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

Les garanties du contribuable en matière de contrôle et de recouvrement des impôts en droit Burundais

Kabura, Alexis; Sous la direction de : Charles Nihangaza

2001
UB, Faculté de Droit
https://repository.ub.edu.bi/handle/123456789/1455

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

UNIVERSITE DU BURUNDI

FACULTE DE DROIT

LES GARANTIES DU CONTRIBUABLE EN MATIERE DE CONTROLE ET DE RECOUVREMENT DES IMPOTS EN DROIT BURUNDAIS

Par Alexis KABURA

Directeur : Charles NIHANGAZA
Co-directeur : Stanislas MAKOROKA

Mémoire présenté en vue de l'obtention du grade de Licencié en Droit.

Bujumbura, mai 2001

A vous tous qui nous sont chers,

Ce travail est vôtre.

REMERCIEMENTS

Au seuil de ce travail, nous tenons à exprimer nos sincères remerciements à tous les professeurs qui ont contribué à notre épanouissement moral et intellectuel. Nous pensons plus particulièrement aux professeurs de la faculté de Droit de l'Université du Burundi pour la formation juridique dont ils nous ont doté.

Une mention particulière s'adresse à Monsieur Charles NIHANGAZA, Ministre des Finances qui, malgré ses nombreuses et lourdes tâches, a bien voulu diriger ce travail. Nos sentiments de gratitude s'adressent également à Monsieur Stanislas MAKOROKA, Professeur à la faculté de Droit et co-directeur de ce mémoire. La pertinence de ses conseils nous a été d'un très grand intérêt.

Nous nous en voudrions de terminer sans songer à notre regretté père, à notre tendre mère, à nos frères et sœurs ainsi qu'à nos cousins qui, de manière diverse, nous ont aidé tout au long de nos études et dans l'élaboration de ce mémoire.

Que les uns et les autres trouvent ici la fierté de leur soutien et l'expression de notre sincère gratitude.

LISTE DES PRINCIPALES ABREVIATIONS.

B.R.B. : Banque de la République du Burundi.

C.C.F. : Compte Courant Fiscal.

C.C.L. III : Code Civil Livre III.

C.E. : Conseil d'Etat.

C.G.I.&T. : Code Général des Impôts et Taxes.

C.I.C. : Compagnie Immobilière de Construction.

COTEBU : Complexe Textile de Bujumbura.

I.P.R. : Impôt Professionnel sur les Rémunérations.

L.G.D.J. : Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence.

P.U.F. : Presses Universitaires de France.

S.A.D. : Service d'Assiette et de Documentation.

S.F.D.F. : Société Française de Droit Fiscal.

SOCABU : Société d'Assurances du Burundi.

SODECO : Société de Déparchage et de Conditionnement du Café.

SOSUMO : Société Sucrière du Moso.

T.T. : Taxe sur les transactions.

U.B. : Université du Burundi.

INTRODUCTION GENERALE.

Personne ne peut contester que l'action de l'administration se distingue de celle des particuliers par un accroissement de pouvoirs. Comme le remarquait LAFERRIERE, l'administration en tant que portion du pouvoir exécutif est dépositaire d'une part d'autorité, de puissance qui est un attribut de ce pouvoir et, à ce titre, elle se trouve vis-à-vis des particuliers en position d'inégalité, jouissant des prérogatives qui excèdent les facultés des citoyens[1].

Cette situation se traduit nécessairement par un ensemble de procédés spéciaux au droit fiscal, un ensemble de compétences dérogatoires au droit commun destinés à assurer, en toutes circonstances, la prééminence de l'intérêt général et centrés autour de la notion de puissance publique. Cela se manifeste, notamment, par les pouvoirs d'émettre des titres exécutoires et des titres de perception, de substituer aux bases déclarées de nouvelles bases d'imposition et de prononcer des sanctions à l'encontre des contribuables défaillants.

Bien mettre en évidence la portée des pouvoirs de l'administration fiscale ne signifie pas qu'ils sont sans limite et toute la construction du principe de légalité et des règles de responsabilité consiste justement à déterminer ces limites. L'idéal d'une société entièrement gouvernée par la loi et une vision très protectrice des droits des citoyens ont conduit le législateur burundais à entourer l'activité du fisc d'un réseau serré de garanties. En effet, notre pays qui se veut fondé sur le Droit, c'est-à-dire non seulement sur la loi, mais aussi sur les principes non écrits de la légalité, a mis au point des exigences de forme et de procédure qui s'imposent aux autorités de l'administration fiscale dans la prise de leur décision. Pour chacune des décisions qu'elle est amenée à prendre dans ses rapports avec les contribuables, l'administration fiscale est tenue de se

[1] Cité par FLAMME (M.A.), Droit Administratif, T1, Bruylant, Bruxelles, 1989, p.7.

conformer à des règles qui tendent à donner au processus un caractère entièrement contradictoire et surtout – et c'est là le trait le plus original du système – l'ensemble des activités du fisc est soumis au contrôle du juge administratif.

Pourquoi le choix du sujet : « Les garanties du contribuable en matière de contrôle et de recouvrement des impôts en droit burundais » ?
De toutes les institutions, l'impôt présente cette originalité d'avoir toujours été et de demeurer la plus abhorrée[2]. C'est une constatation de la vie courante que le citoyen burundais n'a qu'une notion confuse de la finalité de l'impôt. Souvent, le contribuable considère l'administration fiscale comme un adversaire qui n'est là que pour amputer une partie de son revenu. Les rapports entre le fisc et le contribuable ne s'établissent plus sur le plan de la responsabilité sentie par ce dernier et l'impôt n'est plus concevable sans le soutien de la contrainte légalement organisée.

C'est précisément pour cette raison que la protection du contribuable a exercé tant d'influence sur le choix de notre travail de fin d'études. Il nous a semblé que l'étude des garanties du contribuable pouvait améliorer les relations entre l'administration fiscale et le contribuable tout en apportant une contribution à la gestion correcte des affaires publiques.

L'étude des garanties a une importance capitale en droit. En effet, les droits reconnus aux citoyens mais non garantis tiennent plus de la philosophie que du droit. Ainsi, les garanties du contribuable ne doivent pas être purement théoriques et relever de procédures difficiles à mettre en œuvre. Un système de garanties valables suppose impérativement la mise à la disposition des contribuables de moyens caractérisés par deux qualités essentielles : la rapidité

[2] ARDANT (G.), Théorie sociologique de l'impôt, SEVPEN, Paris, V1, 1982, p.6.

et l'efficacité. Ceci est valable tant pour le contrôle que pour le recouvrement de l'impôt.

Notre travail sera subdivisé en quatre chapitres :

Dans le premier chapitre consacré aux généralités, nous nous intéresserons, après un bref aperçu de l'évolution historique des conceptions du devoir fiscal, aux pouvoirs de l'administration fiscale pour exercer le contrôle et le recouvrement des impôts. Le deuxième et le troisième chapitres traiteront des garanties du contribuable successivement en matière de contrôle et de recouvrement des impôts et, enfin, au le quatrième chapitre, nous parlerons des limites des garanties du contribuable. Il s'agit, en fait, des entraves à la mise en œuvre des garanties du contribuable. Nous terminerons le travail par une conclusion générale.

CHAPITRE I : GENERALITES.

Section 1 : BREF APERCU DE L'EVOLUTION HISTORIQUE DES CONCEPTIONS DU DEVOIR FISCAL.

L'histoire de l'impôt est intimement liée à l'histoire générale, à l'histoire économique, certes, mais aussi, et plus qu'on ne le croirait, à l'histoire politique. Il est peu d'institutions qui aient plus profondément marqué la vie des hommes, leurs relations et leurs progrès[3]. Dans l'Antiquité greco-romaine, l'impôt était l'une des formes de l'assujettissement des personnes et des choses à la souveraineté. Cette conception n'a pas beaucoup évolué au cours des siècles qui ont suivi. L'enseignement des Pères de l'Eglise ne fut qu'une paraphrase du précepte évangélique : « Rendez à César ce qui est à César »[4]. Il a fallu attendre les réformes du siècle des lumières qui consacrèrent l'émergence des garanties du contribuable.

§1. L'Antiquité greco-romaine.

Les Grecs étaient persuadés que leur liberté consistait à prendre part au gouvernement de la cité et non à s'opposer à l'action de la volonté collective. Ils ne doutaient pas que, dans l'ordre de la nature, l'Etat vient avant la famille et avant chaque individu.

Les Romains n'avaient aucune idée d'un droit subjectif opposable à l'Etat. Ils voyaient dans l'imposition personnelle une « nota captivitatis » et dans l'impôt foncier un tribut dont sont grevés les possesseurs asservis de terres conquises[5]. Quand les impôts réguliers furent introduits à Rome sous l'Empire,

---

[3] ARDANT (G.), Histoire de l'impôt, L1, Fayard, 1971, p.9.
[4] Evangile selon Saint Luc, 20 :25
[5] SCAILTEUR (M.C.), Déontologie de la fiscalité, Bruxelles, Janvier 1971, p.3.

les citoyens les jugèrent odieux. Les collecteurs d'impôts étaient profondément haïs et leur profession mentionnée dans une liste de métiers méprisés, à côté des usuriers, des bergers et des prostitués[6].

§2. La Scolastique

Au 13ème siècle commence l'âge de la discussion. Selon la doctrine des Scolastiques, la morale fait de la dette fiscale une dette de justice, mais elle ne livre pas les sujets à l'arbitraire du prince ; elle les autorise à s'assurer de la validité en conscience des exigences de l'autorité. Saint Thomas d'AQUIN établit le premier la véritable nature de l'impôt en le définissant comme une prérogative de la souveraineté et un moyen de réaliser le bien de la communauté. Si les lois qui établissent les impôts ne sont pas ordonnées, si elles excèdent le pouvoir de celui qui les porte et si les charges ne sont pas réparties proportionnellement entre les sujets, il y a extorsion et le sujet n'est pas tenu de se conformer à cette loi d'impôt[7].

§3. L'absolutisme

Les efforts des Scolastiques ont été annihilés par certains philosophes du 15ème et du 16ème siècles partisans de l'absolutisme. Au nom de principes métaphysiques, KANT nie toute réciprocité de droits et de devoirs entre le souverain et ses sujets. L'Etat est seul juge de ce qu'il faut faire ou ne pas faire. Les sujets n'ont pas de droits, ils ont transféré les leurs à l'Etat par le pacte social. Cette position extrême de KANT a été enrichie par d'autres philosophes et penseurs politiques tels HOBBES et BOSSUET.

---

[6] JEREMIAS (J.), cité dans Ondes du Lac, Diocèse de Bujumbura, Août 1999, n° 055, Nouvelle édition, p.17.
[7] Voir SCAILTEUR (M.C.), Op.cit., p.6.

§4. L'individualisme

L'individualisme est une théorie qui fait prévaloir les droits de l'individu sur ceux de la société[8]. Ce courant individualiste du siècle des lumières apporte d'importantes réformes fiscales qui aboutiront à la reconnaissance des droits des contribuables.

De ce courant individualiste, MONTESQUIEU et John LOCKE ont sans doute été les représentants les plus illustres. Selon John LOCKE, la mission de la société publique consiste à garantir les droits individuels et, entre autres, le droit de propriété. L'impôt a un caractère bilatéral et commutatif, il n'est légitime qu'à condition d'être consenti par les individus et d'avoir pour contrepartie la protection de leur vie, de leur liberté et de leurs biens.

La doctrine de MONTESQUIEU en matière fiscale peut être résumée en quatre points à savoir : réduire les prélèvements sur les sujets aux nécessités de l'Etat, respecter les besoins de chacun, éviter les recherches perpétuelles contraires à la liberté des citoyens et, enfin, modérer les pénalités fiscales. Avoir recours à des peines extravagantes, c'est la chose du monde la plus contraire à l'esprit du gouvernement modéré[9].

[8] WALINE (M.), L'individualisme et le droit, 2ème éd., Montchrestien, 1949, p.9.
[9] Voir SCAILTEUR (M.C.), Op.cit., p.9.

Section 2 : LES POUVOIRS DE CONTROLE DE L'ADMINISTRATION FISCALE.

En principe, tous les impôts sont établis d'après les déclarations faites préalablement par les contribuables eux-mêmes ou des tiers. Le système déclaratif suppose, pour son efficacité, une collaboration loyale et étroite entre les contribuables et l'administration fiscale.

Cependant, cette collaboration volontaire fait souvent défaut. Les contribuables manifestent une tendance à réduire ou éluder l'impôt par de fausses déclarations, dissimulation de la situation réelle ou comptabilité camouflée. En outre, l'administration fiscale, consciente de l'ampleur de la fraude et de l'évasion fiscales qui se sont développées, y répond par le contrôle des déclarations.

Le contrôle fiscal peut être défini comme étant : « l'ensemble des compétences et attributions de l'administration fiscale pour vérifier soit l'exactitude et la sincérité de la déclaration, soit le caractère régulier d'une situation fiscale en l'absence de la déclaration »[10].
Que ce soit en matière d'impôts directs, de taxe sur le chiffre d'affaires, d'impôts indirects ou de droits d'enregistrement, l'administration est en droit de contrôler toutes les déclarations, actes et documents que doivent souscrire les contribuables pour l'établissement des impôts dont ils sont redevables.

Le contrôle fiscal est une attribution essentielle de l'administration fiscale. Il a pour objet de réparer les omissions, insuffisances ou erreurs d'imposition.

[10] GOUR (C.), MOLINIER (J.) et TOURNIER (G.), Procédure fiscale, 1ère éd., P.U.F., Paris, 1982, p.42.

Dans la pratique, il se traduit par la mise en œuvre du pouvoir de redressement c'est-à-dire la modification des bases d'imposition.

Pour atteindre cet objectif, l'administration fiscale dispose de prérogatives particulières qui sont la manifestation de ce que l'on a parfois appelé : « le pouvoir fiscal »[11]. Trois procédures, notamment, sont à la disposition de l'administration fiscale. Elle peut demander des éclaircissements et des justifications. Elle jouit en outre d'un droit de communication qui lui permet de prendre connaissance de certains documents auprès des entreprises ou des tiers. L'administration fiscale peut opérer, enfin, une vérification de comptabilité.

§2. Les demandes d'éclaircissements et de justifications.

Aux termes de l'article 106 de la loi du 21 septembre 1963 portant impôt sur les revenus[12], tout redevable peut être invité à fournir des explications verbales ou écrites. La loi ne précise pas l'objet de ces explications. Mais elles peuvent concerner tous les points de la déclaration. En effet, l'administration fiscale demandera au contribuable des explications sur les discordances qu'elle a pu relever entre divers points de sa déclaration ou entre les énonciations d'une déclaration et celles d'une déclaration antérieure ou entre la teneur d'une déclaration et les renseignements recueillis auprès des tiers.

Les demandes d'éclaircissements sont des demandes de précisions ; elles aboutissent à un dialogue entre l'administration fiscale et le contribuable. Les demandes de justifications exigent la preuve des faits allégués par le contribuable[13]. Elles sont donc plus contraignantes que les demandes d'éclaircissements.

---

[11] PLAGNET (B.), Droit public (droit financier, droit fiscal), T2, 4ème éd., Sirey, Paris, 1997, p.247.
[12] BELLON (R.) et DELFOSSE (P.), Codes et Lois du Burundi, 1ère éd., Fernand Larcier, Bruxelles, 1970, p.776.
[13] GORE (F.) et JADAUD (B.), Droit fiscal des affaires, Dalloz, Paris, 1980, p.16.

Les demandes d'éclaircissements et de justifications doivent indiquer explicitement les points sur lesquels elles portent. Le contribuable dispose d'un délai de 20 jours pour répondre à ces demandes (article 8 de la loi précitée). Lorsque le contribuable s'est abstenu de répondre à une demande d'éclaircissements ou si il a fourni une réponse évasive, incomplète ou imprécise, il peut faire l'objet d'une imposition d'office.

§3. Le droit de communication

Le droit de communication est le droit reconnu aux agents de l'administration fiscale d'avoir communication de tous les documents qui permettent le contrôle de l'assiette de tous les impôts[14]. Il ne s'exerce pas seulement auprès du contribuable mais également auprès des tiers qui sont en rapport avec lui : banques, assurances, sécurité sociale, etc.

Résultant des dispositions de l'article 117 alinéa 1 du C.G.I.&T., le droit de communication a un domaine extrêmement étendu et constitue le fondement essentiel de l'action de l'administration fiscale. Il permet à l'administration d'obtenir des renseignements de la part des tiers. Ainsi, l'administration fiscale pourra effectuer des recoupements avec les déclarations souscrites par les contribuables. Il faut relever qu'aucune disposition législative ou réglementaire ne détermine la période sur laquelle le droit de communication peut être exercé. Généralement, la période sur laquelle il porte coïncide avec celle sur laquelle s'exerce le droit de reprise de l'administration.

[14] GORE (F.) et JADAUD (B.), Op.cit., p.16.

§4. Le droit de vérification.

Le droit de vérification permet au fisc de s'assurer de la sincérité d'une déclaration en la confrontant avec certaines données de fait recueillies par suite de recherches tant internes qu'externes à l'entreprise contrôlée[15]. Il comporte trois aspects : la vérification sur pièce, la vérification sur place et l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.

1. La vérification sur pièce

C'est le procédé le plus simple : l'agent de l'administration fiscale effectue le contrôle, depuis son bureau, à partir des documents et renseignements figurant dans le dossier du contribuable. Cette forme de contrôle est évidemment réservée aux cas qui ne soulèvent pas de difficultés particulières.

2. La vérification sur place

La vérification sur place s'impose ; elle permet d'obtenir des renseignements et de constater les faits de caractère purement matériel que le seul examen de comptabilité ne permettrait pas de déceler. Il s'agit notamment des matières premières, des stocks de produits finis, des produits fabriqués, des déchets ou rebuts[16].

---

[15] NKWIRIKIYE (M.), La fraude à l'impôt direct au Burundi, Mémoire, U.B., Faculté de Droit, 1979, p.28.
[16] Séminaire sur l'internalisation des impôts tenu à l'Hôtel Source du Nil du 28 au 29 décembre 1999, thème : « Les étapes de la procédure de vérification contradictoire ».

3. L'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.

L'article 109 de la loi du 21 septembre 1963[17] stipule que sauf preuve contraire, l'évaluation de la base imposable peut être faite, pour les sociétés comme pour les personnes physiques, d'après les signes ou indices d'où résulte une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés.

A l'occasion de cet examen, l'administration peut contrôler la cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal. En pratique, le vérificateur établit une « balance de trésorerie » c'est-à-dire qu'il confronte les encaissements dont a bénéficiés le contribuable notamment les salaires, bénéfices, produits divers, etc. et les décaissements qu'il a effectués, par exemple les dépenses du ménage, acquisition d'éléments du patrimoine, etc. Lorsque les décaissements apparaissent supérieurs aux encaissements, le vérificateur adressera une demande de justification au contribuable en réunissant les éléments permettant d'établir que le contribuable a des revenus plus importants que ceux qu'il a déclarés[18].

[17] BELLON (R.) et DELFOSSE (P.), Op.cit., p.776.
[18] PLAGNET (B.), Op.cit., p.253.

Section 3 : LES POUVOIRS DE L'ADMINISTRATION FISCALE EN VUE DU RECOUVREMENT DE LA CREANCE DU TRESOR.

Le recouvrement est l'ensemble des actes et formalités qui aboutissent au paiement volontaire ou forcé de l'impôt[19]. Le recouvrement de l'impôt constitue une tâche difficile. En effet, payer l'impôt n'a jamais suscité un enthousiasme débordant même de la part des hauts dirigeants des Nations. Le receveur des impôts doit donc faire preuve de fermeté pour décourager les redevables qui retardent délibérément le paiement de l'impôt. Il doit également faire échec aux manœuvres de certains débiteurs de mauvaise foi qui, notamment, durant le cours ou à la suite d'une opération de contrôle fiscal, organisent leur insolvabilité.

Ceci étant, le paiement volontaire est la règle du recouvrement de l'impôt[20]. Mais lorsque le contribuable n'acquitte pas dans les délais légaux les impôts ou taxes dont il est redevable, l'administration fiscale peut engager des poursuites à son encontre. L'efficacité du recouvrement est garantie par les sûretés dont le Trésor dispose sur les biens du contribuable et par la faculté de mettre en œuvre le recouvrement forcé par la saisie des biens du contribuable.

En matière fiscale, l'administration dispose donc d'un pouvoir d'exécution d'office lui permettant de saisir les biens du contribuable poursuivi sans l'autorisation du juge. Elle dispose, en outre, d'importantes sûretés pour parvenir à un recouvrement rapide et efficace.

---

[19]. FEYE (M.) et CARDYN (C.), Procédure fiscale contentieuse, Bruylant, Bruxelles, 1958, p.233.
[20] TROTABAS (L.), Finances publiques, 4ème éd., Dalloz, Paris, 1970, p.323

§1. Le pouvoir d'exécution d'office.

1. Notion

Si une obligation a été contractée par un individu ou qu'une condamnation a été prononcée contre elle, elle peut être exécutée volontairement sinon la loi prévoit des procédures destinées à assurer l'exécution de l'acte juridique ou du jugement : ce sont des voies d'exécution forcée.

Les particuliers ne peuvent procéder à des mesures d'exécution contre leurs débiteurs que s'ils sont munis d'un titre exécutoire, en principe un jugement. Le législateur a, cependant, été amené à autoriser l'Etat à user de pouvoirs spéciaux qui permettent aux agents publics de procéder, sous certaines conditions de délai et de forme, à des mesures d'exécution sans avoir besoin de demander aux tribunaux un titre exécutoire. Cette façon de procéder, exorbitante au droit commun, se justifie par la nécessité de permettre le recouvrement de la créance fiscale avec célérité, par l'opportunité d'engager le moins de frais possible et par la présomption de véracité qui s'attache aux réclamations de l'administration fiscale.

2. Les modalités de la mise en œuvre du pouvoir d'exécution d'office.

Le paiement de l'impôt à la date d'exigibilité prévue aux articles 123 et 124 du C.G.I.&T. est une obligation essentielle mise à la charge du contribuable. L'avertissement - extrait du rôle est une mise en demeure constituant une mesure préalable aux poursuites indispensable à l'exécution forcée[21].

---

[21] SEKUVUMBA (C.), Du recouvrement des impôts réels et ses difficultés, Mémoire, U.B., Faculté de Droit, 1982, p.13.

Selon l'article 127 alinéa 1er du C.G.I.&T., les poursuites en recouvrement des impositions s'exercent en vertu des contraintes décernées par le receveur des impôts. La contrainte est une requête par laquelle le receveur des impôts ordonne à l'huissier d'avoir à lui prêter son ministère, en vue de poursuivre par toutes voies de droit tel débiteur récalcitrant[22]. Dans la pratique, c'est la saisie des biens du redevable qui est essentiellement utilisée. Elle se fonde sur la règle que le patrimoine du débiteur est le gage général de ses créanciers.

a) La saisie – arrêt.

La procédure fréquemment utilisée est celle des « avis à tiers détenteur » qui produit les mêmes effets qu'une saisie – arrêt validée. L'avis à tiers détenteur est une forme simplifiée de la saisie – arrêt[23]. Aucune forme spéciale n'est prévue pour la demande. Un simple avis invitant le tiers détenteur à verser la somme et lui rappelant son obligation légale d'obtempérer à la demande du receveur est donc suffisant.

L'avis à tiers détenteur peut être pratiqué à l'égard de tous ceux qui détiennent des fonds pour le compte du contribuable ou qui sont débiteurs de deniers envers lui à quelque titre que ce soit. Dans la pratique, cette mesure de recouvrement est essentiellement utilisée en ce qui concerne les sommes dues par les clients du contribuable, le solde du compte bancaire (saisie des comptes bancaires) ou postal dont celui-ci est titulaire, le montant des loyers, le montant du prix de vente de fonds de commerce lui appartenant, etc.

---

[22] DELLISSE (E.), Le recouvrement des impôts directs, E.S.S.F., Octobre 1967, p.67.
[23] MUTABAZI (C.), La réglementation de la taxe sur les transactions en droit fiscal burundais, Mémoire, U.B., Faculté de Droit, 1980, p.42.

b) La saisie conservatoire.

C'est celle qui a pour objet de mettre les biens saisis sous la main de la justice pour empêcher le débiteur ou le tiers saisi d'en disposer ou de les détruire au préjudice du droit des créanciers saisissants.

En matière fiscale, le receveur des impôts peut déroger à cette procédure dans les cas où les droits du Trésor sont en péril et faire saisir conservatoirement, avec l'autorisation du directeur des impôts, les objets mobiliers du redevable. Cette saisie conservatoire est convertie en saisie - exécution par décision du même directeur des impôts. Cette décision doit intervenir dans un délai de deux mois prenant cours à partir de la date de la saisie conservatoire (article 133 alinéa 2 du C.G.I.&T.).

c) La saisie – exécution.

C'est l'acte par lequel l'administration fiscale procède, après envoi d'un commandement au contribuable – débiteur, à la vente des biens mobiliers ou immobiliers. Le commandement est un exploit d'huissier par lequel le créancier fait savoir à son débiteur qu'il a à s'exécuter dans les 24 heures sous menace d'y être contraint par la saisie de ses biens[24].

Ce sont les huissiers qui, à la requête du receveur des impôts, procèdent à la saisie et à la vente des biens mobiliers tandis que les ventes immobilières sont faites par le notaire[25]. Le produit de la vente est versé entre les mains du receveur des impôts à concurrence de la somme due au Trésor Public.

[24] DELLISSE (E.), Op.cit., p.67.
[25] Voir article 126 de la loi du 21 septembre 1963 (Codes et Lois du Burundi, p.777.)

§2. Les sûretés du Trésor.

Pour le recouvrement des impôts, des accroissements d'impôts, des majorations et des amendes, le Trésor a privilège général sur les revenus et les biens meubles de toute nature du redevable et un droit d'hypothèque légale sur tous les immeubles du redevable (article 136 du C.G.I.&T.).

1. Le privilège général sur les biens meubles.

Le privilège est un droit de priorité, un tour de faveur dans la répartition du produit de la réalisation des biens meubles et immeubles du débiteur[26]. Le privilège du Trésor est un privilège général portant sur l'ensemble des meubles et effets mobiliers du débiteur de l'impôt en quelque lieu qu'ils se trouvent, sur ceux de sa femme non séparée de biens et sur ceux de leurs enfants dont ils ont la jouissance légale, comme le laisse entendre le deuxième alinéa de l'article 136, §1 du C.G.I.&T.

Quant au rang du privilège du Trésor, la seule référence reste l'ordonnance du 22 janvier 1896 qui place le privilège du Trésor avant tous les autres. Cependant, le Code du Travail burundais a introduit un superprivilège des travailleurs sur les salaires qui vient avant tous les autres y compris le privilège du Trésor.

2. L'hypothèque légale sur les immeubles du redevable.

Elle est établie de plein droit sans que le Trésor ait besoin de recourir à d'autres formalités quelconques. Si le couple a adopté le régime de la communauté des biens, il est normal que le Trésor frappe la totalité des

[26] PLANIOL (M.) et RIPERT (G.), Droit civil français, les sûretés réelles, T3, L.G.D.J., Paris, 1953, p.6.

immeubles du ménage. En effet, on ne saurait distinguer la possession du mari de celle de la femme exerçant la communauté des biens et selon l'adage : « ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debimus »[27].

En définitive, l'efficacité de notre système fiscal dépend avant toute chose de la capacité de l'administration fiscale à contrôler les bases déclarées et à recouvrer les impositions dans les plus brefs délais possibles. Pour mener à bien l'ensemble de ces tâches, le législateur burundais a confié à l'administration fiscale d'importantes prérogatives. Mais, par la force des choses, l'administration conditionne la façon d'appliquer la loi. Dans ses circulaires, elle a la préoccupation majeure et tout à fait légitime de donner des directives à ses fonctionnaires en défendant les intérêts du Trésor. Cette tendance de l'administration à élargir les droits dont elle dispose est particulièrement lourde de conséquences. Le contrôle et le recouvrement de l'impôt suscitent toujours une crainte même chez les contribuables avertis.

[27] SEKUVUMBA (C.), Op.cit., p.30.

CHAPITRE II : **LES GARANTIES DU CONTRIBUABLE EN MATIERE DE CONTROLE FISCAL.**

L'administration fiscale dispose de plusieurs moyens pour exercer son contrôle. Ces moyens permettent à l'administration fiscale de recueillir des éléments d'information et d'opérer les constatations matérielles qui lui permettront de déceler les irrégularités et éventuellement d'en apporter la preuve.

Si l'administration fiscale burundaise dispose d'importantes prérogatives pour faire aboutir le contrôle, il est indispensable que soit constamment assurée l'adéquation la plus parfaite possible entre le but poursuivi par l'administration fiscale de veiller à l'application correcte de la loi par le contribuable et les différents moyens, juridiques mais aussi matériels, mis à sa disposition. Le contrôle fiscal ne saurait être poursuivi sans un strict respect des garanties légitimes du droit de défense et des recours accordés aux contribuables. Prérogatives et garanties forment donc la trame du contrôle fiscal et il serait tout à fait arbitraire de dissocier leur analyse.

Ce chapitre sera subdivisé en trois sections. Nous parlerons dans la première section des garanties qui sont liées à l'exercice du pouvoir de contrôle. Ici, le contrôle s'identifie à la vérification. Dans la deuxième section, il s'agira des garanties liées à l'exercice du pouvoir de redressement et, enfin, la dernière section sera consacrée aux voies de recours dont dispose le contribuable.

Section 1 : LES GARANTIES LIEES A L'EXERCICE DU POUVOIR DE CONTROLE.

L'administration fiscale possède d'importantes prérogatives pour exercer son droit de contrôle. Elle peut user de son droit de communication qui lui permet de prendre connaissance de certains documents auprès de tierces personnes en relation avec le contribuable. En contrepartie, la loi oblige aux agents du fisc de garder le secret le plus absolu au sujet des faits dont ils peuvent avoir connaissance dans l'exécution de la loi.

La procédure de vérification est, quant à elle, entourée de nombreuses garanties. Les principales de ces garanties sont :

- l'envoi d'un avis de vérification avant l'intervention sur place ;
- le droit de se faire assister par un conseil de son choix ;
- l'observation du délai d'exercice du droit de reprise ;
- l'interprétation restrictive des textes fiscaux.

§1. Le secret professionnel.

La loi donne à l'agent du fisc de grands pouvoirs d'investigation. Pratiquement, toutes les portes lui sont ouvertes pour avoir communication de tous les renseignements permettant une meilleure appréhension de la situation des contribuables. En contrepartie, elle lui impose l'obligation du secret professionnel qui garantit aux contribuables la discrétion et la sécurité de leur vie professionnelle ou de celle de leur entreprise et même de leur vie privée.

Le secret professionnel découlant des dispositions de l'article 150 du C.G.I.&T. est une forme précise de l'obligation de discrétion professionnelle.

Les fonctionnaires et employés publics sont tenus de garder, en dehors de l'exercice de leurs fonctions, le secret le plus absolu au sujet des faits et renseignements dont ils ont eu connaissance dans l'exercice de leurs fonctions. Autrement dit, l'agent du fisc doit éviter de révéler à toute personne autre que le contribuable lui-même tout renseignement qui concerne une situation individuelle. Ainsi, par exemple, il n'est pas autorisé de révéler à une tierce personne le montant des loyers que rapporte telle propriété appartenant à telle autre redevable, ni l'importance des impôts dus par ce dernier. Le vérificateur se gardera d'aller raconter l'importance de la fraude fiscale réalisée par telle maison de commerce dont il vient d'effectuer le contrôle fiscal.

L'obligation au secret professionnel n'est pas imposée au fisc seulement mais aussi à plusieurs autres services. La question qui se pose est celle de savoir si ces derniers peuvent opposer le secret professionnel au fisc. La théorie du secret professionnel opposé au fisc est à l'origine d'une controverse. Une certaine doctrine protège, en effet, le secret professionnel dit « absolu », celui des médecins, des avocats ou des prêtres[28].

A ce sujet, l'article 117 alinéa 2 du C.G.I.&T. est explicite : « En aucun cas, les administrations de l'Etat, (....) ne peuvent opposer le secret professionnel aux agents du département des impôts qui leur demandent communication des documents de service qu'ils détiennent ». L'obligation au secret professionnel n'est pas faite pour paralyser l'administration fiscale, mais seulement pour protéger les contribuables de toute indiscrétion publique. D'ailleurs, si le secret professionnel est opposé au fisc, ce dernier peut demander à la justice la saisie des documents contenant les informations demandées.

[28] Voir GOUR (C.), MOLINIER (J.) et TOURNIE (G.), Op.cit., p.53 et s.

§2. L'avis de vérification.

L'envoi d'un avis de vérification n'est expressément prévu par aucun texte légal. Mais les usages administratifs obligent le vérificateur des impôts d'envoyer un avis par lequel il fait connaître au contribuable la volonté d'examiner sa comptabilité. L'avis de vérification est une garantie importante car elle donne au contribuable le temps de préparer sa défense sur les omissions, les insuffisances et irrégularités éventuelles.

L'avis de vérification est envoyée sept jours avant l'intervention sur place. Le vérificateur doit indiquer le type d'impôt à vérifier, demander la présence d'un ou plusieurs conseils et indiquer au contribuable ce qui peut lui arriver en cas de manque de collaboration. Il doit également préciser les années soumises au contrôle ainsi que le jour et l'heure de l'intervention sur place.

Dans la pratique, cependant, cette garantie s'avère quelque fois illusoire. En effet, l'administration fiscale fait souvent recours à la vérification inopinée pour des faits risquant d'être dissimulés. En cas de vérification inopinée, l'avis de vérification est remis en mains propres par le vérificateur au contribuable. Ce dernier n'a pas alors le temps de préparer sa défense[29].

§3. Le droit à l'assistance.

En raison des complications des lois fiscales, beaucoup d'industriels, de commerçants et de travailleurs indépendants sont amenés à recourir à un conseiller fiscal. Leur but principal est de se libérer d'un travail trop compliqué, d'économiser du temps, de garantir leurs intérêts, de faciliter les discussions

[29] NIKOBAMEZE (J.), La problématique du contrôle de la déclaration à l'impôt, Mémoire, U.B., Faculté de Droit, 1994, p.27.

avec l'administration fiscale et d'éviter des incidents par suite d'erreurs ou omissions de formalités[30]. Pour l'administration, l'intervention d'un conseiller fiscal peut constituer un gain de temps et rendre plus aisée la mise au point éventuelle des dossiers, tout en amenant plus de compréhension et de confiance chez les contribuables[31].

Tout contribuable a le droit de se faire assister par un conseil de son choix. Il s'agit de toute personne que ce soit un conjoint, un expert comptable, un conseiller juridique, un avocat, un comptable que le contribuable estime suffisamment qualifié pour assurer une assistance et qui peut le remplacer au moment de défendre son dossier fiscal.

Toutefois, il est à signaler que cette assistance n'est pas obligatoire. Certains contribuables jugent mieux de tenir leur comptabilité sans engager quelqu'un d'autre. Cela dépend surtout de la grandeur de l'entreprise ou des recettes de la société. L'assistance représente, en effet, l'essentiel de la tâche des conseillers fiscaux entre autre d'aider les contribuables dans les actions contentieuses lors des contrôles fiscaux et pour la rédaction des déclarations.

§4. L'observation du délai d'exercice du droit de reprise.

Le droit de reprise appelé aussi droit de rappel est la faculté offerte à l'administration fiscale de réparer les omissions totales ou partielles constatées dans le contrôle de tous les impôts[32]. L'administration fiscale ne peut réparer les omissions, inexactitudes, erreurs d'imposition que dans la limite du délai de prescription. Ce délai est fixé à quatre ans par l'article 118 du C.G.I.&T. Ainsi,

---

[30] LOECKX (F.), DIONANT (V.) et NEYENS (G.), Eléments de la science des impôts, T2, 2ème éd., Bruylant, Bruxelles, 1962, p.356.
[31] Les problèmes psychologiques du contrôle fiscal, Revue politique et parlementaire, Bruxelles, 1959, p.45.
[32] PLAGNET (B.), Op.cit., p.247.

par exemple, en 1999, l'administration ne pourra exercer son droit de reprise que pour les impôts des années 1996, 1997, 1998 et 1999.

Néanmoins, lorsque la vérification de la comptabilité pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou taxe ou d'un groupe d'impôts et taxes est achevée, l'administration fiscale ne peut, sous prétexte d'exercer son droit de reprise, procéder à une nouvelle vérification pour ces mêmes impôts ou taxes et pour la même période. Le critère essentiel de la vérification de comptabilité consiste en la confrontation entre les énonciations des déclarations et les écritures comptables. Par conséquent, le vérificateur doit faire une étude approfondie et n'a pas droit à l'erreur.

Le délai de prescription apparaît comme un compromis entre deux exigences contradictoires[33]. D'une part, il est matériellement impossible aux services fiscaux de vérifier les déclarations de tous les contribuables chaque année. D'ailleurs, les services fiscaux constatent chaque jour que l'obligation de déclaration n'est que très peu respectée par les contribuables. Certains contribuables remettent tardivement leurs déclarations dans le seul but de faire changer les factures.

D'autre part, le délai de prescription ne saurait être trop long. Il convient que les agents des impôts, surtout les vérificateurs, fassent correctement et rapidement l'étude des dossiers. C'est un moyen sûr pour évaluer les recettes qui entrent dans notre pays et c'est aussi une garantie pour le contribuable qui doit et qui est obligé de se sacrifier en payant l'impôt. A l'expiration du délai de prescription, l'obligation du contribuable est éteinte par le seul écoulement du délai. Lorsque la prescription est acquise, elle équivaut au paiement de l'impôt. Mais, cette prescription peut être interrompue par la notification de redressement

[33] TIXIER (G.) et GEST (G.), Manuel de droit fiscal, 4ème éd., L.G.D.J., Paris, 1986, p.290.

(article 118 alinéa 2 du C.G.I.&T.) et par tous les autres actes interruptifs de droit commun prévus aux articles 636 et suivants du C.C.L.III

§5. L'interprétation des textes fiscaux.

Aucune disposition de la loi écrite ne prescrit une méthode d'interprétation particulière pour les lois fiscales. La doctrine contemporaine enseigne que la loi fiscale est d'interprétation stricte[34]. L'interprétation extensive, qui consiste à étendre la solution que la règle consacre à propos d'une situation qu'elle vise à celle qu'elle ne vise pas mais qui présente une similitude fondamentale avec elle, n'est pas admise en droit fiscal.

Ainsi, l'administration française de l'enregistrement prétendait assimiler à une cession de droit au bail la convention appelée « rétrocession » par laquelle un locataire accepte, moyennant indemnité, de restituer les locaux au propriétaire. La Cour de cassation a refusé l'assimilation car le texte ne mentionnait pas les rétrocessions de baux[35].

La loi d'impôt ne peut donc être appliquée par analogie et en cas de doute sur sa portée, elle s'interprète dans le sens le plus favorable au contribuable. C'est ce que consacre l'adage : « in dubio contra fiscum »[36]. On trouve aussi une application de ce principe général de droit en matière contractuelle. L'article 60 du C.C.L.III dispose, en effet, que dans le doute, la convention s'interprète contre celui qui a stipulé et en faveur de celui qui a contracté l'obligation.

Il appartient au juge d'interpréter la loi et de dégager une jurisprudence qui sera suivie par l'administration jusqu'à son revirement ou à l'intervention du

[34] MARTY et RAYNAUD, Droit civil, T1, Sirey, Paris, 1956, p.130 bis.
[35] Idem, p.131.
[36] SCAILTEUR (M.C.), Op.cit., p.23.

législateur en sens contraire. Mais, on a longtemps professé que le pouvoir d'interprétation des juges tant administratifs que judiciaires, serait plus réduit en matière fiscale qu'en matière ordinaire[37].

Il appartient, en effet, à l'administration fiscale qui applique quotidiennement la loi de l'interpréter. On trouve, au sein de l'administration fiscale, beaucoup de circulaires, d'instructions, de décisions, et de réponses ministérielles aux questions posées par les parlementaires. Ces documents administratifs ne font que préciser la position adoptée par l'administration. L'administration fiscale est liée par les interprétations des textes fiscaux qu'elle a fait connaître par instruction ou circulaire adressée aux contribuables. Aucun redressement ne peut donc être effectué dès lors que le contribuable a appliqué cette doctrine administrative. L'administration fiscale est également liée par une prise de position formelle relative à une situation de fait.

Il faut toutefois signaler que cette doctrine administrative sans cesse modifiée ne lie pas les tribunaux qui, assez souvent, le font voir. Ainsi, lorsqu'une instruction de l'administration fiscale contient des dispositions plus rigoureuses que la loi, les contribuables peuvent demander au juge administratif de l'annuler par la voie du recours pour excès de pouvoir.

---

[37] BERN (P.), La nature juridique du contentieux de l'imposition, 5ème éd., L.G.D.J., Paris, 1972, p.133.

Section 2 : LES GARANTIES LIEES A L'EXERCICE DU POUVOIR DE REDRESSEMENT.

Le pouvoir de redressement permet à l'administration fiscale de modifier les sommes figurant sur les déclarations souscrites ou de suppléer aux omissions commises par les contribuables[38]. Il est l'aboutissement de la procédure de vérification. L'exercice du pouvoir de redressement est entouré de garanties. La procédure de droit commun est une procédure contradictoire. Mais, lorsque le contribuable a méconnu certaines de ses obligations, une procédure unilatérale peut être appliquée.

§1. La procédure de redressement contradictoire.

Dans le cadre de cette procédure, l'administration fiscale doit adresser au contribuable une notification de redressement motivée de manière à lui permettre de formuler des observations. La procédure contradictoire d'imposition inclut aujourd'hui la consultation de la commission paritaire de conciliation dont la décision ne lie pas, certes, le département des impôts, mais est déterminante quant à l'attribution de la charge de la preuve.

1. La garantie à une notification détaillée et motivée.

Après une dernière séance de discussion sur place, que chacun ait précisé ses arguments et que le vérificateur ait fourni au contribuable diverses précisions ou recommandations sur les obligations d'ordre comptable ou fiscal à observer pour l'avenir, le vérificateur rédige un projet de notification de redressement.

[38] PLAGNET (B.), Op.cit., p.247.

a) La forme de la notification.

Selon l'article 110 §1 alinéa 3 du C.G.I&T., la notification de redressement doit être envoyée au contribuable par pli recommandé à la poste.

Cette obligation a un caractère substantiel car son non – respect entraîne la nullité de la procédure de rectification et, partant, de la cotisation illégalement établie[39]. Cependant, la notification peut être remise en mains propres au contribuable. Elle ne peut dans ce cas être considérée comme régulière que si le contribuable en accuse réception par écrit ou y fait immédiatement figurer son acceptation ou ses observations. L'envoi de l'avis rectificatif constitue le point de départ des pourparlers entre le contribuable et son vérificateur en vue de la fixation ultérieure du montant imposable.

b) Le contenu de la notification.

Toute notification de redressement doit être motivée[40]. Elle doit indiquer toutes les raisons justifiant les cotisations établies sur une base nouvelle ainsi que les renseignements exploités. Compte tenu de son objectif qui est de protéger le contribuable en lui permettant de connaître les motifs qui, de l'avis de l'administration fiscale, paraissent justifier la rectification de la déclaration, il est nécessaire que l'avis rectificatif soit motivé avec une précision suffisante. Il a été jugé à cet égard que constitue une motivation insuffisante :

---

[39] DASSESSE (M.) et MINNE (P.), Droit fiscal (Principes généraux et impôts sur les revenus), 4ème éd., Bruylant, Bruxelles, 1996, p.189.

[40] Voir article 110 §1 alinéa 1er in fine du C.G.I.&T., Législation mise à jour le 1er octobre 1996.

- un avis de rectification se bornant à un calcul chiffré sans justification aucune[41] ;
- un avis rectificatif se bornant à une affirmation arbitraire : « je suis persuadé que vous devez avoir gagné plus »[42] ;
- la motivation d'un avis de rectification par référence à une disposition légale suivie de l'enrôlement de la cotisation sur la base d'une autre disposition légale[43].

Si la notification de redressement est une garantie pour le contribuable, elle présente également des avantages pour l'administration. Elle interrompt, d'une part, la prescription qui court contre l'action en reprise de l'administration fiscale et y substitue un délai de même nature et de même durée et, d'autre part, la notification de redressement va permettre de sonder le contribuable en tenant compte de ses arguments pour éviter une contestation après enrôlement[44].

2. Le droit de réponse à la notification de redressement.

Le contribuable répond à la notification dans les 20 jours suivant l'expédition[45]. Il est exigé de répondre à chaque élément de désaccord. Le contribuable ou le vérificateur peut demander une séance de discussion où le contribuable, ses conseils, le directeur des impôts et les chefs de services sont invités à participer[46].

---

[41] Appel Bruxelles, 29 mars 1983, F.J.F., 1983, n°83/179.
[42] Comp. Appel Liège, 16 mai 1984, F.J.F., 1984, n°85/9.
[43] Gand, 24 septembre 1992, F.J.F., 1993, n°93/16
[44] MARGUET (C.), Le contrôle fiscal, L.G.D.J., Paris, 1975, p.51.
[45] Voir article 111 de la loi du 21 septembre 1963 (Codes et Lois du Burundi, p.776)
[46] Séminaire sur l'internalisation des impôts tenu à l'Hôtel Source du Nil du 28 au 29 décembre 1999, thème : « Les étapes de la procédure de vérification contradictoire ».

La réponse du contribuable peut consister soit :

- en une acceptation pure et simple ;
- en un rejet total ou partiel des rectifications proposées par l'administration fiscale ;
- en une acceptation sous condition.

a) L'acceptation pure et simple.

Si le contribuable accepte la totalité des rectifications proposées par l'administration fiscale, l'imposition supplémentaire est immédiatement établie. Le vérificateur envoie les notes d'imposition pour l'enrôlement chez le receveur des impôts et le dossier est envoyé dans le classement au service d'assiette et de documentation (S.A.D.). Dans ce cas, l'administration n'est même pas tenue d'attendre l'expiration du délai légal de 20 jours.

Si le contribuable laisse s'écouler le délai de 20 jours sans répondre, son abstention vaut acceptation tacite. De même, une réponse évasive ou une réponse dilatoire est assimilée à un défaut de réponse et donc à une acceptation tacite[47].

Néanmoins, le contribuable peut, avant l'expiration du délai initial, demander qu'il soit prolongé pour justes motifs : maladie, déplacement à l'étranger, etc. De même, après un accord initial, le contribuable pourra réclamer contre la cotisation enrôlée sur les bases figurant dans l'avis de rectification s'il rapporte la preuve que son accord a été vicié par erreur de droit, erreur de fait, fraude ou violence morale[48].

[47] MARGUET (C.), Op.cit., p.54.
[48] DASSESSE (M.) et MINNE (P.), Op.cit., p.196.

b) Le rejet total ou partiel des rectifications proposées par l'administration fiscale.

En cas de rejet partiel, les redressements acceptés sont immédiatement taxés et la discussion se poursuit pour les rectifications contestées par le contribuable. En cas de rejet total des rectifications proposées par l'administration fiscale, cette dernière dispose de deux alternatives. Si les observations du contribuable sont fondées, le fisc se résigne et abandonne les redressements notifiés au profit du contribuable. Si, au contraire, le fisc ne juge pas fondées les observations du contribuable, la base de l'imposition est modifiée et les suppléments d'impôts sont établis.

Dans la pratique, lorsque les deux parties veulent aboutir à un compromis, la discussion peut persister. Si le désaccord porte, pour tout ou partie, sur une question de fait, le vérificateur annonce le plus souvent qu'il va saisir la commission paritaire de conciliation, tout en laissant quelque fois la porte ouverte à un éventuel accord de la part du contribuable. La crainte de sanctions plus lourdes est quelque fois la raison de cet accord. Mais, le contribuable ne doit pas oublier qu'il peut encore à ce stade, bien que le délai de 20 jours soit écoulé, demander une transaction.

c) L'acceptation conditionnelle

Le contribuable peut soumettre son acceptation à certaines conditions. Le contribuable peut par exemple exiger :

- que sa bonne foi soit reconnue ;
- qu'une transaction lui soit consentie ;

- que les délais de paiement lui soient accordés, etc.

L'administration fiscale appréciera dans chaque cas d'espèce en tenant compte de la solvabilité du contribuable vérifié. S'il s'agit d'une condition autre qu'une demande de transaction, l'accord du vérificateur rendra l'acceptation pure et simple, avec toutes les conséquences habituelles. Le contribuable supporte la charge de la preuve en cas d'instance contentieuse.
S'il s'agit d'une demande de transaction, le vérificateur, après consultation de sa direction, notifiera au contribuable la proposition de transaction. Le contribuable peut accepter la transaction ou il peut présenter ses observations en faisant valoir, par exemple, qu'il n'a pas été tenu compte suffisamment de certaines circonstances de fait qui ont été à l'origine des erreurs ou que les délais de paiement ne pourront être respectés en raison d'une trésorerie trop étroite.

3. Le recours à la commission paritaire de conciliation des impôts directs et de la taxe sur le chiffre d'affaires.

La commission paritaire de conciliation a été instituée par le Décret – Loi n°1/012 du 23 février 1993. Les modalités de fonctionnement ont été par la suite définies par l'Ordonnance Ministérielle n°540/074 du 19 avril 1994 telle que prévue par l'article 111 bis du C.G.I.&T. La commission de conciliation vient de faire l'objet d'un travail de recherche très récent[49] et tous les aspects, notamment ceux relatifs à la composition, la compétence, le fonctionnement ont été traités en profondeur. Signalons, tout simplement, que la mission de la commission de conciliation est de chercher avant l'enrôlement un accord amiable d'un litige né à l'issu d'un contrôle fiscal. La commission n'intervient que dans le cadre de la procédure contradictoire de redressement et n'est donc pas compétente lorsque

[49] SERUZINGO (F.), Le régime juridique de la commission paritaire de conciliation des impôts directs et de la taxe sur le chiffre d'affaires, Mémoire U.B., Faculté de Droit, 1999.

le désaccord résulte d'une imposition d'office établie conformément à l'article 115 du C.G.I.&T.

§2. La procédure de redressement unilatérale.

Procédure unilatérale, l'imposition d'office présente un caractère original qui la distingue de la procédure contradictoire[50]. Elle est une procédure d'exception à l'intérieur du droit fiscal qui est un droit d'exception[51].

Comme on le sait, la vérification des impôts est poursuivie en règle générale selon une procédure contradictoire qui est caractérisée par un dialogue entre l'administration fiscale et le contribuable et qui est assortie d'un certain nombre de garanties assurées à ce dernier. Cette règle générale n'est pas toujours d'application dans certains cas[52] où l'administration constate que le contribuable ne s'est pas conformé à ses obligations jugées essentielles.

Dans ces situations particulières, la loi autorise le service des impôts à déterminer d'office, c'est-à-dire d'une manière unilatérale, les bases d'imposition à retenir. Bref, l'imposition d'office est une sanction pour un contribuable qui a failli à ses obligations. Toutefois, le droit d'arrêter d'office les bases d'imposition ne confère pas à l'administration un pouvoir discrétionnaire sous risque d'établir des impôts arbitraires.

---

[50] LAMBERT (T.), Redressement fiscal, Economica, Paris, 1985, p.90.
[51] Actes des journées d'études organisées par la S.F.D.F., « La taxation d'office à l'impôt sur le revenu », Paris, 1980, p.19.
[52] Ces cas sont prévus à l'article 115 du C.G.I.&T.

1. Les garanties liées à l'établissement des impositions d'office.

L'action unilatérale de l'administration soulève des problèmes spécifiques de garanties du contribuable dans le cadre des procédures d'imposition d'office[53]. En cas d'imposition d'office, l'administration détermine directement le montant du revenu, des recettes ou du chiffre d'affaires servant de base à cette taxation. C'est surtout, sur le plan pratique, la volonté de l'administration qui est à l'origine d'un dialogue avec le contribuable en dehors de toute exigence légale.

Ce faisant, le vérificateur qui établit une imposition d'office doit d'abord motiver la notification en établissant la validité de la mise en œuvre de la procédure d'imposition d'office, en démontrant notamment quelles sont les obligations légales qui n'ont pas été respectées par le contribuable.

Le vérificateur doit ensuite faire connaître au contribuable la méthode adoptée et les calculs effectués pour déterminer les bases d'imposition, afin de permettre au contribuable soit de les accepter, soit de les discuter utilement à travers ses observations motivées à produire ultérieurement. Bref, le vérificateur des impôts doit s'attacher à faire une évaluation aussi exacte que possible des éléments qui concourent à la détermination des bases d'imposition de manière à éviter l'établissement des impositions manifestement excessives ou insuffisantes.

Pour ce faire, le vérificateur dispose de beaucoup de démarches pour évaluer le revenu imposable en cas d'imposition d'office. Il peut, par exemple, reconstituer le bénéfice brut en comparant le taux de marge dégagé par des contribuables exerçant des activités analogues. Le vérificateur peut également,

[53] GOUR (C.), MOLINIER (J.) et TOURNIE (G.), Op.cit., p.161.

en cas d'imposition d'office, évaluer le revenu imposable à partir de la balance de trésorerie ou à partir des dépenses exposées au cours de la période imposable.

2. Les conséquences fiscales en cas d'imposition d'office.

Lorsqu'un contribuable est imposé d'office, la preuve du chiffre exact de ses revenus imposables lui incombe en cas de réclamation (article 116 du C.G.I.&T.). En outre, le contribuable imposé d'office s'expose à des accroissements allant de 25% à 200% selon la gravité de la faute. En cas d'imposition d'office, le contribuable ne peut plus saisir valablement la commission paritaire de conciliation et, pour les entreprises bénéficiaires des avantages du Code des Investissements, elles s'exposent à des pertes d'exonération.

Section 3 : LES VOIES DE RECOURS.

L'administration doit respecter, dans l'exercice de ses compétences fiscales, le principe fondamental de la légalité de l'impôt selon lequel les décisions qu'elle prend et les interprétations qu'elle donne aux textes doivent être conformes à la loi. La transgression de ce principe ouvre au contribuable un certain nombre de recours.

Le contentieux fiscal est spécifique par nature. Il se caractérise par l'existence de procédures spécifiques destinées à éviter de juridictionnaliser les conflits et par conséquent l'existence d'une structure administrative spécialisée dans le traitement du contentieux[54].

Les procédures destinées à éviter la juridictionnalisation des conflits fiscaux peuvent consister en :

[54] Séminaire sur l'internalisation des impôts, Thème : « Le contentieux fiscal ».

- de véritables recours hiérarchiques permettant d'éviter le dépôt de la réclamation ;
- la possibilité de demander une transaction portant sur les majorations d'impôts ;
- l'existence du pouvoir de remise gracieuse qui permet à l'administration d'atténuer la charge fiscale ou de modérer le montant des sanctions appliquées ;
- l'obligation de déposer une réclamation préalable auprès de l'administration fiscale avant d'accéder au stade juridictionnel.

§1. Les recours hiérarchiques.

Le droit pour les contribuables de demander à l'administration fiscale, par la voie du recours, de revenir sur ses décisions est aujourd'hui généralisé et sanctionné au titre des principes généraux du droit[55]. Nombreuses sont les dispositions qui prévoient, et généralement de manière plus ou moins développée, des recours administratifs contre telles ou telles décisions. De portée plus générale, divers textes ne parlent pas formellement du recours hiérarchique mais cette possibilité pour les contribuables d'obtenir, au sein même de l'administration fiscale, la révision des décisions est désormais garantie.

Le recours hiérarchique tend à ce que soit mis en œuvre le pouvoir du supérieur sur l'inférieur. On saisit du recours le personnage qui a le pouvoir sur l'auteur de l'acte incriminé. Il faut donc qu'il existe une subordination hiérarchique entre l'autorité dont l'acte fait l'objet de recours et celle à qui il est présenté.

[55] ISAAC (G.). La procédure administrative non contentieuse, L.G.D.J., Paris, 1968, p.619.

Le recours hiérarchique comporte plusieurs degrés. Ainsi, pour prendre un exemple, les actes du vérificateur sont soumis au contrôle du vérificateur principal, lequel voit ses décisions hiérarchiques relatives à ses actes soumises à leur tour au contrôle du directeur - adjoint chargé de la vérification et ainsi de suite. Une telle organisation du contrôle fiscal présente un grand intérêt pour les contribuables. Elle aboutit généralement à la réformation de l'acte issu d'un contrôle intervenu à tort à l'égard d'une décision initiale correcte à la fois sur le plan juridique et sur le plan technique.

§2. La transaction (article 139 §7 du C.G.I.&T.).

La transaction est une convention approuvée par les deux parties aux termes de laquelle l'administration fiscale atténue le montant des pénalités et le contribuable prend certains engagements par exemple d'acquitter l'impôt restant dû dans un délai déterminé[56]. En pratique, la transaction porte essentiellement sur les majorations d'impôt. La demande de transaction est analysée par le service du contentieux qui donne avis au directeur des impôts habilité à conclure la transaction avec le contribuable. Lorsqu'elle a été régulièrement exécutée, la transaction exclut toute introduction ou reprise d'une procédure contentieuse.

§3. Les recours gracieux (article 139 §8 de la loi précitée).

Les recours gracieux consistent à chercher à obtenir une remise totale ou partielle d'impôts régulièrement établis lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence, mais aussi à obtenir une remise totale ou partielle d'amendes fiscales ou majorations d'impôts

[56] PLAGNET (B.), Op.cit., p.264.

lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent, ne sont pas définitives.

La demande en remise ou en modération présentée par un contribuable est adressée au Ministre des Finances qui se prononce définitivement après un avis d'une commission composée par des cadres du département des impôts et présidée par le directeur du département des impôts ou par son représentant.

§4. Le recours contentieux.

Certains auteurs définissent le contentieux fiscal comme étant l'ensemble des voies de droit par lesquelles sont réglés les litiges nés de l'activité fiscale[57]. Cette définition a la lacune de ne pas exclure les autres voies de recours que nous avons évoquées précédemment. Le contentieux fiscal présente une particularité qui le distingue du contentieux de droit commun par l'existence d'un recours administratif préalable et obligatoire devant l'autorité fiscale avant d'accéder au stade juridictionnel.

Le contentieux fiscal a déjà fait l'objet de plusieurs travaux de recherche[58]. Il nous a semblé opportun de nous intéresser à un aspect du contentieux fiscal à savoir l'imputation des dégrèvements accordés.

En accordant des dégrèvements d'impôts, la décision du Ministre des Finances reconnaît le caractère indu des paiements faits par le contribuable. Si l'administration fiscale s'abstient de restituer les sommes indûment payées et

---

[57] GOUR (C.), MOLINIER (J.) et TOURNIE (G.), « Les grandes décisions de la Jurisprudence », Droit fiscal, P.U.F., Paris, 1977, p.157.

[58] Voir à ce sujet :

(1) NIMPAGARITSE (T.), Le contentieux fiscal : ses causes et ses remèdes, Mémoire, U.B., Faculté de Droit, 1988.

(2) NDAYIZEYE (V.), Le règlement juridictionnel du contentieux de l'imposition, Mémoire, U.B. Faculté de Droit, 1991.

décide d'en imputer le montant sur une autre dette d'impôt pesant sur le contribuable, celui-ci dispose pour priver la décision d'imputation de tout effet, d'une action civile à porter devant la juridiction ordinaire. A cet effet, il suffit d'assigner l'administration fiscale en réparation de l'indu sur base des articles 133 et 253 du C.C.L.III.

A cette assignation, l'administration ne peut opposer sa décision d'imputation qu'en prouvant qu'elle répond aux conditions exigées pour que s'opère la compensation et notamment que sa créance est exigible comme le veut l'article 183 du C.C.L.III. Signalons que la décision de dégrèvement doit être suffisamment détaillée pour permettre au contribuable de vérifier l'exactitude du dégrèvement accordé ; elle doit indiquer notamment le montant de l'impôt établi principalement, les différents calculs auxquels il a été procédé pour déterminer l'impôt effectivement dû et le montant du dégrèvement.

En conclusion, le processus de vérification, de redressement des déclarations et celui de la contestation de l'impôt prévoit des étapes qui sont importantes et dont la méconnaissance peut compromettre irrémédiablement l'annulation ultérieure d'une imposition mal fondée. Les contribuables croient souvent, à tort, que les représentants de l'administration fiscale disposent d'un pouvoir discrétionnaire pour écarter leurs comptabilités et substituer aux bases d'imposition qui résultent de ces dernières des bases arbitraires. Bien que ce point de vue soit erroné, il n'en existe pas moins et doit être pris en considération. Les vérificateurs doivent, par conséquent, être très exigeants envers eux-mêmes pour apprécier s'il y a lieu de rejeter une comptabilité.

L'irritation des contribuables provient souvent du fait qu'ils n'ont pas compris les motifs et l'importance des rehaussements. Les vérificateurs ne doivent donc pas se contenter de porter sur les avis de redressement adressés aux

contribuables les mentions strictement indispensables au point de vue légal. Il convient d'exposer en détail les motifs du rejet de la comptabilité et les méthodes d'évaluation suivies pour parvenir aux rehaussements.

CHAPITRE III : LES GARANTIES DU CONTRIBUABLE EN MATIERE DE RECOUVREMENT DES IMPOTS.

Dans la troisième section du premier chapitre, nous avons vu que l'administration fiscale dispose d'importants moyens pour assurer le recouvrement de la créance du Trésor. Les diverses garanties dont le receveur dispose et les mesures de poursuites qu'il peut exercer lui permettent dans la généralité des cas d'atteindre ses objectifs. Mais, le receveur ne doit pas non plus compromettre sa tâche par des poursuites hâtives. Pour l'exercice de cette délicate mission économique et sociale, il doit faire preuve de discernement et d'une grande compétence. Le recouvrement doit s'effectuer dans le cadre juridique fixé par la loi et les règlements et complété par la pratique administrative.

Pour ce qui le concerne, le contribuable bénéficie d'une série de garanties tout au long de la procédure de recouvrement. Il peut soit s'opposer en justice à des actes de poursuites irréguliers ou non valides, soit obtenir une suspension des poursuites s'il est victime de difficultés financières momentanées. En outre, le recouvrement s'effectue dans les limites du délai de prescription.

En définitive, un juste équilibre doit ainsi se réaliser entre, d'une part, la nécessité de parvenir à un recouvrement rapide et efficace de l'impôt et, d'autre part, la sauvegarde des droits et intérêts légitimes des redevables poursuivis.

Ce chapitre sera analysé en quatre sections. La première section sera consacrée aux oppositions au recouvrement forcé. La deuxième et la troisième sections traiteront successivement de la suspension des poursuites et de la prescription du recouvrement. Enfin, dans la dernière section, il s'agira des garanties générales. Ce genre de garanties est valable aussi bien pour le contrôle

que pour le recouvrement des impôts. C'est seulement pour des raisons pratiques que nous les avons placées au troisième chapitre plutôt qu'au deuxième.

Section 1 : LES OPPOSITIONS AU RECOUVREMENT FORCE.

En droit privé, nul ne peut lier juridiquement autrui que du consentement de celui-ci, ce qui traduit l'égalité des volontés humaines, elle-même fondée sur l'égale respectabilité des intérêts en présence[59].

En droit fiscal par contre, d'une part, l'administration n'a pas besoin, pour modifier les obligations, du consentement du contribuable intéressé, et d'autre part, en cas de contestation, loin de devoir recourir préalablement à la justice, elle peut se rendre justice elle-même et se donner un titre exécutoire.

L'utilisation de ces moyens pourra naturellement susciter des protestations[60]. Le contentieux du recouvrement a pour objet les mesures par lesquelles l'administration fiscale tend à assurer l'exécution forcée de l'obligation du paiement de la dette fiscale. Les contestations à propos de la mise en recouvrement de l'impôt selon les procédures amiable relèvent du contentieux de l'imposition. Une mesure d'exécution forcée est donc nécessaire comme condition de mise en œuvre du contentieux de recouvrement. Une contestation présentée dès la notification de l'avis de mise en recouvrement ou de la mise en demeure serait prématurée et irrecevable pour motif d'absence de recours à la contrainte sous forme d'un acte de poursuite[61].

---

[59] FLAMME (M.A.), Op.cit., p.8.
[60] BERN (P.), Op.cit., p.10.
[61] NTORE (B.), Le recouvrement forcé comme mode d'extinction de l'obligation fiscale, Mémoire, U.B, Faculté de Droit, 1997, p.62.

Ainsi circonscrit, le contentieux du recouvrement se ramène à des actions que la loi qualifie d'oppositions, marquant par là leur finalité, qui est de faire légalement obstacle au recouvrement forcé de l'impôt. On distingue, au sein des oppositions à recouvrement, deux sortes d'opposition : l'opposition à poursuites et l'opposition à contrainte.

§1. L'opposition à poursuites.

Par opposition à poursuites, le contribuable qui fait l'objet d'une procédure de recouvrement entend contester la régularité formelle de l'acte de poursuite[62]. Les objectifs poursuivis par le redevable en cas d'opposition à poursuites sont d'obtenir l'annulation de l'acte de poursuite en invoquant l'irrégularité de la forme de l'acte.

La validité formelle d'un acte de poursuites peut être mise en cause en faisant valoir, notamment, que l'acte a été pris par une autorité incompétente, le non – respect du délai séparant la mise en demeure de l'acte de poursuite, le défaut de qualité du signataire d'un avis à tiers détenteur et l'absence de signification d'un commandement avant la saisie exécution[63].

§2. L'opposition à contrainte.

On parle d'opposition à contrainte lorsque le contribuable tend à contester l'existence même de l'obligation fiscale, sa quotité ou son exigibilité[64]. La jurisprudence du Conseil d'Etat français nous donne quelques cas où le contribuable conteste soit l'existence, l'exigibilité ou la quotité de la dette fiscale. Ainsi, le contribuable conteste l'existence de l'obligation quand il

---

[62] DEBBASCH (C.) et RICCI (J.C.), Le contentieux administratif, 5ème éd., Dalloz, Paris, 1983, p.945.
[63] GOUR (C.), MOLINIER (J.) et TOURNIE (G.), Op.cit., p.368.
[64] DEBBASCH (C.) et RICCI (J.C.), Op.cit., p.946.

affirme s'être déjà acquitté de sa dette par un paiement libératoire lorsque l'obligation de payer concerne une autre personne : par exemple quand une société soutient qu'elle n'est pas tenue au paiement d'un impôt qui incombe à un associé. Le contribuable conteste la quotité de l'impôt lorsqu'il discute par exemple le montant d'acomptes provisionnels[65]; il conteste l'exigibilité quand celle-ci se trouve par exemple suspendue.

§3. Le traitement des oppositions au recouvrement forcé.

L'organisation procédurale du contentieux du recouvrement est conçue à l'exemple de la procédure régissant le contentieux de l'imposition par l'existence de deux phases : la phase administrative et la phase juridictionnelle.

1. La phase administrative.

La loi fiscale burundaise reste muette quant à l'existence de la phase administrative. C'est du moins ce qui transparaît à la lecture de l'article 127 alinéa 4 du C.G.I.&T. : « les contestations quant à la validité et à la forme des actes de poursuites sont de la compétence des tribunaux, (...) ». Cette conception de la loi nous paraît erronée. D'une part, le contentieux du recouvrement s'insère dans le cadre général du contentieux administratif et, d'autre part, la plupart de ces cas d'oppositions au recouvrement forcé sont résolus au niveau de l'administration fiscale.

Dans la pratique, le contribuable doit présenter sa réclamation établie sur papier au receveur. C'est ce dernier qui instruit lui-même la réclamation et donne la réponse. Si la décision du receveur ne le satisfait pas ou s'il n'obtient aucune réponse, le contribuable peut saisir le tribunal. Néanmoins, la

[65] Voir DEBBASCH (C.) et RICCI (J.C.), Op.cit., pp.946-947.

réclamation devant le receveur ne constitue pas une formalité préalable que le contribuable doit obligatoirement accomplir avant de pouvoir saisir régulièrement les tribunaux. Seulement, l'administration fiscale encourage les contribuables à emprunter cette voie[66] pour qu'il y ait rapidité dans le recouvrement.

2. La phase juridictionnelle.

C'est dans la phase juridictionnelle que les oppositions à poursuites et les oppositions à contrainte retrouvent leur spécificité. Les oppositions à poursuites sont de la compétence du tribunal de Grande Instance tandis que les oppositions à contrainte relèvent de la compétence de la Cour Administrative. La compétence des juridictions de droit commun en matière d'oppositions à poursuites est fondée sur la nature du droit applicable. Les actes de poursuites sont soumis, au point de vue de la forme, aux règles de droit commun, c'est-à-dire aux dispositions du Code de Procédure Civile, notamment en ce qui concerne les saisies. Signalons que l'opposition à des actes de poursuites suspend l'exécution des saisies jusqu'à la décision judiciaire (article 127 alinéa 4 in fine du C.G.I.&T.).

En définitive, on voit que le législateur burundais s'est efforcé d'opérer une conciliation entre l'intérêt général qui s'identifie à l'exécution de l'acte administratif et le respect de la liberté du contribuable qui peut être mise en cause par un usage intempestif de la contrainte matérielle.

[66] Information recueillie au département des impôts.

Section 2 : LA SUSPENSION DES POURSUITES.

Pour l'apurement de la créance du Trésor demeurée impayée, c'est le receveur des impôts qui est compétent pour prendre la décision d'engager des poursuites, ou de les arrêter et il dispose donc, en la matière, d'un véritable pouvoir discrétionnaire. Malgré cela, il entre dans le cadre de la mission d'orientation de l'action du receveur qu'a l'autorité hiérarchique de donner des directives. L'autorité hiérarchique peut donc, par exemple, préconiser des mesures de tempérament, soit de caractère collectif en faveur des victimes de difficultés financières résultant de crise affectant des secteurs économiques ou des conflits sociaux, soit de caractère particulier à l'égard des contribuables dont la situation est digne d'intérêt aux plans économique et social.

Dans la pratique, un redevable qui est en difficulté de payer les suppléments d'impôts établis sur le revenu peut solliciter des modalités de paiement. La suspension des poursuites par le receveur des impôts revêt souvent la forme d'un plan de règlement échelonné par lequel le redevable s'engage unilatéralement, d'une part, à se libérer de sa dette suivant un échéancier et, d'autre part, s'il poursuit son activité imposable, à régler ponctuellement ses cotisations courantes. Ceci dit, les droits établis à titre d'impôt professionnel sur les rémunérations (I.P.R.) et de taxe sur les transactions (T.T.) sont exclus des modalités de paiement. En effet, ces impôts sont payés par des tierces personnes. Il revient seulement au redevable de les acheminer au Trésor.

Toutefois, les intérêts de retard restent dus bien que le redevable ne fasse plus objet de poursuites. La perception d'un intérêt de retard ne constitue nullement une pénalité[67]. C'est en fait une simple réparation du dommage causé au Trésor en ne payant pas à l'échéance les sommes dues. La perception d'un

[67] NIMPAGARITSE (T.), Op.cit., p.75.

intérêt de retard n'exclut en aucune façon la faculté d'entamer des poursuites en recouvrement des impôts et taxes.

La suspension des poursuites par l'octroi des modalités de paiement nous pousse à expliquer une autre modalité de paiement de l'impôt, instituée par la loi[68], en dehors de toute poursuite, à savoir le versement d'acomptes provisionnels.

Distinction entre les modalités de paiement et les acomptes provisionnels.

Les salariés subissent l'impôt chaque mois du fait que l'employeur doit retenir chaque mois l'impôt sur les rémunérations qui leur sont versées. Par contre, ceux qui ont une exploitation, ceux qui exercent une occupation lucrative ou qui louent des immeubles ne doivent l'impôt y afférent qu'une année après celle de la réalisation des revenus. Il y a là une inégalité que la loi a corrigée en imposant à ces derniers des versements d'acomptes provisionnels dont le principe est le suivant : il faut payer trois acomptes qui représentent chacun le tiers des impôts enrôlés pour l'exercice fiscal précédent aux dates qui suivent : le premier acompte doit être versé avant le 1er novembre de l'année au cours de laquelle les revenus sont encaissés, le second avant le 1er février et le troisième avant le 1er mai de chaque année.

Les modalités de paiement sont, au contraire, une faveur que l'administration accorde, en dehors de toute exigence légale, au contribuable qui est en difficulté de payer les suppléments d'impôts établis sur le revenu. Il en résulte que le contribuable doit régler sa dette d'impôt suivant un échéancier convenu avec l'administration fiscale.

---

[68] Article 122 du C.G.I.&T., Législation mise à jour au 1er octobre 1996.

Signalons, pour toutes fins utiles, que la dette d'impôt n'est pas quérable comme les dettes civiles. Elle est portable, c'est-à-dire qu'elle est payable à la caisse du percepteur – détenteur du rôle. Toutefois, pour faciliter le paiement, le contribuable a la possibilité d'acquitter l'impôt auprès d'un autre percepteur que celui de la commune d'imposition, sur simple présentation de son avertissement. L'impôt est normalement payé en argent. Mais, le principe du paiement en espèces chez les percepteurs n'exclut pas le paiement par crédit et notamment par les procédés bancaires qui sont aujourd'hui les plus utilisés.

Section 3 : LA PRESCRIPTION DU RECOUVREMENT.

La prescription est un moyen d'acquérir ou de se libérer par l'écoulement d'un certain laps de temps et sous les conditions déterminées par la loi[69]. L'article 135 de la loi du 21 septembre 1963 avait prévu une prescription pour le recouvrement des impôts sur les revenus après cinq ans à compter de la date d'exécutoire du rôle. Ce délai de prescription a été porté à dix ans par le Code Général des Impôts et Taxes (C.G.I.&T.).

Les textes qui régissent la prescription s'appliquent immédiatement, notamment en ce qui concerne les délais. C'est ainsi que les nouveaux délais institués se substituent aux anciens dès l'entrée en vigueur des dispositions nouvelles[70]. Rappelons qu'à défaut d'une prescription abrégée prévue par l'une des dispositions du C.G.I.&T., c'est la prescription de droit commun qui est appliquée notamment pour le cas des taxes parafiscales.

La prescription de l'action en recouvrement ayant un caractère extinctif, l'expiration du délai représente, pour l'administration, un obstacle à la mise en œuvre de son pouvoir de recouvrement et, pour le contribuable, un moyen

[69] REAU (R.) et RONDEPIERRE, Petit dictionnaire de Droit, Dalloz, Paris, 1951, p.972.
[70] SCHMELTZ (G.W.), La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative, Dalloz, Paris, 1978, p.37.

libératoire d'une dette née depuis la survenance du fait générateur mais qui n'aura pas été concrétisée à temps par l'édiction d'un acte de perception.

La prescription a pour effet d'éteindre l'obligation du contribuable. Le paiement des arriérés d'impôts ne peut plus être réclamé après le délai de prescription. Ces conséquences sont importantes, d'où l'intérêt des règles sur l'interruption et la suspension de la prescription.

§1. L'interruption de la prescription.

L'interruption de la prescription a pour effet d'effacer le délai entamé et de faire courir un nouveau délai entier[71]. Le délai de prescription peut être interrompu par divers actes émanant de l'administration fiscale ou plus rarement du contribuable :

1) La mise en recouvrement du rôle ou, en ce qui concerne les cotisations non recouvrées par voie de rôle, la notification d'un titre de perception ou d'un quelconque acte de poursuite a pour effet d'interrompre le délai de prescription.
2) Le contribuable peut également interrompre la prescription en sollicitant le sursis de paiement et en fournissant des garanties.
3) La prescription peut, enfin, être interrompue par tous les autres actes interruptifs de droit commun. Selon l'article 636 et suivants du C.C.L.III, la prescription peut être interrompue par une citation en justice, un commandement ou une saisie, une reconnaissance de dette notamment par une demande d'un délai de paiement, le versement d'un acompte, etc.

[71] GOUR (C.), MOLINIER (J.) et TOURNIE (G.), Op.cit., p.362.

§2. La suspension de la prescription.

En cas de suspension de la prescription, elle cesse de courir durant une certaine période à l'issue de laquelle elle recommence à être décomptée, déduction faite du délai déjà accompli. La prescription est suspendue lorsque le contribuable présente une réclamation contentieuse assortie d'un sursis de paiement jusqu'à la fin de l'instance devant la Cour Administrative ou lorsqu'il bénéficie de la procédure de règlement amiable des difficultés d'une entreprise.

Cette garantie contre la prescription du recouvrement s'avère aujourd'hui illusoire. Moyen libératoire permettant au contribuable de faire échec à une action tardive en recouvrement de l'impôt, la prescription reste toutefois très rare en raison de la longueur des délais institués par le nouveau Code Général des Impôts et Taxes.

Section 4 : LES GARANTIES GENERALES.

En matière fiscale, un climat sain est nécessaire pour permettre une imposition efficiente. Il est donc indispensable que le fisc aménage son intervention de manière à n'occasionner au contribuable qu'un minimum de désagrément et d'ennui[72].

Le contribuable éprouve un sentiment de frustration lorsque l'Etat, au lieu d'agir partout et toujours avec bonne foi, ruse avec lui. Lorsque le fisc peut décider, à sa guise, sans règle fixe et, par suite, sans recours possible, la somme qui sera levée sur tel ou tel contribuable, celui-ci se sent inévitablement dans la

[72] LOECKX (F.), DIONANT (D.) et NEYENS, Op.cit., p.381.

situation du paysan soumis aux razzias du nomade, au vol du brigand, au pillage de l'ennemi[73].

Les garanties générales sont, comme nous l'avons déjà dit, valables aussi bien pour le contrôle que pour le recouvrement de l'impôt. Plus que les autres garanties, elles sont destinées à assainir les relations entre le fisc et les contribuables. Il s'agit du droit à l'information, la courtoisie et considération et la protection des droits des contribuables.

§1. Le droit à l'information.

L'information constitue un moyen commode pour injecter une culture fiscale parmi la population, ou du moins dans la partie la plus dynamique. Dans les pays à forte volonté politique d'extraction fiscale, le pouvoir insère le contribuable dans un réseau d'information, de formation et d'encadrement[74]. La résistance psychologique et l'incivisme fiscal des contribuables varient inversement par rapport à leur conscience de l'utilité du sacrifice fiscal exigé[75].

Le droit à l'information est une garantie importante pour le contribuable burundais. En matière fiscale plus qu'ailleurs, le principe général du droit selon lequel « nul n'est censé ignorer la loi » est souvent méconnu. Les contribuables qui n'ont pas payé ou déclaré l'impôt dans les délais légaux arguent souvent qu'ils n'étaient pas au courant de leur obligation. Or, l'ignorance de la loi ne peut pas empêcher son application.

---

[73] ARDANT (G.),Op.cit., p.299.
[74] NGAOSYVATHN (P.), Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, L.G.D.J., Paris, 1974, p.215.
[75] LAUFENBURGER (H.), Théorie économique et psychologique des Finances Publiques, T1, Sirey, 1956, p.253.

L'information est la condition même de toute sécurité juridique. Le citoyen est, en effet, en droit d'attendre de l'administration non seulement qu'elle ne vienne pas modifier dans le passé tel ou tel élément de la situation juridique mais aussi qu'elle ne modifie pas pour l'avenir cette situation sans qu'il en ait été averti[76].

L'information du public par l'administration fiscale emprunte essentiellement trois voies : l'information générale, la documentation et le renseignement.

1. L'information générale.

Elle vise principalement des questions d'ordre général et se réalise par la voie des moyens de grande diffusion : la presse écrite, les radios et la télévision nationale. Par ces moyens de presse écrite et audio-visuelle, l'administration déploie un grand effort, surtout de nos jours, pour informer le contribuable sur ses obligations fiscales et les sanctions auxquelles il s'expose en ne payant pas l'impôt.

2. La documentation.

Il est difficilement concevable que l'administration fiscale prétende appliquer une loi, c'est-à-dire fasse naître des obligations à charge du contribuable ou lui retire certains droits sans lui en avoir au préalable fait connaître le contenu. C'est la méthode prêtée à Caligula qui, dit-on, faisait écrire ses lois en très petits caractères, et les suspendait au sommet de hautes colonnes, afin de prendre plus effectivement le peuple au piège[77].

---

[76] DUPEYROUX (O.), La règle de la non – rétroactivité des actes administratifs, L.G.D.J., Paris, 1953, p.101.

[77] ISSAC (G.), Op.cit., p.568.

L'administration fiscale burundaise accorde au contribuable la possibilité de disposer de textes légaux et réglementaires ainsi que les instructions administratives susceptibles de l'intéresser. Tous les contribuables qui le veulent peuvent acheter le Code Général des Impôts et Taxes qui est disponible au département des impôts. La direction des impôts a publié en Kirundi les principales obligations fiscales dans le « AMAKORI YANYU ». Elle le fait régulièrement pour chaque parution d'un nouveau texte de loi fiscale. Les nouveaux textes sont distribués gratuitement sur demande.

3. Le renseignement.

En général, il est du devoir pour tout le personnel de l'administration fiscale d'informer les contribuables en répondant à toute question qu'ils leurs posent soit par écrit, verbalement ou même par voie téléphonique. L'information du public est la principale mission du service d'assiette et de documentation (S.A.D.)[78].

Avant la création du S.A.D., il existait au sein du département des impôts un bureau dénommé : « Service d'assiette ». Dès la création du S.A.D., le souci majeur de la nouvelle équipe était de disponibiliser une pièce spécifique pour la réception du public ou de tout agent des impôts et une autre exclusivement réservée au classement et à la conservation des dossiers. Le S.A.D. organise une campagne d'information destinée au public qui est souvent préoccupé par la souscription des déclarations. Ainsi, au début de l'année civile, le service doit rappeler les obligations déclaratives des contribuables : déclarations à fournir, documents annexes, délais de dépôts, etc[79].

[78] NIHANGAZA (C.), Guide des liaisons et des procédures du département des impôts, 1992, p.25.
[79] Information recueillie de la part du chef du S.A.D.

Tout compte fait, le droit à l'information est une réalité dans la fiscalité burundaise. Toutefois, les lacunes à combler ne manquent pas, notamment au niveau de la disponibilisation des textes légaux et réglementaires et de la réception du public. Les agents du fisc devraient faire preuve d'une grande courtoisie pour ramener au calme un contribuable. C'est ce que nous allons voir dans ce qui va suivre.

§2. La courtoisie et considération.

Le fonctionnaire fiscal doit faire preuve de courtoisie, de tact, de discrétion, d'objectivité et de compréhension à l'égard du contribuable. Il doit respecter la dignité de la personne du contribuable et éviter en même temps de surestimer sa propre valeur, de tomber dans l'arrogance en raison de la mission qu'il assume et des pouvoirs étendus qu'il détient[80].

L'administration fiscale recommande toujours à ses agents de traiter courtoisement et avec considération tous les contribuables. En cas d'intervention sur place, par exemple, quel que soit l'accueil, le vérificateur devra gagner la sympathie et la confiance du contribuable dès la première visite. Une vérification qui se déroule dans les meilleurs conditions n'entrave nullement ni le travail du vérificateur, ni la bonne marche des affaires du contribuable.

Le comportement du personnel fiscal sera influencé, à son tour, par l'attitude générale de l'administration, c'est-à-dire ses méthodes de direction, de coordination et de commandement qui peuvent largement contribuer à sélectionner les agents appelés à avoir des contacts suivis avec le public, à créer

[80] LOECKX (F.), DIONANT (V.) et NEYENS, Op.cit., pp.394-395.

dans les services une bonne atmosphère sans laquelle les relations avec le public sont menacées de détérioration[81].

§3. La protection des droits des contribuables.

Le point de départ de notre réflexion se situe dans la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 :
« Tout ce qui n'est pas défendu par la loi ne peut être empêché et nul ne peut être contraint à faire ce que la loi n'ordonne pas »[82].
Voilà une disposition essentielle dans un Etat de droit. Elle est devenue un principe général du droit dans presque tous les Etats du monde.

L'obligation fiscale résulte de la loi et l'administration fiscale doit respecter les règles légales aussi bien pour l'assiette que pour le recouvrement de l'impôt. A défaut de dispositions particulières de la loi fiscale, l'administration est soumise aux règles établies par la Constitution et par les lois ordinaires pour la protection des libertés et des patrimoines individuels. Citons, parmi ces règles, l'inviolabilité du domicile, le secret des lettres, la répétition de l'indu, etc. En cas de violation de ces règles, quant au fond ou quant à la forme, le contribuable a la possibilité de faire redresser la situation anormale soit par l'administration elle-même, soit par un juge indépendant.

Ainsi que l'a souligné Monsieur le Procureur Général HAYOIT DE TERMICOURT : « l'aggravation du poids de l'impôt et des sanctions qui menacent celui qui s'y soustrait appelle impérieusement la pleine reconnaissance du droit pour le contribuable de ne payer que ce qu'il doit et de se défendre contre une imposition illégale. Dès l'instant où la contestation qu'il

[81] LOECKX (F.), DIONANT et NEYENS, Op.cit., p.396.
[82] Article 5 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

CHAPITRE IV : **LES LIMITES DES GARANTIES DU CONTRIBUABLE.**

La mise en œuvre de l'impôt se heurte à plusieurs difficultés qui constituent autant de limites des garanties du contribuable. En effet, on observe d'abord des déséquilibres au niveau de la loi fiscale qui semble privilégier la créance de l'Etat. Le contrôle et le recouvrement de l'impôt sont quelque fois l'occasion de sévères frustrations chez les contribuables qui se voient priver de certaines de leurs prérogatives naturelles sans justification apparente, si ce n'est que la satisfaction de l'intérêt général. Ainsi, par exemple, la compensation qui est un mode d'extinction des obligations mis en place par le Code Civil n'est pas admise en droit fiscal.

Ensuite, le système fiscal est inévitablement complexe parce qu'il est destiné à atteindre une vie économique multiforme. Il en résulte, d'une part, que la plupart des contribuables ne peuvent pas délimiter de façon nette les obligations fiscales qui leur incombent et, d'autre part, le principe d'égalité devant l'impôt, proclamé solennellement par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789[85] est battu en brèche par la fraude et l'évasion fiscales[86]. La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales pousse l'administration fiscale à sacrifier certaines garanties du contribuable. Les droits de la défense qui impliquent, par exemple, l'usage modéré des présomptions, le respect de la vie privée, ne sont pas toujours de rigueur. Les difficultés ne sont pas seulement imputables aux contribuables, d'autres sont liées au mauvais fonctionnement de l'administration fiscale. Elles sont nombreuses ; notre analyse ne sera donc pas exhaustive.

---

[85] « ... une contribution commune est indispensable ; elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ».

[86] Le principe d'égalité devant les charges publiques est le corollaire du principe général de l'égalité de tous les citoyens devant la loi. Ces deux principes sont respectivement énoncés par les articles 50 et 17 de la constitution de transition du 06 juin 1998.

Ce chapitre comprendra trois sections. La première section traitera des conséquences du caractère d'ordre public du droit fiscal. La deuxième section analysera les difficultés dans la mise en œuvre des garanties en matière de contrôle fiscal. Quant à la dernière section, elle sera consacrée aux difficultés dans la mise en œuvre des garanties en matière de recouvrement et du contentieux fiscal.

Section 1 : LE CARACTERE D'ORDRE PUBLIC DU DROIT FISCAL ET SES CONSEQUENCES.

§1. Notion d'ordre public.

L'ordre public est une notion bien difficile à cerner. Très mouvante et variable dans son contenu, elle est néanmoins présente dans tous les Etats. Si il apparaît peu dans la Déclaration universelle des droits de l'homme de 1948, l'ordre public s'impose, en revanche, largement dans les deux pactes internationaux de 1966.

L'ordre public classique est un ordre politique, ce mot étant pris dans un sens très général pour désigner la défense des institutions essentielles de la société contre les atteintes que pourraient leur porter les initiatives, non contrôlées, des contractants. L'ordre public nouveau est, quant à lui, un ordre public économique. La fin poursuivie est d'intervenir dans les rapports pécuniaires, dans les échanges de richesses et de services entre les hommes, soit pour rendre ces échanges plus équitables, soit pour les mieux ordonner en considération de l'intérêt général[87].

[87] FLOUR (J.), Droit civil : les obligations, V1, Colin, Paris, 1975, pp.204-205.

Dans tous les cas, la notion d'ordre public correspond à l'affirmation d'une suprématie de la société sur l'individu. Dire qu'il existe un ordre public, c'est assigner par là même des limites à l'individualisme, c'est-à-dire que l'homme fait partie de la communauté envers laquelle il a des devoirs dont il ne peut se délier. La communauté impose à l'homme le respect de certaines règles considérées comme essentielles à son organisation. Ainsi, aux dires de WEILL, l'ordre public suppose un conflit, au sein d'un Etat, entre deux sources de règles juridiques ; les règles que l'Etat impose à ses habitants et les règles qui régissent les rapports des particuliers entre eux[88].

Mais ce serait mutiler cette notion d'ordre public, par ailleurs si riche, que de la présenter négativement. L'ordre public est une condition d'exercice des libertés. La destruction de l'ordre public, la paralysie des institutions sociales et le règne de la force et de la violence marquent la fin assurée des droits de l'homme[89]. Il appartient au législateur d'opérer la conciliation entre l'exercice des libertés et la sauvegarde de l'ordre public qui est un objectif de valeur constitutionnelle.

§2. Les conséquences du caractère d'ordre public du droit fiscal.

Du caractère d'ordre public du droit fiscal découlent plusieurs conséquences qui ne peuvent trouver d'explication que dans ce que nous avons développé précédemment :

1. Le recours ne suspend pas l'exigibilité de l'impôt (article 146 alinéa 1 du C.G.I.&T.).
2. Aucune transaction n'est valable entre l'administration et le contribuable au sujet des dispositions légales qui règlent l'assiette et le taux de l'impôt[90].

---

[88] Cité par FLOUR (J.), Op.cit., p.204.
[89] MADIOT (Y.), Op.cit., p.167.
[90] TIBERGHEIN (A.), Manuel de droit fiscal, 3ème éd., C.E.D. – SAMSON, Bruxelles, p.25.

3. L'inobservation des dispositions légales relatives à l'établissement de l'impôt entraîne la nullité de la cotisation établie[91].
4. La règle de la compensation d'après laquelle, à la suite de la confusion de la qualité de créancier et de débiteur réalisée dans la même personne, les deux créances s'éteignent ou s'annulent, ne trouve pas application dans la matière des impôts.

Mais, comme le dit bien l'adage, il n'y a pas de règle sans exception. Toutes ces conséquences découlant du caractère d'ordre public ne sont pas appliquées par l'administration fiscale dans leur rigueur, elles souffrent quelques exceptions. Nous nous attacherons ici au premier et au quatrième points, les autres ayant déjà fait l'objet d'une analyse dans le deuxième chapitre.

1. Le recours ne suspend pas l'exigibilité de l'impôt.

L'impôt a principalement un objectif financier, c'est-à-dire qu'il alimente le Trésor en vue de la couverture des charges publiques. L'impôt est justifié par le besoin d'argent frais éprouvé par le Trésor. C'est pourquoi la loi (article 146 alinéa 1 du C.G.I.&T.) autorise au fisc de poursuivre l'imposition même si le contribuable en conteste le bien-fondé. L'intérêt général est à ce prix.

Néanmoins, le contribuable peut demander et obtenir le sursis de paiement de l'impôt pendant la phase contentieuse. La demande de sursis de paiement doit être présentée dès l'introduction de l'instance devant l'administration fiscale. Il s'en suit, selon le Conseil d'Etat français, que le contribuable n'est pas recevable à solliciter pour la première fois le sursis de paiement dans sa requête au tribunal[92].

[91] TIBERGHEIN (A.), Op.cit., p.25.
[92] C.E., 13 juillet 1961, D.F., 34704.

Le droit au sursis est subordonné à la constitution de garanties propres à assurer le recouvrement de l'imposition contestée. C'est le receveur des impôts qui est compétent pour apprécier les garanties fournies par le contribuable. Mais, la réponse du receveur doit tenir compte uniquement de la valeur des garanties constituées. En cas de réponse négative, il n'existe malheureusement pas au Burundi de recours judiciaire contre la décision du receveur en la matière, seuls les recours hiérarchiques peuvent être intentés pour faire constater que les garanties offertes sont suffisantes.

2. La compensation.

Il est généralement admis que l'on ne peut pas transporter cette institution de droit civil dans le domaine d'ordre public des impôts. La compensation donne lieu, en effet, à des difficultés d'administration et de contrôle. La procédure d'ordonnancement des dépenses publiques et le contrôle qu'elle comporte ne pourraient être respectés, la compensation supprimant la matérialité du paiement[93].

Toutefois, l'administration fiscale est fondée à accepter la compensation dans certains cas:

La loi n°1/008 du 29 décembre 1995 institue la compensation entre certaines créances sur l'Etat et les dettes fiscales et douanières[94]. En effet, il est autorisé au Ministre des Finances d'effectuer des compensations entre les créances sur l'Etat et les dettes fiscales et douanières dues envers l'Etat spécialement en ce qui concerne le paiement du drawback simplifié et le

[93] LOECKX (F.), DIONANT et NEYENS, Op.cit., p.342.
[94] Cfr : mesures d'application de la taxe sur les transactions du CGI&T, législation mise à jour en octobre 1996, p.181.

remboursement du crédit de taxe sur les transactions. Le titre de créance ou le remboursement visé est une attestation de créance sur l'Etat établie selon le cas par le directeur des douanes (drawback simplifié) ou celui des impôts pour le remboursement du crédit de taxe sur les transactions.

Il est, par exemple, difficile pour les entreprises de travaux publics travaillant presque exclusivement pour le compte de l'Etat comme AMSAR – BURUNDI d'acquitter leurs impôts tant que leur unique client, en l'occurrence l'Etat, ne les a pas payées pour les travaux exécutés. Pour tout paiement d'impôt, elles peuvent solliciter la compensation de leurs dettes fiscales avec leurs créances sur l'Etat. Comme il est difficile d'envisager pour elles des mesures de contrainte pour des raisons évidentes, on est obligé de suspendre le recouvrement[95].

La lettre de demande de compensation est adressée au Ministre des Finances. Celui-ci analyse la demande en considération des avis techniques de ses subalternes. Si la réponse du Ministre des Finances est positive, le Département des Impôts apure la fiche C.C.F. comme s'il y avait eu paiement, mais ne délivre pas de quittance[96].

[95] « Séminaire du Parti sur la déclaration économique du IIème Congrès National de l'UPRONA », Secrétariat National Permanent du Parti UPRONA, Bujumbura, 6-8 mars 1986, p.147.
[96] Information recueillie auprès du receveur des impôts.

Section 2 : LES DIFFICULTES DANS LA MISE EN ŒUVRE DES GARANTIES EN MATIERE DE CONTROLE FISCAL.

L'établissement de bons rapports entre l'administration fiscale et le contribuable passe nécessairement par le respect des garanties de ce dernier. D'une manière générale, le respect de certaines garanties en matière de contrôle fiscal ne pose pas de problèmes particuliers. C'est le cas de la garantie de l'assistance, du secret professionnel et de l'envoi d'un avis de vérification avant l'intervention sur place. Signalons, toutefois, que pas mal de contribuables mettent en cause la méthode de contrôle inopiné. A l'instar du législateur français, le législateur burundais devrait se prononcer sur les cas où l'administration fiscale peut recourir à cette méthode. En France, le contrôle inopiné doit porter uniquement sur la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation (exemple : la consistance des stocks) ou de l'existence et de l'état des documents comptables[97].

Les difficultés dans la mise en œuvre des garanties en matière de contrôle fiscal sont imputables soit au contribuable, soit à l'administration fiscale. Nous parlerons successivement de la résistance au paiement de l'impôt, l'insuffisance de la formation des contribuables, les difficultés au niveau des procédures de redressement ainsi que du délai de vérification qui reste long.

[97] PLAGNET (B.), Op.cit., p.252.

§1. La résistance au paiement de l'impôt.

1. Notions.

La plupart des contribuables burundais ont le sentiment de ne rien recevoir en échange de leur contribution ou lorsqu'ils établissent un lien entre le prélèvement fiscal et les dépenses publiques, leur réaction est de penser qu'ils ne profitent pas de ces dépenses. La résistance au paiement de l'impôt se manifeste sous deux formes : la fraude et l'évasion fiscales.

La fraude fiscale comprend tous les actes matériels ou juridiques, toutes les opérations comptables, toutes les manœuvres et combinaisons auxquelles ont recours les contribuables pour se soustraire à l'application de l'impôt[98]. L'évasion fiscale, quant à elle, peut se définir comme étant l'utilisation habile des textes pour se soustraire à l'impôt ou pour acquitter l'impôt le plus faible possible[99]. La lutte contre ces deux fléaux pousse souvent l'administration fiscale à sacrifier certaines garanties du contribuable pour défendre l'intérêt général qui s'identifie au paiement intégral de la charge fiscale.

2. La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

La crise socio-économique que connaît notre pays a entraîné la fragilité du secteur formel. Beaucoup d'entreprises ont fait des pertes répétées et d'autres sont même tombées en faillite. Parallèlement, la montée du secteur informel, qui par nature ne déclare et ne paie pas ses impôts, a pénalisé les entreprises du secteur formel. Beaucoup de fonctionnaires, de militaires, de petits commerçants ont créé de petits commerces pour survivre mais malheureusement sans même

[98] MARGAIRAZ (A.), La fraude fiscale et ses succédanés, Seconde éd. Corrigée, Lausanne, 1973, p.28.
[99] COLIN (P.), La vérification fiscale, Economica, Paris, 1978, p.2.

ouvrir des registres de commerce ou déclarer des impôts. En outre, le manque de devises a libéralisé le « marché noir » et beaucoup d'importateurs n'ouvrent plus de licences pour importer mais achètent les devises au marché parallèle[100].

Aujourd'hui, la fraude fiscale ne se limite plus aux procédés traditionnels de dissimulation des recettes. Elle s'est diversifiée et revêt des formes de plus en plus complexes. L'organisation et les méthodes du contrôle fiscal doivent s'adapter à l'évolution constatée des mécanismes de la fraude. Mais, dans une société respectueuse des droits de la personne, l'administration doit concilier l'efficacité nécessaire dans la lutte contre la délinquance financière aux multiples visages et la protection des garanties auxquelles chacun peut prétendre. Notre réflexion s'efforcera de montrer comment l'organisation actuelle du contrôle ne fait pas toujours droit à cette préoccupation de concilier les intérêts respectifs de l'administration et du contribuable présumé fraudeur.

Lorsque l'administration fiscale soupçonne la fraude chez un contribuable x, deux constatations s'imposent : l'importance des moyens d'investigation de l'administration et l'insuffisance du dialogue offert au contribuable.

a. L'importance des moyens d'investigation.

La faculté qui est reconnue à l'administration fiscale de lutter efficacement contre les fraudeurs ne lui permet pas de prétendre à un pouvoir de policier ou de gendarme. On sait que le service fiscal dispose d'un droit de communication auprès des entreprises commerciales et des administrations publiques (article 117 du C.G.I.&T.). Il peut, en outre, procéder aux demandes

[100] « Note d'évaluation du prélèvement forfaitaire sur divers impôts », Ministère des Finances, Département des impôts, p.1.

d'éclaircissements et de justifications (article 106 du C.G.I.&T.). En raison du caractère imprécis et du domaine mal défini de ces demandes, il n'est pas étonnant que le support juridique constitué par les demandes d'éclaircissements ou de renseignements soit la source de nombreuses difficultés. L'administration fiscale a tendance à élargir leur champ d'application. Bien plus, on constate actuellement une fâcheuse tendance à confondre demandes d'éclaircissements, demandes de justifications et parfois, ce qui est encore plus grave, demandes de renseignements.

L'ampleur de la fraude pousse l'administration fiscale à agir avec célérité pour ne pas assister au démantèlement des ressources publiques. Cela peut sans doute conduire à des abus. Dans certains cas, des vérificateurs n'hésitent pas à convoquer dans leurs bureaux de tierces personnes en relation avec le contribuable vérifié, à leur proférer des menaces et à leur faire signer de véritables dépositions qui seront, par la suite, opposées au contribuable. Le plus souvent, le tiers interrogé n'est pas informé du véritable objet des demandes et pense que sa situation fiscale est seule en cause. Les réponses seront donc fonction de son intérêt propre et fausseront parfois l'attitude du service à l'égard du contribuable au cours du dialogue qui va s'engager à l'occasion de la vérification.

b. L'insuffisance du dialogue offert au contribuable.

L'appréciation des explications du contribuable aux demandes de justifications peut s'avérer délicate. L'administration fiscale, dans le souci de réprimer toute manifestation de la fraude, a tendance à rejeter presque systématiquement toutes les explications qu'elle juge insatisfaisantes. Une réponse à une demande de justifications ou de renseignements devrait, si elle

n'est pas invérifiable et dilatoire, être reconnue comme la manifestation par le contribuable de la volonté d'accepter le dialogue avec l'administration.

En outre, comme la plupart des contribuables déclarent des revenus largement minorés, l'administration fiscale recourt généralement à la technique de la balance de trésorerie qui permet une approche efficace du revenu d'après la variation du patrimoine ou l'enrichissement du contribuable. Si la balance de trésorerie est délicate à mettre en œuvre et exige un travail administratif particulièrement élaboré, le contribuable n'est pas, quant à lui, toujours à même de se défendre avec efficacité. Le contribuable demeure parfois impuissant à démontrer l'exagération de l'évaluation administrative. D'une part, les contribuables qui ne sont pas capables de tenir une comptabilité n'éprouvent pas le besoin de préconstituer des preuves dont l'apport dans le débat se révèle pourtant fondamental. Dans ces conditions, les garanties accordées au contribuable intéressé trouvent rapidement leurs limites. Un contrôle aussi perfectionné n'a de sens qu'à l'encontre des contribuables avertis. D'autre part, la prise en compte des présomptions, bien qu'issues de renseignements possédés par les services fiscaux, n'est pas forcément représentative de la situation réelle de l'intéressé.

La doctrine est consciente du danger. Nous nous permettons de rapporter sur ce point les propos de Monsieur DELMAS – MARSALET, alors commissaire du Gouvernement français, lequel rappelait que « comme toute arme de ce genre, la balance de trésorerie ne doit être utilisée qu'à bon escient, c'est-à-dire dans les seuls cas où le contrôle fiscal fait apparaître une disproportion tellement marquée entre les revenus déclarés par le contribuable et son enrichissement apparent que l'on peut présumer l'existence d'une dissimulation de revenu »[101].

[101] Cité dans Actes des Journées d'Etudes, Op.cit., p.49.

En définitive, le souci de lutter contre la fraude ne doit pas conduire l'administration fiscale à méconnaître les garanties du contribuable. A cet égard, la nécessité de retenir une base d'imposition aussi proche que possible de la réalité doit conduire, en raison des difficultés rencontrées, à une mise en œuvre particulièrement souple des procédures de reconstitution, et rend nécessaire l'instauration d'un véritable dialogue lors de leur déroulement.

§2. L'insuffisance de la formation des contribuables.

Le système fiscal burundais est un système déclaratif. La déclaration de l'impôt sur le résultat en particulier est basée sur la comptabilité. Or, beaucoup de nos contribuables sont incapables de tenir cette comptabilité ou de déclarer les impôts sur les revenus. Conscients de ces difficultés, les groupes de commerçants suivants ont écrit au département des impôts pour qu'on révise leur système d'imposition. Il s'agit :

- des grossistes du sucre, clients de la SOSUMO ;
- des clients de COTEBU ;
- des apporteurs de café parche chez SODECO ;
- des exploitants des stations de carburant ;
- des commerçants des animaux de boucherie[102].

Les doléances de tous ces commerçants consistaient à demander un système de retenue libératoire de l'impôt sur les revenus à la source. Cette demande était fondée quant on sait les difficultés que ces commerçants avaient lors des procédures de vérification. Signalons que les clients de la BRARUDI sont

[102] « Note d'évaluation du prélèvement forfaitaire sur divers impôts », Ministère des Finances, Département des impôts, p.2.

soumis depuis 1996 à la retenue de l'impôt sur les revenus directement à la source.

Ainsi, par la loi n° 1/011 du 30/12/1998[103],le législateur burundais a introduit dans le système fiscal un mécanisme nouveau de recouvrement de l'impôt sur le résultat et de la taxe sur les transactions. Ce mécanisme est appelé : « Prélèvement forfaitaire sur divers impôts ». L'institution d'un tel prélèvement allait permettre de rendre l'impôt plus accepté et plus rentable.

Le prélèvement forfaitaire sur divers impôts n'est pas sans poser de difficultés. Les problèmes se posent surtout au niveau de la facturation de la taxe sur les transactions. Beaucoup de redevables comme les fabricants et les importateurs ne facturent pas la taxe sur les transactions, d'autres marquent la mention « taxe de transactions comprises », d'autres encore se croient exonérés de facturer la taxe parce qu'ils ont versé un acompte à la douane. C'est donc véritablement un problème de formation et d'information sur le fonctionnement de la taxe de transactions.

§3. Les difficultés au niveau des procédures de redressement.

1. La procédure de redressement contradictoire.

En examinant certains dossiers au département des impôts, nous avons constaté pas mal de cas où l'administration fiscale ne respecte pas la prescription de l'article 110 du C.G.I.&T. que nous avons déjà exposée. Tantôt, le vérificateur des impôts envoie simultanément la notification de redressement et la note d'imposition qui en résulte, tantôt il envoie seulement une note d'imposition se rapportant aux bases redressées alors qu'il n'a pas avisé le

[103] Voir C.G.I.&T., Législation mise à jour au 1er janvier 2000, p. 190 et s.

contribuable. C'est pourquoi le département des impôts recommande aujourd'hui au vérificateur d'organiser avant la notification de redressement une séance d'échange d'observations en présence du responsable de l'entreprise et du chef de service ou de la direction des impôts.

En outre, le vérificateur des impôts peut, lorsque le danger d'évasion ou de fraude est imminent, passer outre cette procédure. C'est ce qui a justifié cette transgression de la loi d'un vérificateur qui aurait voulu le recouvrement des montants avant l'expiration de la garantie accordée par une banque[104]. Les réclamations de ce genre sont généralement sanctionnées par une annulation des impôts irrégulièrement établis à charge du contribuable mais les contribuables qui se pourvoient en réclamation contre cette irrégularité de procédure restent relativement peu nombreux puisque déceler de telles irrégularités suppose un grand niveau de connaissances et une capacité d'interprétation de la loi très poussée. Signalons que même en cas d'annulation, la loi permet à l'administration de reprendre la procédure légale d'imposition sur base de l'article 119 du C.G.I.&T.

Quant à la commission paritaire de conciliation des impôts directs et de la taxe sur les chiffre d'affaires, comme tout nouvel organe, elle a encore des lacunes à combler. Les dossiers à sa charge ne sont pas rapidement instruits et cela en défaveur du contribuable. L'ordonnance n° 540/074 du 19 avril 1994 ne précise pas les délais de traitement d'un dossier par la commission. Elle ne prévoit pas non plus les modalités de suivi d'une décision issue de la commission et des sanctions en cas d'absence injustifiée de l'une ou l'autre des parties en conflit.

[104] Voir département des impôts : dossier – réclamation n° 4138.

2. L'imposition d'office.

La doctrine fiscaliste est unanime à présenter la taxation d'office comme une institution du droit fiscal jouant le rôle de sanction[105]. Mais, cette sanction du défaut de collaboration du contribuable a une portée limitée : il ne s'agit nullement de mettre à la charge du contribuable défaillant une imposition supérieure à celle qui serait résultée de la procédure d'imposition de droit commun ; la sanction doit être uniquement procédurale et consister dans le simple fait que la taxation d'office est, par définition même, une procédure unilatérale, non contradictoire, aboutissant à un renversement de la charge de la preuve.

Mais, la taxation d'office telle qu'elle est actuellement pratiquée par notre administration fiscale correspond-elle à cette finalité ? Les conséquences du recours à la procédure unilatérale demeurent. D'une part, même si le contribuable est autorisé à apporter par tous les moyens la preuve de l'exagération de la taxation, cette faculté risque de revêtir pour lui un caractère plus théorique que pratique en raison de la nature même des opérations en cause. A cet égard, il faut regretter que l'organisme conciliateur des impôts directs et de la taxe sur le chiffre d'affaires ne soit pas appelé à intervenir en matière de taxation d'office. L'intervention de la commission permettrait sans doute d'aboutir, dans bien des cas, à des solutions transactionnelles acceptables de part et d'autre. D'autre part, la possibilité laissée à l'administration de mettre elle-même un terme au débat apparaît dangereuse et peut finalement remettre en cause cette construction. La plupart des contribuables ne se trouvent même pas en mesure de répondre utilement aux questions posées en raison de la brièveté des délais.

[105] Voir TROTABAS L. et COTTERET J.M., Droit fiscal, Dalloz, Paris, 1977, p.52 et s.

La procédure de redressement unilatérale conduit, en outre, au désarroi du contribuable qui est confronté aux lacunes de la législation. Le contribuable ne peut pas se prévaloir des instructions administratives devant le juge de l'impôt. Quant à la jurisprudence, elle demeure actuellement trop incomplète pour offrir une quelconque garantie au contribuable dans le cadre de la taxation d'office.

§4. Le délai de vérification long.

Les contribuables doivent se sacrifier pour payer l'impôt. En revanche, ils exigent de l'administration fiscale de faire correctement et rapidement l'étude des dossiers. Au niveau du service de vérification, le délai de vérification reste long. Entre le temps du retrait du dossier du S.A.D. et celui de son retour, il s'écoule généralement beaucoup de temps. Pour des dossiers qui présentent des difficultés particulières, plusieurs mois, voire même une année peuvent s'écouler avant la clôture du dossier. Cela empêche le contribuable de poursuivre aisément ses affaires. On constate également certains problèmes d'ordre pratique qui font que des suspensions de vérification ou des notifications interruptives de prescription donnent à l'administration fiscale un nouveau délai de quatre ans qui commence à courir et avec les mêmes effets. Par exemple, pour le cas du litige opposant l'entreprise de construction C.I.C. avec la SOCABU, l'administration s'est proposée, aujourd'hui, un délai maximal limité à huit ans, au-delà duquel aucun contrôle ne sera plus à effectuer[106].

En outre, des erreurs peuvent se glisser dans l'activité du vérificateur, d'où parfois des répétitions exagérées qui peuvent compromettre gravement la stabilité du contribuable. Pour réduire au strict minimum ces erreurs, le département des impôts recommande au vérificateur, après avoir recueilli des données pouvant engendrer des redressements des impositions, d'organiser une

[106] Séminaire sur l'internalisation des impôts, Thème : « Les étapes de la vérification contradictoire ».

séance de discussion contradictoire avec le comptable sur les divers éléments constatés au cours de la vérification sur place. Au cours des discussions, il est souhaitable que le premier responsable de l'entreprise, ses conseils et le vérificateur principal soient associés. Aussi, les erreurs vont aujourd'hui en diminuant parce que le contrôle se renforce à tous les niveaux : au niveau du service de vérification puis du service de contrôle et même de l'inspection générale des finances.

Plusieurs solutions peuvent être préconisées pour l'avenir. Il faut augmenter l'effectif des vérificateurs et améliorer la qualité du travail au niveau de la vérification. Une tendance à l'augmentation des effectifs se retrouve dans presque tous les Etats du monde[107]. La cause réside non seulement dans l'accroissement des tâches diverses de l'administration fiscale mais aussi dans les complications grandissantes qui résultent de l'application de l'impôt.

Le département des impôts devrait aussi déployer un grand effort pour le perfectionnement professionnel de ses agents. En effet, l'évolution économique s'accompagne presque toujours d'une modification continuelle de la législation et de la jurisprudence fiscales. L'agent fiscal ne devrait donc pas se contenter des connaissances acquises sur le banc de l'école. Il doit apprendre régulièrement les nouveaux procédés de gestion des affaires, les nouvelles pratiques de fraude que les contribuables ne cessent d'inventer et de perfectionner.

En dernière analyse, le département des impôts devrait doubler d'efforts pour lutter contre la corruption. De nos jours, la vie publique dans notre pays comme d'ailleurs presque partout en Afrique est marquée par la persistance du phénomène de la corruption. Le Président N. SOGLO s'exprimait comme suit

[107] LOECKX (F.), VAN DIONANT et NEYENS, Op.cit., p.316.

lors d'une conférence tenue à COTONOU : « ... Par ailleurs, nos administrations publiques, placées dans un environnement malsain, ont été gangrenées par la paresse et la corruption. Cette situation a eu pour corollaire la baisse du rendement et, par voie de conséquence, celle des recettes fiscales, aggravant ainsi les déséquilibres qu'on observe dans nos économies »[108].

La corruption porte résolument atteinte à l'égalité entre contribuables, sa caractéristique intrinsèque étant d'engendrer des situations de privilège et de faveur. Le paradoxe de la corruption est qu'elle ne peut pas paraître au grand jour. La lutte judiciaire, pour importante qu'elle soit, reste limitée et doit se compléter par une lutte institutionnelle et économique[109].

Section 3 : LES DIFFICULTES DANS LA MISE EN ŒUVRE DES GARANTIES DE RECOUVREMENT ET DU CONTENTIEUX FISCAL.

Les principales difficultés rencontrées par le service des recettes et du contentieux fiscal dans la mise en œuvre des garanties du contribuable sont liées au retard dans la réclamation et dans le paiement de l'impôt ainsi qu'à la procédure contentieuse qui est longue et complexe.

---

[108] Extrait du discours du Président N. SOGLO lors du Colloque sur la modernisation des fonctions publiques africaines, Cotonou, Novembre 1991, p.19.

[109] « La corruption : Problématique générale en état de la question », Annales de droit de Louvain, Bruylant, Bruxelles, 1998, p.149.

§1. Le retard dans le paiement de l'impôt.

Les demandes de transaction sont nombreuses au département des impôts. Certains contribuables, pour prouver leur bonne foi, invoquent l'ignorance des délais d'exigibilité de l'impôt. Pour les impôts perçus par voie de rôle, l'extrait du rôle envoyé au contribuable[110] doit porter la date d'envoi du rôle et la date à laquelle expire le délai à la fin duquel l'impôt doit être intégralement payé.

Les impôts perçus par retenue à la source doivent être payés soit aux guichets des impôts, soit aux guichets des banques commerciales et de la B.R.B. sur les comptes ouverts au nom du receveur des impôts. Selon l'article 123 du C.G.I.&T., ces paiements doivent être effectués dans les dix premiers jours qui suivent le mois pendant lequel les revenus ont été payés ou mis à la disposition du bénéficiaire pour les sociétés de droit national et dans les dix premiers jours du quatrième mois à dater de la clôture de l'exercice comptable pour les sociétés étrangères. Ces impôts deviennent immédiatement exigibles pour leur totalité lorsqu'ils sont enrôlés pour défaut de paiement dans les délais prescrits (article 123 alinéa 2 du C.G.I.&T.).

Les problèmes se posent, en réalité, pour les impôts perçus par voie de rôle. Il importe que l'administration fiscale soit à même de fixer avec précision la date d'exigibilité de l'impôt et le cas échéant de prouver la réalité de la délivrance de l'avertissement – extrait du rôle. Si le contribuable ne reçoit pas l'avertissement – extrait du rôle ou s'il reçoit un avertissement ne comportant aucune date, il pourra s'estimer en droit de considérer qu'aucun délai n'a commencé à courir contre lui ou qu'il n'est redevable d'aucun intérêt de retard. Il n'est pas indispensable que l'avertissement – extrait du rôle contienne la

[110] Voir article 121 du C.G.I.&T., Législation mise à jour en octobre 1996.

mention que le rôle a été rendu exécutoire, seul le rôle constitue le titre légal de perception.

Le retard dans le versement des impôts donne lieu au versement d'un intérêt de retard de 1% par mois de retard et d'une majoration de 5% du montant des sommes non payées dans les délais légaux. Suite à la crise socio-économique que connaît notre pays, et surtout à l'embargo décrété par les pays voisins dès août 1996, beaucoup de contribuables n'arrivent pas à honorer leurs obligations fiscales à temps.

Dans les mesures fiscales nouvelles pour l'an 2000, le département des impôts a procédé à un allégement des pénalités. Ainsi, il a accordé une remise partielle des pénalités de retard sur les arriérés d'impôts payés. Il sera prélevé, pour l'exercice 2000, un intérêt de retard forfaitaire de 5% au lieu des taux progressifs. Par ce fait, le gouvernement espère qu'en renouvelant cette mesure qui a été appliquée durant le premier semestre de 1999, les entreprises vont apurer leurs arriérés. Elles auront le temps de négocier les crédits et de faire les opérations de ventes de biens meubles et immeubles pour liquider les arriérés d'impôts[111]. Nous pensons que l'ampleur de la crise économique que connaît notre pays devrait conduire l'administration fiscale à une remise en question des intérêts de retard pour les contribuables en difficulté de trésorerie.

[111] « Les mesures fiscales nouvelles pour l'an 2000 », Ministère des Finances, Département des Impôts, p.3.

§2. Le retard dans la réclamation.

Lorsque le contribuable conteste le bien-fondé d'une imposition, la loi[112] lui accorde un délai de trois mois pour exercer un recours. Certains contribuables ignorent la date à partir de laquelle commence à courir ce délai, ce qui peut engendrer le retard dans la réclamation.

Le délai endéans lequel les réclamations doivent être présentées sous peine de déchéance prend cours le lendemain de la date de l'avertissement - extrait du rôle telle qu'elle résulte de la mention de son envoi portée audit extrait ou à l'avis de cotisation et non à partir du jour de la réception de pareil document par le contribuable. La date de la remise du document n'a pas été déterminée par le législateur comme celle qui devait être le point de départ du délai de réclamation. De là découle la nécessité de porter soigneusement aux avertissements et aux avis de cotisations la date de la délivrance de ces documents et d'en noter celle-ci au rôle avec la scrupuleuse exactitude.

Sauf preuve contraire, la date d'envoi est en effet la date qui figure comme telle sur l'avertissement – extrait du rôle. A défaut de mention de la date d'envoi sur l'avertissement – extrait du rôle, la preuve de cette date peut cependant être faite par d'autres moyens.

La réclamation doit être présentée sous peine de déchéance dans le délai légal de trois mois. La forclusion prescrite par la loi est d'ordre public et doit par conséquent être relevée d'office. Seul le point de départ de ce délai est susceptible de discussion si le contribuable n'a pas, par un fait qui lui est étranger et qui serait imputable à l'administration fiscale, reçu en temps opportun la notification de l'avertissement – extrait de rôle en son nom.

---

[112] Article 139 §3 du C.G.I.&T., Législation mise à jour en octobre 1996.

De même, le contribuable peut échapper à la forclusion qui lui était opposée s'il invoque le cas de force majeure lequel aurait provoqué la remise tardive de sa réclamation à la personne compétente. La notion de « force majeure » doit, dans ce contexte, être prise dans son sens large. Elle inclut les empêchements qui, sans entraîner l'impossibilité absolue, suffisent cependant à expliquer l'inaction ou le retard du contribuable. La contestation quant au point de savoir si telle ou telle circonstance constitue une force majeure relève de l'appréciation souveraine du juge.

§3. La procédure contentieuse longue et complexe.

La procédure contentieuse emprunte plusieurs étapes. La première étape est constituée par une réclamation préalable et obligatoire devant le Ministre des Finances pour la taxe sur les transactions et l'impôt sur les revenus et le directeur des impôts pour l'impôt réel. A défaut de réponse ou en cas de réponse non satisfaisante, le contribuable peut faire un recours devant la Cour Administrative, puis la Chambre Administrative près la Cour Suprême et, enfin, il peut se pourvoir en cassation. La contestation de l'assiette de l'impôt doit être distinguée de la procédure de contestation des actes de poursuites qui relève directement des juridictions de droit commun.

A chacun de ces stades, les contribuables doivent respecter scrupuleusement les règles de procédures pour ne pas risquer de voir leurs recours rejetés pour vices de forme. D'après les enquêtes, la saisine des tribunaux en matière fiscale n'est pas fréquente, uniquement quatre procès ont déjà eu lieu dans le passé et deux d'entre eux sont déjà clôturés, l'un à la Cour Administrative de Bujumbura et l'autre à la Chambre Administrative près la

Cour Suprême[113]. Pour les uns, cette phase est longue et coûteuse et pour d'autres encore plus nombreux, il y a ignorance de la loi. Très peu de contribuables savent, par exemple, qu'une juridiction de droit commun peut être compétente pour trancher un litige fiscal. Il s'avère donc important d'harmoniser les procédures en matière fiscale notamment par la création d'un juge unique de l'impôt.

La phase administrative de la réclamation peut aussi s'avérer délicate pour certains contribuables. La lettre de réclamation doit contester la légalité de l'imposition. Or, certains contribuables, par ignorance de la loi, se bornent à solliciter des renseignements auprès du S.A.D. sur les dispositions législatives et réglementaires qui ont justifié la mise en recouvrement des impositions contestées. Ces demandes de renseignements ne peuvent en aucun cas être assimilées à une réclamation.

La réclamation est présentée sous la forme d'une simple lettre. Le service des impôts en accuse réception dans les conditions légales prévues. Lorsque la lettre est adressée à un fonctionnaire des impôts incompétent pour recevoir une réclamation, ce dernier a l'obligation de la transmettre au service compétent. Si la réclamation est adressée dans les derniers jours précédents l'expiration du délai légal, il est prudent de se réserver la preuve que la lettre est parvenue au service fiscal compétent à temps.

Nous savons, en outre, que le contribuable a la possibilité de surseoir au paiement de l'impôt contesté en fournissant des garanties. Mais il doit demander expressément ce sursis dans sa réclamation à l'autorité fiscale compétente. Il s'agit là d'une formalité substantielle qu'il convient de ne pas omettre. Certains

[113] NARAGUMA (F.), Le régime juridique de l'impôt locatif, Mémoire, Faculté de Droit, U.B., Décembre 2000, p.52.

contribuables ne commencent à demander de sursis que lorsqu'ils désirent poursuivre le contentieux devant la Cour Administrative. Or, après le délai de réclamation devant l'autorité fiscale, le droit à sursis est forclos c'est-à-dire que le contribuable devra acquitter l'impôt contesté. C'est là aussi une autre raison qui explique l'attitude des contribuables de ne pas saisir les tribunaux. Pour eux, il est presque inutile de saisir les tribunaux quand on a déjà payé l'impôt contesté.

Le circuit suivi par les réclamations est excessivement long. Le Directeur du département des impôts transmet à l'Inspecteur les réclamations reçues en matière d'impôt réel ainsi que celles reçues du Ministre des Finances. L'Inspecteur accuse réception au réclamant de sa requête et le communique ensuite au vérificateur des impôts intéressé. Le vérificateur y joint tous les documents se rapportant à l'imposition contestée. Le dossier ainsi complété est renvoyé sans délai à l'Inspecteur qui le transmet au Receveur aux fins d'y annexer le relevé des cotisations litigieuses. Bref, la réclamation effectue le circuit Inspecteur – Vérificateur - Inspecteur – Receveur - Inspecteur. Le département des impôts déploie actuellement un grand effort pour que l'étude des dossiers en réclamation soit plus ou moins rapide. Le Directeur du département des impôts veille spécialement à ce que la réclamation effectue ce circuit dans les plus brefs délais possibles. Le législateur burundais devrait intervenir sans tarder pour fixer le délai endéans lequel l'autorité fiscale doit statuer sur les réclamations des contribuables.

L'attribution de la partie contentieuse aux inspecteurs des impôts se justifie par le désir de donner aux contribuables une garantie supplémentaire en confiant à un fonctionnaire, autre que celui qui a effectué la taxation, l'appréciation des griefs invoqués contre l'imposition. Ce corps devrait jouir d'une indépendance réelle vis-à-vis du service de vérification. Les vérificateurs

ne devraient donc intervenir dans l'instruction des réclamations qu'à titre tout à fait exceptionnel.

Signalons, pour terminer, que le Ministre des Finances dispose des pouvoirs très étendus en ce qui concerne l'imposition. Il a le droit et le devoir de rectifier toutes les erreurs commises par l'administration tant au détriment du Trésor qu'au préjudice du contribuable dans l'établissement de la cotisation[114]. Toutefois, le Ministre n'a pas le pouvoir de réparer l'illégalité d'une imposition résultant de l'inobservation des formalités substantielles. Les pouvoirs de rectification du Ministre ne peuvent s'exercer qu'en ce qui concerne les cotisations dont il est saisi par une réclamation régulière, c'est-à-dire recevable et non tardive. Etant habilité à déterminer la base de l'impôt sans être lié par l'avis de ses agents, la décision du Ministre des Finances constitue, en définitive, le stade ultime de l'Administration qui consiste à répartir l'impôt entre les citoyens.

Tout compte fait, la mise en œuvre des garanties du contribuable connaît des limites. Les limites tiennent d'abord à certains déséquilibres dans la loi fiscale. Le législateur rédige sans cesse de nouveaux textes qui traduisent à la fois la nécessité de presser le citoyen jusqu'à la dernière goutte supportable et la méfiance de l'appareil étatique à l'endroit de ce contribuable individualiste et fraudeur[115]. Les limites des garanties du contribuable tiennent ensuite de la procédure utilisée pour résoudre les problèmes de contribuables. Elle est longue et complexe, et empêche de ce fait le contribuable de continuer aisément ses affaires.

---

[114] Voir article 139 §6 du C.G.I.&T., Législation mise à jour en octobre 1996.
[115] Etudes de fiscalité, Réflexions offertes à P. SIBILLE, Bruylant, Bruxelles, 1981, p.81.

CONCLUSION GENERALE

L'impôt revêt, dans tous les systèmes de gouvernement, une importance primordiale. Il constitue l'une des plus sûres pierres de touche des régimes politiques et de leur fondement social en raison de son rôle essentiel dans l'équilibre budgétaire. Pouvant dépouiller l'homme, l'impôt constitue, néanmoins, une manière légale de porter atteinte aux droits patrimoniaux, comme le service militaire triomphe légalement de la liberté individuelle[116].

En édictant des garanties du contribuable, le législateur a entendu le prémunir contre l'arbitraire et même contre les excès en matière d'impôt. Il a voulu que le contribuable ne devienne victime, dans ses biens et parfois même dans sa personne, d'un pouvoir excessif consacré par une administration fiscale qui privilégie le bien commun sur les intérêts particuliers au point de rompre l'équilibre nécessaire à la vie sociale harmonieuse.

Notre analyse a porté sur quatre chapitres. Dans le premier chapitre, nous avons voulu d'abord montrer les prérogatives que la loi accorde à l'administration fiscale pour assurer le contrôle et le recouvrement de tous les impôts. Il s'agit essentiellement du droit de vérification et du droit de communication pour le contrôle et du droit de saisie et d'hypothèque légale sur les biens immeubles du contribuable pour le recouvrement de l'impôt.

Le deuxième chapitre était consacré aux garanties du contribuable en matière de contrôle fiscal. Au niveau de la vérification, nous encourageons la création des centres de gestion agréés. Ces centres seront formés par des comptables qui vont s'engager à aider les contribuables dans la tenue de

[116] LOUVEAUX (C.L.), La preuve en matière d'impôts directs, Bruylant, Bruxelles, 1970, p.6.

comptabilité et dans la défense des dossiers en vérification. Pour aller de l'avant, le législateur burundais, à l'instar de son homologue français, devrait se prononcer sur les cas où l'administration fiscale peut recourir à la méthode de contrôle inopiné.

Au niveau du redressement, les vérificateurs ne doivent pas seulement se contenter de porter sur les avis de redressement adressés aux contribuables les mentions strictement indispensables au point de vue légal. Il convient d'exposer en détail les motifs du rejet de la comptabilité et les méthodes d'évaluation suivies pour parvenir aux rehaussements. La procédure de redressement unilatérale conduit, en outre, au désarroi du contribuable qui est confronté aux lacunes de la législation. Le contribuable ne peut pas se prévaloir des instructions administratives devant le juge de l'impôt. Quant à la jurisprudence, elle demeure actuellement trop incomplète pour offrir une quelconque garantie au contribuable dans le cadre de la taxation d'office.

Concernant les voies de recours accordées aux contribuables, que ce soit au niveau de la commission paritaire de conciliation ou du contentieux fiscal, le législateur burundais n'a pas voulu donner les délais endéans lesquels l'autorité fiscale doit avoir statué sur les réclamations des contribuables. Nous constatons avec regret que l'administration fiscale, se fondant à la fois sur l'insuffisance des moyens tant humains que matériels et profitant de cette faille de la loi fiscale, donne suite à certaines réclamations après un délai long. Il faut, néanmoins, remarquer que depuis quelques années, un effort important est déployé pour désengorger le service du contentieux.

Dans le troisième chapitre, nous avons traité les garanties du contribuable en matière de recouvrement des impôts. Dans la pratique, on constate que certaines garanties s'avèrent illusoires. Les juridictions burundaises sont très

rarement saisies des cas d'oppositions au recouvrement forcé. Les agents des impôts, en particulier le receveur, devraient informer le contribuable de cette faculté qui lui est offerte par la loi. En outre, il s'avère important d'harmoniser les procédures en matière fiscale notamment par la création d'un juge unique de l'impôt. La prescription du recouvrement est aussi presque inexistante. Nous pensons que le délai légal de dix ans pourrait être réduit à moitié.

Enfin, pour le dernier chapitre, il s'agissait des limites des garanties du contribuable. La majorité des contribuables ne voit dans l'impôt que le sacrifice que l'Etat leur impose. Ce sacrifice leur paraît d'autant plus lourd qu'ils manquent d'informations sur les finances publiques. Le fisc doit donc déployer un grand effort pour aider le contribuable en lui apportant toutes les informations nécessaires et utiles au bon fonctionnement de ses affaires. A son tour, le contribuable doit savoir que la fraude est aussi malsaine pour lui que nuisible à la collectivité. Elle habitue ceux qui s'y adonnent aux assertions fausses, à la dissimulation et aux artifices. Elle prive, par ce fait, la collectivité de ressources auxquelles celle-ci avait droit, rompt l'égalité devant les charges publiques et peut même compromettre l'équilibre interne de l'Etat.

En tout état de cause, la question qui se pose toujours au législateur est la suivante : « faut-il ou non donner priorité aux garanties du contribuable là où elles sont manifestement limitées, quitte à sacrifier certaines dépenses de l'Etat » ? C'est à ce choix que se mesure la loyauté de l'Etat à l'égard des contribuables. Le respect de l'individu n'est pas un enjeu susceptible de compromis. D'ailleurs, comment espérer que le contribuable fasse l'effort méritoire de remplir correctement son devoir fiscal si l'autorité lui offre tant de bonnes raisons de s'y soustraire en conscience ? Car, enfin de compte, la loyauté des services fiscaux ne peut qu'avoir des effets bénéfiques sur les recettes.

En définitive, nous ne prétendons pas avoir apporté la solution à tous les problèmes liés au respect des garanties du contribuable. Dans ce domaine, les véritables solutions dépendent plus d'une approche globale des problèmes posés que d'actions ponctuelles, inévitablement limitées et parfois contradictoires.

BIBLIOGRAPHIE.

I. CODES,TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES.

1. Code Général des Impôts et Taxes, Législation mise à jour au 1er octobre 1996
2. Codes et Lois du Burundi, BELLON R. et DELFOSSE P., Fernand Larcier, Bruxelles, 1970.
3. Loi du 21 septembre 1963 relative à l'impôt sur les revenus, in B.O.B. n° 12 bis/63, p.399 et s.
4. Loi n° 1/008 du 29 décembre 1995 portant institution de la compensation entre certaines créances sur l'Etat et les dettes fiscales et douanières, C.G.I.&T., Législation mise à jour au 1er octobre 1996, p.180 et s.
5. Décret-Loi n° 1/008 du 6 juin 1998 portant promulgation de l'Acte Constitutionnel de Transition de la République du Burundi, in B.O.B. n° 7/98, p.468 et s.
6. Loi n° 1/011 du 30 décembre 1998 portant institution d'un prélèvement forfaitaire sur divers impôts, C.G.I.&T., Législation mise à jour au 1er janvier 2000, p.190 et s.
7. Ordonnance Ministérielle n° 540/074 du 19 avril 1994 définissant la composition ainsi que les modalités pratiques de fonctionnement de la Commission de Conciliation prévue par l'article 111 bis du Décret-Loi n° 1/012 du 23 février 1993, in B.O.B. n° 6/94, p.23 et s.

II. LES OUVRAGES GENERAUX.

1. DUPEYROUX O., La règle de la non – rétroactivité des actes administratifs, L.G.D.J., Paris, 1953, 620 pages.
2. FLAMME M.A., Droit administratif, Tome1, Bruylant, Bruxelles, 1989, 1101 pages.

3. FLOUR J., Droit civil : Les obligations, Volume 1, Colin, Paris, 1975, 384 pages.
4. ISAAC G., La procédure administrative non – contentieuse, L.G.D.J., Paris, 1968, 340 pages.
5. MADIOT Y., Droit de l'homme, 2ème édition, Masson, Paris, 1991, 342 pages.
6. MARTY et RAYNAUD, Droit civil, Tome 1, Sirey, Paris, 1956, 860 pages.
7. Pasicrisie belge, Recueil général de la jurisprudence des cours et tribunaux belges, Bruylant, Bruxelles, 1936-1989.
8. PLANIOL M. et RIPERT G., Droit civil français, les sûretés réelles, Tome 12, L.G.D.J., Paris, 1953, 834 pages.
9. WALINE M., L'individualisme et le droit, 2ème édition, Montchrestien, Paris, 1949, 436 pages.

III. LES OUVRAGES SPECIAUX.

1. ARDANT G., Histoire de l'impôt, LI, Edition Fayard, Paris, 1971, 634 pages.
2. ARDANT G., Théorie sociologique de l'impôt, SEVPEN, Paris, 1982, 1212 pages.
3. BERN P., La nature juridique du contentieux de l'imposition, 5ème édition, L.G.D.J., Paris, 1972, 426 pages.
4. COLIN P., La vérification fiscale, Economica, Paris, 1978, 301 pages.
5. DASSESSE M. et MINNE P., Droit fiscal, 4ème édition, Bruylant, Bruxelles, 1996, 960 pages.
6. DEBBASCH et RICCI J.C., Le contentieux administratif, 5ème édition, Dalloz,Paris, 1983, 772 pages.
7. Etudes de la fiscalité, Réflexions offertes à SIBILLE P., Bruylant, Bruxelles, 1981, 970 pages.

8. FEYE M. et CARDYN C., Procédure fiscale contentieuse, Bruylant, Bruxelles, 1958, 320 pages.

9. GORE F. et JADAUD B., Droit fiscal des affaires, 2ème édition, Dalloz, Paris, 1984, 723 pages.

10. GOUR C., MOLINIER et TOURNIER G., Les grandes décisions de la jurisprudence, P.U.F., Paris, 1977.

11. GOUR C., MOLINIER J. et TOURNIER G., Procédure fiscale, 1ère édition, P.U.F., Paris, 1982, 388 pages.

12. LAMBERT T., Redressement fiscal, Economica, Paris, 1985, 190 pages.

13. LAUFENBURGER H., Théorie économique et psychologique des Finances publiques, Tome 1, Sirey, Paris, 1956, 728 pages.

14. LOECKX F., DIONANT V. et NEYENS G., Eléments de la Science des impôts, Tome 2, 2ème édition, Bruylant, Bruxelles, 1962, 514 pages.

15. LOUVEAUX C.L., La preuve en matière d'impôts directs, Bruylant, Bruxelles, 1970, 316 pages.

16. MARGAIRAZ A., La fraude fiscale et ses succédanés, Seconde édition corrigée, Lausanne, 1973, 534 pages.

17. MARGUET C., Le contrôle fiscal, L.G.D.J., Paris, 1975, 315 pages.

18. NGAOSYVATHN P., Le rôle de l'impôt dans les pays en voie de développement, L.G.D.J., Paris, 1974, 318 pages.

19. PLAGNET B., Droit public, Tome 2, 4ème édition, Sirey, Paris, 1997, 300 pages.

20. SCAILTEUR M.C., Déontologie de la fiscalité, Bland Whitlock, Bruxelles, 1980, 150 pages.

21. SCHMELTZ G.W., La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative, Dalloz, Paris, 1978, 543 pages.

22. TIBERGHEIN A., Manuel de droit fiscal, 3ème édition, C.E.D. – SAMSON, Bruxelles, 1978, 567 pages.

23.TIXIER G. et GEST G., Manuel de droit fiscal, L.G.D.J., Paris, 1986, 290 pages.

24.TROTABAS L., Finances publiques, 4ème édition, Dalloz, Paris, 1970, 528 pages.

25.TROTABAS L. et COTTERET J.M., Droit fiscal, 3ème édition, Dalloz, Paris, 1977, 478 pages.

IV. **MEMOIRES.**

1. MUTABAZI C., La réglementation de la taxe sur les transactions en droit fiscal burundais, U.B., Faculté de Droit, 1980, 89 pages.
2. NARAGUMA F., Le régime juridique de l'impôt locatif, U.B., Faculté de Droit, 2000, 122 pages.
3. NDAYIZEYE V., Le règlement juridictionnel du contentieux de l'imposition, U.B., Faculté de Droit, 1991, 100 pages.
4. NIKOBAMEZE J., Problématique du contrôle de la déclaration à l'impôt, U.B., Faculté de Droit, 1994, 68 pages.
5. NIMPAGARITSE T., Le contentieux fiscal : ses causes et ses remèdes, U.B., Faculté de Droit, 1988, 124 pages.
6. NKWIRIKIYE M., La fraude à l'impôt direct au Burundi, U.B., Faculté de Droit, 1979, 56 pages.
7. NTORE B., Le recouvrement forcé comme mode d'extinction de l'obligation fiscale, U.B., Faculté de Droit, 1997, 86 pages.
8. SEKUVUMBA C., Du recouvrement des impôts réels et ses difficultés, U.B., Faculté de Droit, 1982, 66 pages.
9. SERUZINGO F., Le régime juridique de la commission paritaire de conciliation des impôts directs et de la taxe sur le chiffre d'affaires, U.B., Faculté de Droit, 1999, 109 pages.

V. REVUES.

1. La corruption : Problématique générale en état de la question, Annales de droit de Louvain, Bruxelles, 1998.
2. Problèmes psychologiques du contrôle fiscal, Revue politique et parlementaire, Bruxelles, 1959.
3. Ondes du Lac, Diocèse de Bujumbura, Août 1999, n° 055, Nouvelle édition.

VI. AUTRES DOCUMENTS.

1. Séminaire sur l'internalisation des impôts tenu à l'Hôtel Source du Nil du 28 au 29 décembre 1999, Ministère des Finances, Département des Impôts.
2. DELLISSE E., Le recouvrement des impôts directs, E.S.S.F., Octobre 1967.
3. Bible, U.B.S., 1967, Evangile selon Saint Luc, 20 :15.
4. La taxation d'office à l'impôt sur le revenu, Actes des journées d'études organisées par la S.F.D.F., Paris, 1980, 421 pages.
5. NIHANGAZA C., Guide des liaisons et des procédures du département des impôts, 1992.
6. « Séminaire du Parti sur la déclaration économique du 2ème congrès national de l'UPRONA », Secrétariat National Permanent du Parti UPRONA, Bujumbura, 6-8 mars 1986.
7. Note d'évaluation du prélèvement forfaitaire sur divers impôts, Ministère des Finances, Département des impôts.
8. Les mesures fiscales nouvelles pour l'an 2000, Ministère des Finances, Département des impôts.
9. Colloque sur la modernisation des fonctions publiques africaines, Extrait du discours d'ouverture, Cotonou, Novembre 1991.

TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS

LISTES DES PRINCIPALES ABREVIATIONS

INTRODUCTION GENERALE 1

CHAPITRE I : GENERALITES 4

Section 1 : BREF APERCU DE L'EVOLUTION HISTORIQUE DES CONCEPTIONS DU DEVOIR FISCAL 4

§1. L'antiquité greco-romaine 4

§2. La Scolastique 5

§3. L'absolutisme 5

§4. L'individualisme 6

Section 2 : LES POUVOIRS DE CONTROLE DE L'ADMINISTRATION FISCALE 7

§1. Les demandes d'éclaircissements et de justifications 8

§2. Le droit de communication 9

§3. Le droit de vérification 10

1. La vérification sur pièce 10
2. La vérification sur place 10
3. L'examen contradictoire de la situation fiscale Personnelle 11

Section 3 : LES POUVOIRS DE L'ADMINISTRATION FISCALE EN VUE DU RECOUVREMENT DE LA CREANCE DU TRESOR 12

§1. Le pouvoir d'exécution d'office 13

1. Notion 13

2. Les modalités de la mise en œuvre du pouvoir d'exécution d'office 13

a) La saisie – arrêt 14

b) La saisie conservatoire 15

c) La saisie – exécution 15

§2. Les sûretés du Trésor 16

1. Le privilège général sur les biens meubles 16

2. L'hypothèque légale sur les immeubles du redevable.. 16

CHAPITRE II : LES GARANTIES DU CONTRIBUABLE EN MATIERE DE CONTROLE FISCAL 18

Section 1. LES GARANTIES LIEES A L'EXERCICE DU POUVOIR DE CONTROLE 19

§1. Le secret professionnel 19

§2. L'avis de vérification 21

§3. Le droit à l'assistance 21

§4. L'observation du délai d'exercice du droit de reprise 22

§5. L'interprétation des textes fiscaux 24

Section 2. LES GARANTIES LIEES A L'EXERCICE DU POUVOIR DE REDRESSEMENT 26

§1. La procédure de redressement contradictoire 26

1. La garantie à une notification détaillée et motivée.... 26

a) La forme de la notification 27

b) Le contenu de la notification 27

2. Le droit de réponse à la notification de redressement 28
a) L'acceptation pure et simple 29
b) Le rejet total ou partiel des rectifications proposées par l'administration fiscale 30
c) L'acceptation conditionnelle 30
3. Le recours à la commission paritaire de conciliation des impôts directs et de la taxe sur chiffre d'affaires 31
§2. La procédure de redressement unilatérale 32
1. Les garanties liées à l'établissement des impositions d'office 33
2. Les conséquences fiscales en cas d'imposition d'office 34

Section 3. LES VOIES DE RECOURS 34
§1. Les recours hiérarchiques 35
§2. La transaction (article 139 §7 du C.G.I.&T.) 36
§3. Les recours gracieux (article 139 §8 de la loi précitée) ... 36
§4. Les recours contentieux 37

CHAPITRE III :LES GARANTIES DU CONTRIBUABLE EN MATIERE DE RECOUVREMENT DES IMPOTS 40

Section 1. LES OPPOSITIONS AU RECOUVREMENT FORCE 41
§1. L'opposition à poursuites 42
§2. L'opposition à contraintes 42
§3. Le traitement des oppositions au recouvrement forcé 43
1. La phase administrative 43
2. La phase juridictionnelle 44

Section 2. LA SUSPENSION DES POURSUITES 45
Distinction entre les modalités de paiement et
les acomptes provisionnels 46

Section 3. LA PRESCRIPTION DU RECOUVREMENT 47
§1. L'interruption de la prescription 48
§2. La suspension de la prescription 49

Section 4. LES GARANTIES GENERALES 49
§1. Le droit à l'information 50
1. L'information générale 51
2. La documentation 51
3. Le renseignement 52
§2. La courtoisie et considération 53
§3. La protection des droits de contribuables 54

CHAPITRE IV : LES LIMITES DES GARANTIES DU CONTRIBUABLE 56

Section 1. LE CARACTERE D'ORDRE PUBLIC DU DROIT FISCAL
ET SES CONSEQUENCES 57
§1. Notion d'ordre public 57
§2. Les conséquences du caractère d'ordre public
du droit fiscal 58
1. Le recours ne suspend pas l'exigibilité de l'impôt .. 59
2. La compensation 60

Section 2. LES DIFFICULTES DANS LA MISE EN ŒUVRE DES GARANTIES
EN MATIERE DE CONTROLE FISCAL 62
§1. La résistance au paiement de l'impôt 63
1. Notions 63

2. La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales 63
a. L'importance des moyens d'investigation ... 64
b. L'insuffisance du dialogue offert au contribuable 65
§2. L'insuffisance de la formation du contribuable..... 67
§3. Les difficultés au niveau des procédures de redressement 68
1. La procédure de redressement contradictoire 68
2. L'imposition d'office 70
§4. Le délai de vérification long 71

Section 3. LES DIFFICULTES DANS LA MISE EN ŒUVRE DES GARANTIES DE RECOUVREMENT ET DU CONTENTIEUX FISCAL 73
§1. Le retard dans le paiement de l'impôt 74
§2. Le retard dans la réclamation 76
§3. La procédure contentieuse longue et complexe 77

CONCLUSION GENERALE 81

BIBLIOGRAPHIE 85