendre le bon vouloir et la bonne foi de l'administration pour s'exécuter. Même si l'administration se préposerait de s'exécuter volontairement conformément à l'article 89 LPF qui prévoit le remboursement du trop-perçu, il en ressort que l'argent déjà perçu au profit du trésor public serait difficile d'être restitué. De toutes les façons, nonobstant les dispositions donnant choix au contribuable d'être remboursé ou de payer ledit trop perçu pour les impôts futurs, cette deuxième alternative prévaudra sur la première.

Pour pallier à ce problème, l'administration fiscale dispose des prérogatives lui permettant de se conformer à la décision du juge notamment en exerçant une action récursoire ou directe à l'encontre de ses préposés[221].

---

[218] L'exécution des jugements judiciaires se fait dans un délai de 30 jours après que l'arrêt est coulé en force de chose jugée. Chaque dossier judiciaire a son avocat de l'Etat dans la direction du contentieux, sauf pour l'OBR qui a ses propres avocats. Après la signification des parties, un commandement préalable à la saisie exécution est délivré dans les 24h et doit être signé par l'avocat de l'Etat. L'ordonnance de paiement est ensuite dirigée au ministère de la justice puis au ministère des finances pour être signée. L'argent peut être déposé sur le compte de la cour ou un paiement échelonné peut être mis en place pour les communes. L'OBR, en tant qu'administration autonome, doit payer pour ses propres obligations sans passer par le ministère des finances. Cependant, l'exécution des jugements au détriment de l'administration rencontre des entraves, ce qui peut entraîner des retards importants, comme en témoigne un jugement non exécuté depuis plus de 10 ans à la cour administrative de Bujumbura.

[219] Sur ce point, signalons que dans l'année budgétaire 2022-2023(Du 1er juillet 2022 – 1er juillet 2023), le nombre des remboursements s'élevait au nombre de 272. En ce qui concerne le remboursement de la TVA, apparemment il n'y a pas de soucis. Durant la même année budgétaire, le nombre des remboursements était élevé à 1340.

[220] GJIDARA M., *Les causes d'inexécution des décisions du juge administratif et leurs remèdes*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 52, 1/2015., str. 69.-109.

[221] Sous cet angle, il existe toute une loi qui développe la manière dont l'Etat peut exercer une action récursoire ou directe à l'égard de ses préposés responsables. C'est la loi n°1/22 du 25 juillet 2014 portant règlementation de l'action récursoire et directe de l'Etat et des communes contre leurs mandataires et leurs préposés.

Mise à part cela, l'insaisissabilité des biens publics comme principe général de droit public pourrait être tempérée vu que la formulation de l'article 23 du décret-loi du 20 juillet 1987 apparaît malheureuse dans la mesure où elle risque de laisser supposer que la loi n'attache pas de sanctions particulières à l'inexécution des arrêts des Cours administratives. Pour obvier à de telles interprétations, le décret-loi précité devrait être complété par une disposition prévoyant qu'à défaut d'exécution dans le délai légal, la Cour administrative qui a rendu l'arrêt en cause serait habilitée, par décision de référé, à en autoriser l'exécution forcée sur les biens de l'administration de mauvaise foi[222]. Alors, si l'exécution au détriment de l'administration fiscale connaît des écueils, quid de l'exécution à l'égard du contribuable succombant ?

§4. Pouvoirs exorbitants de l'administration fiscale au moment du recouvrement

La protection des droits des contribuables face à la mise en œuvre des prérogatives de l'administration fiscale est d'intérêt majeur. En effet, l'exercice du pouvoir de l'administration fiscale dans la mise en œuvre du recouvrement forcé et le caractère particulièrement sévère du régime contentieux qui en découle traduit incontestablement un déséquilibre que l'impérieuse nécessité de recouvrer l'impôt ne peut à lui seul suffire à justifier[223] . En principe, aucun créancier ne peut se faire justice à soi-même. Néanmoins, lorsque ce créancier est le fisc, cette règle tombe. L'administration fiscale garde le droit de recouvrer, même en cas de contestation[224].

Eu égard aux principes de base qui gouvernent le droit fiscal au cours du contentieux fiscal notamment les privilèges du préalable et de l'exécution d'office, on peut tirer que la procédure de recouvrement ne protège pas réellement les contribuables face aux abus du fisc[225]. Certes, s'il en demande, le contribuable peut bénéficier de certaines garanties comme le paiement échelonné de sa dette fiscale et non fiscale et de la remise gracieuse[226].

---

[222] Actes de la Table ronde du 7 juillet 1995, Le fonctionnement de la justice au Burundi, Bruxelles, p.3.

[223] De BARBARIN M. M., *Le caractère nécessairement prescriptible du pouvoir d'imposition de l'administration fiscale, première application positive du principe de sécurité juridique en droit fiscal*, Mélanges en l'honneur de Christian Louit, éd. Bruylant, coll. Mélanges, 2015, p 1.

[224] ZIMMERN B., « La procédure de recouvrement de l'impôt en cas de litige, une survivance d'un autre âge », *in Revue de la fondation IFRAP n°250*, Paris, 2009.

[225] En vertu de l'article 73 al.2 LPF, le contribuable qui conteste la note d'imposition, avant de déposer sa plainte auprès de l'administration fiscale, doit d'abord payer 30% du montant en principal conteste.

[226] Articles 102 et 103 LPF.

Toutefois, il faut préciser que ces demandes s'effectuent auprès de l'administration fiscale elle-même, qui est en litige avec le contribuable en cause. En cas de refus de ces demandes, l'administration peut alors mettre en œuvre toute une série de contraintes qualifiées de voies d'exécution et des garanties du trésor[227]. Il faut signaler malheureusement que l'article 110 LPF ne distingue pas les biens du contribuable qui sont susceptibles d'être saisis et ceux qui ne le sont pas à l'instar du code de procédure civile à son article 258. Ces mesures peuvent alors laisser le contribuable en ruine.

On a tendance à justifier ces pouvoirs exorbitants de l'administration lors du recouvrement, d'une part, par la sauvegarde des moyens du trésor public, lorsque le recouvrement des créances semble être menacé. Aucune autorisation préalable d'un juge n'est nécessaire pour les mettre en œuvre : il suffit que le fisc dispose de l'avis de mise en recouvrement de l'impôt[228].

D'autre part, pratiquement insaisissable lorsqu'il est débiteur, l'Etat créancier d'impôt ne pouvait pour d'évidentes raisons pratiques, s'astreindre à solliciter du pouvoir judiciaire un titre exécutoire chaque fois que naît une dette fiscale[229].

Section 3. La protection juridique du contribuable sous le prisme du pouvoir de sanction de l'administration fiscale

La loi confère à l'administration fiscale le pouvoir d'appliquer des sanctions qui sont le corollaire du pouvoir du contrôle dans notre système déclaratif. Ces sanctions visent simplement à assurer le respect d'une obligation imposée au contribuable. Tantôt, elles tendent à punir le contribuable fautif qui a cherché à se soustraire à ses obligations fiscales et qui se rend alors responsable d'une infraction à la loi fiscale[230].

---

[227] Voir notamment l'article 105 et suivants LPF. Parmi les voies d'exécution, figurent en l'occurrence, la voie d'exécution des tiers détenteurs et de la saisie des biens du contribuable. Parmi les garanties du trésor, on peut citer notamment le privilège sur les biens meubles, l'hypothèque légale.

[228] ZIMMERN B., « La procédure de recouvrement de l'impôt en cas de litige, une survivance d'un autre âge », *in Revue de la fondation IFRAP n°250*, Paris, 2009, pp. 120-145.

[229] Il faut noter une différence nette se trouvant entre les saisies de droit commun et les voies d'exécution fiscales. Au niveau des voies d'exécution de droit commun notamment au niveau de l'article 362 et suivant de la loi portant code de procédure civile, les saisies doivent être autorisées par le juge. Même si le créancier est muni d'un titre exécutoire, les saisies sont opérées par actes d'huissier.

[230] MENGA R.Y., « La sécurité juridique du contribuable face à l'exécution du contrôle fiscal en Droit congolais », *in Sch Int J Linguist Lit*, March 2020, pp. 76-84.

Sous cette rubrique, nous allons voir comment le contribuable est protégé notamment s'il est de bonne foi (§1), ainsi qu'au contrôle du pouvoir des agents de l'OBR en cas des amendes éventuelles encourues par le contribuable (§2). En définitive, nous allons tenter d'appréhender la notion du caractère cumulatif de la répression fiscale (§3).

§1. La protection du contribuable de bonne foi

Les sanctions susceptibles d'être appliquées par l'administration diffèrent selon que le contribuable peut ou non être considéré comme ayant agi de bonne foi et, dans le cas, où sa mauvaise foi est établie suivant qu'il s'est rendu coupable ou non de manœuvres frauduleuses[231]. La bonne foi du contribuable est en droit fiscal toujours présumée. Il appartient alors à l'administration d'apporter la preuve de la mauvaise foi du contribuable pour mettre en œuvre les sanctions prévues par la loi[232].

A cet effet, le législateur devrait prendre le soin de protéger le contribuable, *a fortiori* lorsque celui-ci est de bonne foi. Toutefois, assurer une égalité parfaite entre l'administration d'une part et le contribuable d'autre part relèverait du domaine de l'impossible. En effet, ériger la bonne foi en une présomption irréfragable reviendrait à vider de tout sens le pouvoir de contrôle fiscal. Bien plus, en se remettant à la bonne volonté du contribuable, l'administration n'est pas à l'abri d'une dissimulation ou d'une minoration de la matière imposable.

En conséquence, la reconnaissance d'une valeur à la bonne foi du contribuable, ne peut être que relative, compte tenu des limites du système déclaratif qui peut être source de fraude fiscale. Il en résulte que la protection est par essence, limitée[233].

A cet égard, il faut rappeler qu'une telle précision de l'objet de la preuve n'est pas de nature à créer une difficulté insurmontable à l'administration qui dispose de pouvoirs considérables d'investigation et de contrôle nécessaires à la réunion des preuves. En revanche, la situation du contribuable est toute autre et l'évolution de la loi en l'état du droit ne permet guère de lui faciliter l'action contentieuse notamment en élargissant au maximum l'objet de la preuve lorsque celle-ci lui incombe[234].

---

[231] L'article 134 fait sous-entendre une intention ou manœuvre frauduleuse de la part du contribuable concerné.

[232] HALOUI K., Les *garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain*, thèse en Droit, Université de Grenoble, 2011, p.95.

[233] TRIMECHE R., *La protection du contribuable de bonne foi*, mémoire en Master de recherche en droit des affaires, Université 7 novembre à Carthage, 2008, p.60.

[234] HALOUI K., *op. cit*., p.95.

Ainsi, le contribuable aurait besoin de toutes ses armes, notamment sa bonne foi pour constituer sa défense. Toutefois, s'agit-il d'une arme réelle ou factice ? La question mérite d'être posée. Cependant, ce qui semble certain est que le rapport de forces en faveur de l'administration est assez marqué, rendant de la sorte la protection du contribuable d'autant plus nécessaire[235].

§2. La protection du contribuable au regard des amendes fiscales

Afin d'assurer la préservation des droits du Trésor, le fisc dispose d'importants pouvoirs de sanction à l'encontre des citoyens qui n'assument pas les obligations définies par les lois d'impôt. La loi donne huit (8) hypothèses qui ouvrent des sanctions d'amendes à l'encontre du contribuable[236]. Le fisc est en droit alors d'infliger les amendes fixes, des pénalités pour paiement tardif, des pénalités pour sous-estimation d'impôt, des pénalités en cas d'imposition d'office pour absence de déclaration, des sanctions pour fraude fiscale, de l'amende pour le non versement à l'administration fiscale un impôt retenu à la source, de l'amende pour obstruction ou complicité ainsi que les peines accessoires.

Ainsi, fondée sur les privilèges du préalable et de l'exécution d'office, la répression fiscale frappe plus promptement que ne le permet la voie pénale. Aussi peut-on souhaiter que le législateur redéfinisse les relations entre les poursuites pénales et les poursuites administratives. La priorité pourrait être donnée soit au système jugé, d'une manière générale, le mieux adapté aux infractions fiscales intentionnelles, soit à la procédure qui, dans chaque cas d'espèce, est la première à être déclenchée ou menée à son terme. Les recours contre la sanction fiscale corrigent les inconvénients de la procédure administrative, en l'entourant, *a posteriori*, de garanties applicables aux poursuites pénales. Les exigences de la sécurité juridique imposent de clarifier les droits procéduraux que peuvent revendiquer les contribuables[237].

Comme vous le remarquez, ces sanctions fiscales peuvent soumettre le contribuable en cause à un traitement fiscal plus contraignant et se traduire alors par une pénalité distincte de l'imposition. Au demeurant, ces sanctions à assimilation pénale sont appliquées immédiatement par l'administration conformément à la loi et relèvent de ses pouvoirs.

---

[235] TRIMECHE R., *op.cit.*, p.55.

[236] Voir l'article 129 et suivant de la loi relative aux procédures fiscales et non fiscales.

[237] WILLEMART E., « Les amendes fiscales et les droits du contribuable », *in J.T.*, 1999/38, n° 5946, p. 757.

L'exercice de ce pouvoir par l'administration qui aboutit en définitive à aggraver la charge fiscale du contribuable s'analyse juridiquement comme une modalité spéciale de l'assiette qui exprime alors une obligation fiscale[238]. A cet égard, il importe de constater que l'administration, pour reprendre la formule du Professeur L. TROTABAS, est plus libre pour appliquer les sanctions que pour appliquer l'impôt, car celui-ci suppose une compétence liée, tandis que celles-là présentent un caractère discrétionnaire[239].

Dans tous les cas, les objectifs visés par la répression fiscale doivent commander cependant de maintenir ces droits dans des limites respectueuses des prérogatives de l'administration fiscale.

§3. Le caractère cumulatif de la répression fiscale

La note d'imposition constitue un titre exécutoire pour le recouvrement de l'impôt, des intérêts, des amendes et des frais de recouvrement[240]. Il s'agit en d'autres mots d'un premier acte de poursuite pour le recouvrement des amendes fiscales.

En effet, des poursuites pénales sont, dans certains cas, menées parallèlement avec les poursuites fiscales[241]. Par ici, on entend qu'alors les peines qui sont applicables en droit pénal puissent aussi être évoquées ici en plus des amendes fiscales[242]. Il faut préciser que cette possibilité d'entamer les poursuites pénales concerne surtout les cas de fraude fiscale[243].

---

[238] MENGA R.Y., « La sécurité juridique du contribuable face à l'exécution du contrôle fiscal en Droit congolais », *in Sch Int J Linguist Lit,* March 2020, pp. 76-84.

[239] TROTABAS L. & COTTERET JM., *Droit fiscal,* Paris, Précis Dalloz, 3ème, 1977, cite par MENGA R.Y., *in* « La sécurité juridique du contribuable face à l'exécution du contrôle fiscal en Droit congolais », *in Sch Int J Linguist Lit,* March 2020, pp. 76-84.

[240] Article 68 LPFF.

[241] Aux termes de l'article 138 LPFF, l'agent de l'OBR qui constate une des infractions visées aux articles 129 et 134 à 136 de la même loi peut établir un procès-verbal qu'il transmet au commissaire général. Il appartient alors à ce dernier de saisir, le cas échéant, le Procureur de la République pour une poursuite éventuelle relative aux infractions de droit commun.

[242] On s'en souviendra que le code pénal, au niveau des articles 44 et suivants, établit les peines applicables aux personnes physiques et celles applicables aux personnes morales. Pour les premières, parmi les peines principales, figure la servitude pénale.

[243] La lecture des articles 134 jusqu'à 136 LPFF nous montre que le contribuable coupable de fraude fiscal se verra infliger alors et les amendes, et les sanctions additionnelles administratives conformément à l'ordonnance ministérielle qui les fixent, sans oublier même l'application des peines de droit commun.

Néanmoins, cette faculté offerte de cumul de répression pénale et fiscale est à nuancer dans la législation burundaise dès lors que si le commissaire général opte pour les poursuites pénales en transmettant le procès-verbal au procureur de la République, cela emporte renonciation de la répression fiscale. Dans cette hypothèse, l'administration fiscale se constitue en partie civile[244].

Sous les autres cieux, la problématique de sanctions fiscales soulève des polémiques quant au cumul de répression fiscale et administrative. Ainsi, la plupart des Etats ayant un double dispositif - administratif et pénal - pour sanctionner les violations les plus importantes de la législation fiscale, les contribuables faisant l'objet des deux types de poursuites font volontiers valoir leur droit à ne pas être puni deux fois pour les mêmes faits, dans un contexte qui ne leur est pourtant pas favorable, puisqu'il tend au renforcement des moyens de détection de la fraude fiscale et d'alourdissement des sanctions. Lorsque l'administration fiscale entend sanctionner une infraction fiscale, elle utilise généralement des pénalités administratives (amendes et majoration de droits), assorties le plus souvent d'intérêts de retard. Mais pour réprimer les comportements les plus graves, le Code général des impôts lui permet également d'engager des poursuites correctionnelles afin que des sanctions pénales soient prononcées[245].

Par ailleurs, le concours éventuel de poursuites fiscales et de poursuites pénales pose la question éminemment délicate du cumul des sanctions, eu égard au principe selon lequel « nul ne peut être poursuivi ou puni en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné par un jugement définitif conformément à la loi et à la procédure pénale de chaque pays ». Ce droit fondamental, usuellement traduit par l'adage *non bis in idem*, est consacré à l'article 14 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, et admis comme principe général du droit. Ce principe, qui exprime l'idée selon laquelle « le cumul des sanctions ne correspond pas aux valeurs essentielles d'un Etat de droit », exclut-il qu'une même infraction soit punie à la fois par la voie de la répression pénale et par celle de la répression administrative[246]?

[244] Article 139 LPFF.

[245] RICOU B., " Actualité du cumul de sanctions pénales et fiscales. Des divergences aux convergences ", *in Lexbase*, Lexbase Hebdo, HAL, 2019, p.23.

[246] WILLEMART E., « Les amendes fiscales et les droits du contribuable », *in J.T.*, 1999/38, n° 5946, p. 757.

On tentera de répondre à cette interrogation par les propos du Professeur Bernard Bouloc et d'espérer la fin de telles solutions de bricolage qui perturbent la lisibilité du droit : *« Un jour, ou l'autre, il faudra bien trancher : ou la voie administrative paraît la plus adéquate, et cela devrait exclure la voie pénale, ou bien la voie pénale est la mieux adaptée, et il ne serait plus possible de sanctionner administrativement »*[247].

Dans tous les cas, il faut se soucier de l'équilibre des droits fondamentaux du contribuable et du besoin impérieux de recouvrer l'impôt dans son intégralité en sanctionnant les fraudeurs et en dissuadant les contribuables de méconnaître leurs obligations fiscales.

[247] BOULOC B., « Le point de vue du pénaliste », *Revue française de droit constitutionnel*, vol. 49, no. 1, 2002, pp. 43-50.

Conclusion du troisième chapitre

Dans ce chapitre, nous avons vu que la protection juridique nécessite un équilibre de deux parties en cause.

Or, nous avons remarqué que les prérogatives de l'administration entravent la balance. Au niveau de la procédure contentieuse, la composition de la CPA ne reflète pas une impartialité.

Bien également, l'absence de délais impartis au ministre des finances ralentit la procédure.

En définitive, au niveau juridictionnel, nous avons constaté que la procédure suivie devant la cour administrative est difficile aux non-initiés tels les contribuables.

Au final, nous avons constaté que quant aux sanctions, les contribuables risquent de cumuler et les sanctions administratives et les sanctions pénales mais qu'un contribuable de bonne foi devrait être traité différemment.

CONCLUSION GENERALE

Notre étude a porté sur trois chapitres.

Le premier chapitre a porté sur l'architecture juridique du système fiscal burundais, lequel se révèle déclaratif. De plus, il a été question de faire un aperçu sur le mécanisme de fiscalité existant au Burundi. Nous avons relevé deux types de fiscalité, celle étatique et celle communale, au sein desquelles peut se manifester une double imposition. A la fin, nous nous sommes principalement concentrés sur l'architecture institutionnelle, organisationnelle et fonctionnelle de l'OBR.

Quant au second chapitre, il a été question de passer en revue les droits et garanties du contribuable. Nous avons remarqué que ces garanties existent même en dehors de toute procédure de contrôle dans les relations existant entre le fisc et le contribuable, au cours de la procédure de contrôle fiscal ainsi qu'après le contrôle fiscal.

Enfin, le troisième et dernier chapitre s'est focalisé sur la protection du contribuable en cas du contentieux entre l'administration fiscale et les contribuables. Il a montré les lacunes du système fiscal burundais sur la protection du contribuable que ça soit au niveau de la phase administrative ou juridictionnelle.

Au cours de notre recherche, il a été remarqué que dans les rapports entre l'administration fiscale et les contribuables, ces derniers restent toujours dans une position faible. Ils n'ont qu'à suivre et à s'ajuster à la règlementation fiscale établie par l'administration. Cette dernière se réserve des prérogatives importantes et exorbitantes lui permettant d'accomplir ses missions. Les contribuables restent par conséquent légèrement protégés et restent dans l'insécurité totale.

Nous confirmons sans doute notre hypothèse de recherche, le système fiscal burundais ne garantit pas effectivement la protection du contribuable.

BIBLIOGRAPHIE

I. Textes juridiques internationaux

1. Déclaration universelle des droits de l'homme de 1948, disponible sur https://www.un.org/fr/universal-declaration-human-rights/, consulté 19/04/2024.
2. Charte africaine des droits de l'homme et des peuples de 1981. Disponible sur https://au.int/fr/treaties/charte-africaine-des-droits-de-lhomme-et-des-peuples, consulté le 19/04/2024.
3. Convention européenne des droits de l'homme signée en 1950 et entrée en vigueur en 1953. Disponible sur https://www.echr.coe.int/fr/european-convention-on-human-rights, consulté le 19/04/2024.
4. Convention interaméricaine des droits de l'homme de 1969. Disponible sur https://www.cidh.oas.org/basicos/french/d.convention.rat.htm, consulté le 19/04/2024.
5. Loi sur la Gestion des Douanes de la Communauté des Etats d'Afrique de l'Est. Sur https://info.commerce.bi/media/LOI%20SUR%20LA%20GESTION%20DES%20DOUANES%20DE%20LA%20CAUMMUNAUTE%20EST%20AFRICAINE.pdf, consulté le 19/04/2024.
6. Accord entre les gouvernements des Républiques du Kenya, de l'Ouganda, du Burundi, du Rwanda et la République Unie de Tanzanie pour l'élimination de la double imposition et la prévention de l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu du 30 novembre 2010 à Arusha. Sur https://www.obr.bi/images/PDF/N02_du_30_juin_2020_DTA_PROMULGUEE.pdf, consulté le 19/04/2024.

II. Textes juridiques internes

1. Constitution de la République du Burundi de 2018, *BOB,* n°6/2018, P.1179-1236.
2. Loi organique n°1/26 du 26 décembre 2023 portant modification de la loi n°1/08 du 17 mars 2005 portant code de l'organisation et de la compétence judiciaires.
3. Loi n°1/22 du 05 novembre 2021 portant révision de la loi n°1/11 du 14 juillet 2009 portant création, organisation et fonctionnement de l'office burundais des recettes, BOB n°11/2021, pp. 1953-1955.
4. Loi n°1/12 du 23 novembre 2020 relative aux procédures fiscales et non fiscales *in* BOB n°11 QUATER/2020, pp. 2021-2044.

5. Loi n°1/02 du 03 mars 2016 portant réforme de la fiscalité communale au Burundi, *in* BOB n°3/2016, 1er semestre, pp. 357-371.
6. Loi n°1/16 du 28 juin 2023 portant fixation du budget général de la République du Burundi pour l'exercice 2023/2024, disponible sur https://finances.gov.bi/index.php/2023/07/03/la-loi-n1-16-du-28-juin-2023-portant-la-fixation-du-budget-general-de-la-republique-du-burundi-pour-lexercice-2023-2024/, consulté le 19/04/2024 à 16h05min.
7. Loi n°1/14 du 24 décembre 2020 portant modification de la loi n°1/02 du 24 janvier 2013 relative aux impôts sur les revenus, in BOB n°12 ter,2020, pp. 2039-2059.
8. Loi n°1/27 du 29 décembre 2017 portant révision du Code pénal, *in B.O.B.*, n°12ter/2017, pp.2033.
9. Loi n°1/10 du 16 novembre 2020 portant modification de la loi n°1/12 du 29 juillet 2013 portant révision de la loi n°1/02 du 17 février 2009 portant institution de la taxe sur la valeur ajoutée « TVA », *in* BOB n°11 BIS/2020, pp 1883-1896.
10. Loi n°1/23 du 24 septembre 2009 déterminant les avantages fiscaux prévus par la loi n°1/24 du 10 septembre 2008 portant code des investissements du Burundi, BOB n°10/2009, 48eme année, pp. 1961-1962.
11. Loi n°1/ 09 du 30 mai 2011 portant code des sociétés privées et à participation publique, BOB n°5/2011, pp. 1324-1393.
12. Loi n°1/010 du 13 mai 2004 portant Code de procédure civile, *in B.O.B.*, 2004, n°5bis, (Récemment abrogée).
13. Loi n°1/27 du 28 décembre 2023 portant modification du code de procédure civile.
14. Loi n°1/09 du 11 mai 2018 portant modification du Code de procédure pénale, BOB n°5/2018, pp. 819-869.
15. Loi N°1/ 13 du 9 aout 2011 portant révision du code foncier du Burundi, BOB n°8/2011, pp. 2122-2175.
16. Loi n°1/22 du 25 juillet 2014 portant réglementation de l'action récursoire et directe de l'Etat et des communes contre leurs mandataires et leurs préposés, BOB n°6BIS et 7/2014, pp. 866-868.
17. loi n° 1/05 du 20 février 2020 portant fixation des droits d'enregistrement en matière foncière.

18. Décret-loi n°1/009 du 20 juillet 1987 relatif à la procédure suivie devant les juridictions administratives.
19. Décret-loi n°1/024 du 28 avril 1993 portant réforme du Code des personnes et de la famille, *in B.O.B.*, 1993, n°6, p.213.
20. Décret du 30 juillet 1888 portant Code civil livre III, *in B.O.B.*, p. 109.
21. Décret N° 100/255 du 15 novembre 2021 portant Création, Mission, Organisation et Fonctionnement de l'Agence de Développement du Burundi, BOB N°11BIS/2021, pp.2029-2034.
22. Ordonnance n°540/001 du 09/01/2018 portant institution d'une prime à toute personne qui dénonce une fraude fiscale et/ou douanière à l'OBR, disponible sur https://www.obr.bi/images/PDF/Ordonnance_sur_loctroi_de_la_prime_de_denonciation_3.pdf, consulté le 19/04/2024 à 15h57min.
23. Ordonnance ministérielle n°540/1377 du 31/10/2023 portant mise en place d'un système des téléprocédures via le portail « UMUTANGAKORI », disponible sur https://finances.gov.bi/index.php/2023/11/14/ordonnance-ministerielle-n540-1377-du-31-10-2023-portant-mise-en-place-dun-systeme-des-teleprocedures-via-le-portail-umutangakori/, consulte le 19/04/2024 à 16h01min.
24. Ordonnance ministérielle n°540/878 du 7/ 6/2010 portant mesures dérogatoires dans le cadre de la loi n°1/23 du 24 septembre 2009 déterminant les avantages fiscaux prévus par la loi n°/24 du 10 septembre 2008 portant code des investissements du Burundi, BOB n°6/2010, pp. 1688-1689.
25. Ordonnance ministérielle n°540/176 du 13/2/2008 portant révision des tarifs appliqués au titre de la redevance sur la circulation transfrontalière des véhicules automobiles, disponible sur https://www.obr.bi/images/stories/communiques/Ordonance_ministerielle.pdf, consulté le 19/04/2024, à 15h54min.
26. Ordonnance ministérielle n°540/214 du 05/03/2021 portant mesures d'application de la loi n°1/14 du 24 décembre 2020 portant modification de la loi n n°1/02 du 24 janvier 2013 relative aux impôts sur les revenus, *BOB* n°3/2021, pp. 337-340.
27. Ordonnance ministérielle n°540/1809 du 31/12/2020 portant modalités d'application des dispositions de la loi budgétaire relative à la contribution spéciale à charge des institutions financières, *in* BOB n°12ter/2020, pp 2141-2142.

28. Ordonnance ministérielle N° 550/767 du 30 mai 2012 établissant les règles et barèmes relatifs à la fixation des honoraires et frais du curateur, BOB n°5/2012, pp. 685-687.
29. Ordonnance ministérielle N° 550/769 du 30 mai 2012 établissant les règles et barèmes relatifs à la fixation des honoraires et frais des commissaires au sursis, *BOB*, n°5/ 2012, pp. 687-688.
30. Ordonnance ministérielle n°540/364 du 12/04/2021 portant mesures d'application de la loi n°1/12 du 25 novembre 2020 relative aux procédures fiscales et non fiscales, disponible sur https://www.mae.gov.bi/wp-content/uploads/2022/03/ORDONNANCE.pdf, consulté le 19/04/2024 à 15h48min.

III. Arrêts consultés

a) Arrêts de la Cour administrative de Bujumbura

1. *RAC 5756, NZOT. C. / E.B (OBR).*
2. *RAC 5757, NIYO. C. /E. B (OBR).*
3. *RAC 5920, EC. C. /OBR.*
4. *RAC 5934, DIO. C. / OBR.*
5. *RAC 5935, NZIK. C/ OBR.*
6. *RAC 6640, ENTREPRISE X C. /OBR.*
7. *RAC 8021, TANG. C. /OBR.*
8 *RAC 8306, MUKW. C. /OBR.*
9. *RAC 8315, NTAR. C. /OBR.*
10. *RAC 8058, BIZ. C. /OBR.*
11. *RAC 6916, NDUW. C. /OBR.*
12. *RAC 6247, NIT. C. / Etat du Burundi.*
13. *RAC 5739, NDAY. C. /OBR.*
14. *RAEP 636, CLOF. C. /OBR.*
15. *RAEP 172 SOC. C. /OBR.*
16. *RAEP 754 X Company C. /OBR.*
17. *RAEP 749 Y Société C. /OBR.*
18. *RAEP 757, INTER. C/OBR.*
19. *RAC 6840, NTIB. C. /OBR.*
20. *RAEP 667 DET. C. /OBR.*
21. *RAC 6355 ALL. C. /OBR.*

22. *RAC 6643, NTAG. C. /OBR.*

23. R*AC 7804 NTAG. C. /OBR.*

b) Arrêts de la Chambre administrative de la Cour suprême

1. *RAA 1245, OBR C. /NDAY.*

2. *RAA 756, Etat du Burundi C. /OTB.*

3. *RAA 1321- RAAA 756, OBR C. /OTB.*

4. *RAA 1419, OBR C. /NTIB.*

c) Arrêt de la Chambre de cassation de la Cour suprême

1. *RCC 27 440, RAA 756 et RAA 1321, OBR C. / OTB.*

IV. Doctrine

A. Ouvrages

1. AYADI H., *Droit fiscal,* éd. C.E.R.P, Tunis, Série Droit Public, n°6, 1989.

2. BERNARD M., *Conclusions sur Conseil d'Etat Français,* Association syndicale du Canal de Gap, Recueil Lebon, 7 février 1964.

3. - BOUVIER M., *Systèmes : Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 10e édition, L.G.D.J., Lextenso, 2010, 322 p.

- BOUVIER M., *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, 14e édition, LGDJ, 2020.

- *BOUVIER M., et alii, Finances Publiques,* LGDJ, n°117, Paris, 2012, pp 135-147.

4. COLLET M., Droit fiscal, 7ème éd., Paris, P.U.F., 2019.

5. CORNU G., *Vocabulaire juridique : Association Henri Capitant*. PuF, 2022.

6. DELAMARRE M., Droit au respect de la vie privée et contentieux fiscal, Paris, 2018. disponible sur : https://vivaldi-chronos.com/droit-au-respect-de-la-vie-privee-et-contentieux-fiscal/ ; consulté le 31 octobre 2023 à 17h02 min.

7. De BARBARIN M. M., *Le caractère nécessairement prescriptible du pouvoir d'imposition de l'administration fiscale, première application positive du principe de sécurité juridique en droit fiscal*, Mélanges en l'honneur de Christian Louit, éd. Bruylant, coll. Mélanges, 2015.

8. EBERANDE, D. C. K., Immunité *d'exécution, obstacle à l'exécution forcée en droit OHADA contre les entreprises et personnes publiques ?* No. 2, 2014, RJP, 147 p.

9. GALLOUEDEC-GENUYS F., *Le dialogue écrit administration-administrés*, La Documentation Française, Institut Français des Sciences Administratives, 1981, 238 p.

10. KALONJI M. (Trésor-Gauthier), *Précis de Droit Fiscal Congolais,* éditions universitaires européennes, Saarbrücken (Allemagne) 2014.

11. KHANFOR A., *L'adhésıon Au Contrôle Fıscal Du Contrıbuable Marocaın : Etude Crıtıque Des Procédures Fıscales*, European Scientific Journal, February 2016, édition vol.12, No.4, Maroc, 149 p.

12. N'DAH A. I. M., *Le système déclaratif de l'impôt en Côte d'Ivoire : Portée et intérêt pour le contribuable et l'administration*, Editions universitaires européennes, 2021, 112 p.

13. - OAG asbl, Analyse de la loi n 1/11 du 14 juillet 2009 portant création, organisation et fonctionnement de l'Office Burundais des Recettes(OBR), Bujumbura, novembre 2010, 72 p.

- OAG asbl, *Analyse portant sur les Communes et l'Etat face au fisc au Burundi*, Bujumbura, octobre 2019, 35 p.

- OAG asbl, *Analyse du cadre légal régissant les impôts au Burundi*, 200 p ; disponible sur http://www.oag.bi/IMG/pdf/ANALYSE_DU_CADRE_LEGAL_REGISSANT_LES_IMPOTS_AU_BURUNDI-2.pdf, consulté le 23/07/2024 à 21h36min.

14. TROTABAS L. & COTTERET JM., *droit fiscal*, Paris, Précis Dalloz, 3ème, 1977.

B. Articles

1. BILOUNGA S. T., « Les droits du contribuable au Cameroun », *in Gestion & Finances Publiques*, 2018, no 1, p. 109-118.

2. BOULOC B., « Le point de vue du pénaliste », *Revue française de droit constitutionnel*, vol. 49, no. 1, 2002, pp. 43-50.

3. BOURS J.P., « L'exécution forcée en droit fiscal, controverses et actualités », *in Actualités en droit de l'exécution forcée,* Anthemis, 2009, 74 p.

4. BOYER A., « Chapitre 2. Les sources juridiques du droit fiscal », *In* : *Introduction au droit fiscal,* sous la direction de BOYER Alain. Paris, Ellipses, « 100 % Droit », 2020, p. 21-32.

5. CHASTAGNARET M., « La volonté individuelle en droit fiscal », *In Nicod,* M. (Ed., Presses de l'Université Toulouse Capitole, 2009.

6. DE RAEDT S., « La portée du droit au respect de la vie privée et le droit de visite de l'administration fiscale : l'importance de l'arrêt Bernh Larsen nuancée », *in Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 2015, vol. 3, p. 153-186.

7. DUQUESNE A., FONTAINE M., KELLENS G., KOHL A, & PIRARD C, « La procédure de production de documents dans le Code judiciaire et le secret professionnel », *Ann. Fac. Dr. Liège*, 1970.

8. GJIDARA M., *Les causes d'inexécution des décisions du juge administratif et leurs remèdes,* Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 52, 1/2015., str. 69.-109.

9. LAMBERT T., « Le contribuable face à l'administration fiscale », DRAÏ *R. (1985), Psychologie et science administrative, Paris, PUF*, 1985, 102-121.

10. LOUSTALET G., « Le droit fiscal au secours du contribuable », *In : Crise(s) et droit*, Toulouse : Presses de l'Université Toulouse Capitole, 2012, pp 145-160 (généré le 28 octobre 2023). Disponible sur Internet : http://books.openedition.org/putc/2653.

11. MAGNE A. N., « Recours contentieux et protection du contribuable dans la phase juridictionnelle du contentieux fiscal camerounais », *in Revue Espace Géographique marocaine n°43-44*, janvier 2021, p.471-492.

12. MENGA R.Y., « La Sécurité Juridique Du Contribuable Face à L'exécution Du Contrôle Fiscal En Droit Congolais », *in Sch Int J Linguist Lit*, March 2020, pp. 76-84.

13. MORARD, S., « La sécurité juridique en droit public français, une illusion conceptuelle ? », *Revue du notariat*, *110*(2), 2008, pp.409–427.

14. ORBAN L., « Secret professionnel des agents du fisc », *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, Vol.6, 2007.

15. PERIN-DUREAU A., « Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal », *Titre VII*, vol. 5, no. 2, 2020, pp. 52-60.

16. RICOU B., " Actualité du cumul de sanctions pénales et fiscales. Des divergences aux convergences ", *in Lexbase*, Lexbase Hebdo, HAL, 2019.

17. SIVIEUDE O., « Comment lutter efficacement contre la fraude fiscale aujourd'hui ? », *Gestion & Finances Publiques*, vol. 3, no. 3, 2018, pp. 35-42.

18. URY D., « La discrétion fiscale, une obligation déontologique majeure dans le contexte de la mise en place du prélèvement à la source », *in Gestion & Finances Publiques*, vol. 1, no. 1, 2017, pp. 82-89.

19. WILLEMART E., « Les amendes fiscales et les droits du contribuable », *in J.T.*, 1999/38, n° 5946, 757 p.

20. ZIMMERN B., « La procédure de recouvrement de l'impôt en cas de litige, une survivance d'un autre âge », *in Revue de la fondation IFRAP*, Paris, 2009.

C. Syllabus

1. MASABO M., *Syllabus du cours de droit fiscal*, université du Burundi, Faculté de droit, 2eme baccalauréat, Année académique 2018-2019, 152 p.
2. MASABO M., *Syllabus du cours de contentieux fiscal*, université du Burundi, Faculté des sciences politiques et juridiques, Master II en droit judiciaire, Année académique 2022-2023, 72 p.
3. NIYONIZIGIYE P., *cours de Fiscalité approfondie*, Master 1 en Sciences de Gestion, Faculté des Sciences de Gestion et Administration, Université du Burundi, A/A : 2023-2024.

D. Thèses

1. BERGERES M-C, Le *principe des droits de la défense en droit fiscal*, thèse Bordeaux 1975 ;
2. DALBIES B., La *preuve en matière fiscale*, Thèse de doctorat, Aix-Marseille 3, 1992 ;
3. HALOUI K., *Les garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain*, thèse en droit privé, Université de Grenoble, 2011.

4. KARIM S. A., *Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales : étude comparative, Les droits d'origine procédurale du contribuable*, Thèse de doctorat en droit, Paris, 2006, 552 p.

5. OKOU U., La *sécurité juridique en droit fiscal : étude comparée France-Côte d'Ivoire*, Thèse en Droit, Université René Descartes – Paris V, 2014, 760 p.

E. Mémoires

1. AZIZI S., La fraude fiscale, *L'évasion fiscale et la fiscalité équitable*, Mémoire, Université Cadi Ayyad, 2020-2021 ;

2. CHERKAOUI S., *Le contentieux fiscal au Maroc : voies de recours et rôle de l'expert-comptable*, Mémoire, 2006 ;

3**.** KAMOUN F., *La preuve en droit fiscal*, Mémoire en Droit des affaires, Université de Sfax pour le Sud, A/A 2001-2002, 114 p ;

4. KAMOUN F., *and* M. Le Doyen Néji BACCOUCHE, *La preuve en droit fiscal*, Mémoire de DEA en droit des affaires *(Yayınlanmamış mastır tezi),* Université de Sfax-Tunisie, 2002.

5. UWAYO J., *La problématique du principe de la légalité en droit administratif burundais*, Faculté des affaires et sciences professionnelles département de Droit, Hope Africa University, BA in Law, 2008 ; disponible sur https://www.memoireonline.com/09/11/4850/m_Le-problematique-du-principe-de-la-legalite-en-droit-administratif-burundais8.html.

V. Autres documents

1. Actes de la Table ronde du 7 juillet 1995, *Le fonctionnement de la justice au Burundi*, Bruxelles, 48 p.

2. Commission Justice et Paix Belgique francophone asbl, *Etude pour plus de justice fiscal*e, 2016, p.54.

3. Dépliant de la charte des droits et des obligations du contribuable vérifié.

4. *Manuel de procédures de l'Office Burundais de Recettes « OBR »*, janvier 2018.

VI. Sitologie

1. http://www.profiscal.com/ ; consulté le 11/01/2023 à 14h45 min.
2. https://www.fallaitpasfairedudroit.fr/images/files/Droit%20fiscal/T%C3%A9horie%20impot/Les_sources_du_droit_fiscal.pdf ; consulté le 01/11/2023 à 12h39 min.
3. https://www.cairn.info/introduction-au-droit-fiscal--9782340037953-page-21.htm; consulté le 01/11/2023 à 12h39 min.
4. https://www.mataf.net/fr/edu/glossaire/systeme-declaratif, consulté le 13/09/2023, à 10h 04 min.
5. https://cours-de-droit.net/technique-declaration-fiscale-controlee/#:~:text=Il%20permet%20d'asseoir%20l,personnelle%2C%20ainsi%20actuelle%20du%20contribuable. ; consulté le 20/1/2023 à 16h17min.
6. https://cours-de-droit.net › les-caracteristiques-et-criteres- ; consulté le 26/11/2023 à 08h46min.
7. *https://blogs.worldbank.org* › voices › gagner-la-confi.. ; consulté le 23/10/2023 à 09h35min.
8. https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1892-PGP.html/identifiant=BOI-CTX-REP-20-20120912, consulté le 01/11/2023 à 12h39 min.
9. https://burundi-eco.com/comprendre-la-fraude-fiscale-et-les-notions-connexes/ , consulté le 22/02/2023 à 12h27min ;
10. https://www.doc-du-juriste.com/blog/conseils-juridiques/dissertation-droit-fiscal-securite-juridique-contribuables-droit-fiscal-26-02-2019.html ; consulté le 03/11/2023 à 12h08min ;
11. https://www.oecd-ilibrary.org/sites/e9b497ea-fr/index.html?itemId=/content/component/e9b497ea-fr ; consulté le 03/11/2023 à 12h55min ;
12. https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3998-PGP.html/identifiant%3DBOI-CF-PGR-20200304 , consulté le 03/11/2023 à 19h19min ;
13. https://www.senat.fr/leg/ppl00-223.html ; consulte le 03/11/2023 à 20h09min ;
14. https://www.cadplus.fr/post/contr%C3%B4le-fiscal-quelles-garanties-pour-le-contribuable ; consulte le 14/11/2023 à 12h35min ;
15. https://fr.linkedin.com/pulse/lefficacit%C3%A9-des-garanties-du-contribuable-lors-contr%C3%B4le-sory-i-dicko , consulté le 14/11/2023 à 13h51min ;

16. https://www.sultanavocats.fr/reclamation-administrative-contentieuse , consulté le 15/1/2023 à 12h50min.
17. https://cours-de-droit.net/technique-declaration-fiscale-controlee/#:~:text=Il%20permet%20d'asseoir%20l,personnelle%2C%20ainsi%20actuelle%20du%20contribuable , consulté le 13/09/2023 à 13h 25 min.
18. https://www.obr.bi/images/stories/ORGANIGRAMME_OBR_2017.pdf, consulté le 02/07/20024 à 13h55min.
19. https://www.profiscal.com/etudiants/det/det_ch1_06.pdf, consulté le 30/07/2024 à 12h59min.