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

L'application de la loi fiscale dans le temps

Kwizera, Giovanni; Sous la direction de : Prof Masabo Michel

2005
UB, Faculté de Droit
https://repository.ub.edu.bi/handle/123456789/1452

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

UNIVERSITE DU BURUNDI
FACULTE DE DROIT

L'APPLICATION DE LA LOI FISCALE DANS LE TEMPS

Par

Giovanni KWIZERA

Sous la direction de :

M. Michel MASABO
Docteur en Droit

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

Bujumbura, octobre, 2005

A ma mère.

A ma chère épouse.

A mon fils aîné.

Je dédie ce mémoire.

REMERCIEMENTS

Nous remercions toutes les personnes qui ont concouru à la réalisation de ce travail et, de façon plus générale, à l'édification de notre personne.

Nos remerciements vont en premier lieu à l'endroit du professeur Michel MASABO, qui a bien voulu diriger ce travail, quand bien même il était appelé à remplir d'autres missions de loin plus essentielles. C'est grâce à sa sagesse et à sa rigueur scientifique que ce travail a été mené à bonne fin.
A travers lui, nous remercions tous ceux qui nous ont formé de la base à l'Université pour le savoir, le savoir-faire et le savoir-vivre que nous héritons d'eux.

Nous remercions également les services du Ministère des Finances (Direction des Impôts, Direction des Douanes), de la Justice, le Centre d'Etudes et de Documentation Juridiques, qui nous ont permis d'accéder à la documentation.

Nous remercions en outre, M.Gérard SEDODO, M.Augustin NAKUMURYANGO, M. Fulgence SINDAYIGAYA, M. Venant BARINDOGO et leurs familles respectives, ainsi que M. Pierre NDUWAYO, M. Jean Baptiste BARIBONEKEZA, M. GASHARI Marin qui, par leurs soutiens divers, nous ont aidé à affronter avec succès, certaines épreuves difficiles de la vie.

Que notre frère Claude NDUWAYO, pour son sens élevé d'organisation et de responsabilité, éprouve, en voyant ce travail, le sentiment d'avoir joué le rôle de père de famille.

Que nos parents pour les sacrifices qu'ils ont dû consentir pour notre éducation considèrent ce travail comme le leur propre.

A tous ceux, qui d'une façon ou d'une autre, ont accompagné nos efforts et appuyé nos élans vers le meilleur, nous disons sincèrement merci.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

Al. : Alinéa

Art (arts) : Article (s)

B.O.B. : Bulletin Officiel du BURUNDI

B.I.C : Bénéfices Industriels et Commerciaux

Ed. : Edition

Fac. : Faculté

Ibidem : même auteur, même ouvrage, même page

Idem : même auteur, même ouvrage

O.M. : Ordonnance ministérielle

Op. cit. : Opere Citato (ouvrage déjà cité)

P (pp.) : page (s)

P.U.F. : Presses Universitaires de France

U.B. : Université du Burundi

St : Saint

INTRODUCTION GENERALE

Pour s'acquitter de ses dépenses, tout Etat doit prélever des ressources fiscales ou non fiscales. Pour réussir efficacement cette mission, il doit disposer des moyens humains et juridiques nécessaires. Dans ce travail intitulé : « ***L'application de la loi fiscale dans le temps*** », nous nous proposons d'analyser les moyens juridiques qui justifient comment l'impôt est perçu au cours d'une période bien déterminée. C'est la loi fiscale et ses procédés d'application au cours d'un terme généralement fixé à une année.

Le changement partiel ou total de la législation fiscale, peut-il provoquer des effets non désirés sur le contribuable ?

C'est l'intérêt qu'inspire cette question et les utilités qu'elle présente, surtout qu'elle touche le patrimoine du contribuable, qui a motivé le choix de ce thème.

Dans le présent travail, notre objectif est d'étudier et analyser les principales étapes d'application des lois fiscales dans la période allant de leur entrée en vigueur ou promulgation jusqu'à leur abrogation expresse ou tacite. Dans cette perspective, nous allons montrer qu'une loi fiscale naît, s'applique, est modifiée ou prend fin selon des modalités tout à fait particulières ou spécifiques distinctes.

C'est conformément au schéma que nous venons d'esquisser que nous allons conduire ce travail.

D'abord, la loi fiscale naît. La mise en place d'une loi fiscale requiert l'intervention de plusieurs acteurs qui participent à sa réalisation.
Le Ministère des Finances élabore le projet de loi et la soumet au Conseil des ministres. Après l'analyse du projet par le Conseil des ministres, il est déposé au Parlement pour son adoption. Le chef de l'Etat intervient en dernier lieu pour sa promulgation : c'est la naissance de la loi fiscale. Dans cet aspect, nous comprenons que le législateur se réserve le monopole d'établir et d'autoriser la perception de l'impôt.

Après sa promulgation par l'organe habilité, la loi fiscale entre en vigueur. Cependant, dans certains cas et suivant les intérêts économiques en jeu, la loi fiscale peut entrer en vigueur tardivement ou anticipativement par rapport à sa publication. Il revient alors au législateur d'apprécier l'opportunité de l'entrée en vigueur retardée ou anticipée de la loi fiscale.

Conformément à la démarche susmentionnée, une loi fiscale promulguée entre en vigueur et cela constitue le début de sa mise en application. Dans une certaine mesure, l'application de la loi fiscale soulève des difficultés lorsque les dispositions qu'elle édicte ne sont pas claires et précises : c'est le problème de l'interprétation de la loi fiscale.

La question ne pourra être résolue qu'après avoir apporté des lumières sur la notion de l'autonomie du droit fiscal.

Selon le principe de l'autonomie du droit fiscal, le pouvoir du fisc pour établir l'impôt se base sur la réalité des faits et non sur les qualifications juridiques fournies par le droit commun. C'est dans ce sens que le droit fiscal a sa méthode propre d'interprétation exclusive. Les règles d'interprétation analogiques et extensives, admises en droit commun sont prohibées en matière fiscale. Cette particularité autorise le fisc à imposer toute sorte d'enrichissement quelle que soit son origine.

A cause de leur particularité, l'application des dispositions fiscales pose souvent des difficultés. Dans notre travail, nous allons analyser successivement le principe de l'annualité de l'impôt et celui de la non- rétroactivité de la loi fiscale.

Le principe de l'annualité de l'impôt signifie que la loi fiscale entre en vigueur au début de l'année sur laquelle elle porte, c'est-à-dire au 1er janvier de l'annee et prend fin au 31 décembre de la même année. Nous verrons que l'application à la lettre de ce principe est impossible. Il subit de multiples assouplissement que nous aurons l'occasion de signaler.

Les difficultés matérielles de mise en application de la loi fiscale, le statut légal du contribuable, la résurrection du pouvoir d'imposition, la longueur des délais de recouvrement des impôts directs sont autant de facteurs qui militent en faveur des aménagements apportés au principe de l'annualité.

Le principe de la non-rétroactivité de la loi fiscale quant à lui interdit de reporter l'effet de la loi antérieurement à l'entrée en vigueur de celle-ci. Comme le précédent, le principe de la non- rétroactivité de la loi fiscale n'est pas rigoureusement appliqué. Ainsi dans certains cas, la loi fiscale peut revenir sur le passé et régir des faits existant antérieurement à sa promulgation. C'est dans les hypothèses où non seulement le législateur s'est nettement prononcé en ce sens puisqu'on est bien forcé de s'incliner alors devant sa volonté mais encore lorsque la loi est interprétative, c'est-à- dire une loi qui explicite et clarifie une autre loi incertaine et controversée. Lorsqu'elle a pour effet d'adoucir la situation du contribuable, rien n'empêche que la loi fiscale puisse rétroagir

Constituant l'essentiel de notre travail, le principe de l'annualité de l'impôt et le principe de la non rétroactivité de la loi fiscale feront l'objet d'une analyse approfondie.

Par ailleurs, la loi fiscale n'est pas immuable. Suivant les objectifs à atteindre, la loi fiscale peut être modifiée. La modification peut prendre plusieurs formes. Tantôt la loi fiscale peut être modifiée par des insertions ou des ajoutes, tantôt par la suppression d'une ou plusieurs dispositions sans toutefois changer la loi entière.

Du reste, la loi fiscale n'est pas vouée à l'éternité. Comme les autres lois, elle peut disparaître selon les modes appropriés. Ainsi, selon les cas, la loi fiscale peut être abrogée, tantôt par la voie expresse, tantôt par la voie tacite ou implicite. Nous nous pencherons également sur le problème de la désuétude des lois fiscales afin de vérifier si elles peuvent être abrogées par désuétude.

Nous n'allons pas traiter du contentieux fiscal, quoique d'un grand intérêt surtout en cas de conflit de lois ou de litiges liés à l'application ou à l'interprétation des lois fiscales.

Notre analyse s'articulera sur trois chapitres.

Dans le premier chapitre, il s'agira de procéder à l'étude de certaines notions en rapport avec le droit fiscal. Cette ébauche nous aidera à avoir une idée générale sur les grandes lignes de notre sujet d'étude qui s'intitule :
« L'application de la loi fiscale dans le temps. »

Au deuxième chapitre, nous examinerons l'entrée en vigueur des lois fiscales, ainsi que leurs particularités par rapport aux autres lois. Il s'agira de montrer que quoique la loi publiée soit en principe immédiatement applicable, cela ne signifie pas nécessairement que la date d'entrée en vigueur coïncide toujours avec celle de sa publication. Ainsi assiste-t-on à l'entrée en vigueur retardée et accélérée de la loi fiscale. Nous analyserons les différents procédés d'application des dispositions fiscales dans le temps.

Après avoir défini le principe de l'annualité de l'impôt et analysé les différentes hypothèses de son application, nous montrerons par la suite que ce principe n'est pas absolu.

Nous nous appuierons sur ce schéma afin de montrer que pour des raisons multiples, l'application à la lettre du principe de l'annualité de l'impôt n'est pas possible.

En ce qui concerne la rétroactivité de la loi fiscale, le principe est que celle-ci ne rétroagit pas. Cependant, le principe de la non- rétroactivité de la loi fiscale n'est pas absolu car il peut toujours être aménagé dans certaines situations.

Au dernier chapitre nous allons montrer que la loi fiscale entrée en vigueur peut être amendée ou complétée en cours d'année par des lois de finances rectificatives. De plus la loi fiscale est une loi temporaire. Elle est vouée à prendre fin directement ou indirectement. Dans ce cas, le législateur le précise formellement dans un texte nouveau ou ne le précise pas directement. C'est l'abrogation expresse ou tacite de la loi fiscale.

La procédure que nous avons empruntée nous amènera à préciser des notions en rapport avec la loi fiscale et ses difficultés d'application lorsqu'elle est amenée à fonctionner pendant un terme bien fixe. Sur cette base, un contentieux qui peut résulter du conflit des lois dans le temps pourra trouver aisément une solution.

Ce travail se veut être une contribution à l'identification des difficultés soulevées par l'application des lois fiscales dans le temps.

Sans prétendre vider tous les aspects de la question, cette étude devrait pouvoir fournir des pistes de recherche en vue de l'élaboration des lois fiscales adaptées à la période actuelle, et même servir de base de travail pour trancher certains litiges découlant précisément de l'application ou de l'interprétation des lois fiscales.

Enfin, une conclusion générale clôturera notre travail.

CHAPITRE I. GENERALITES

Section 1. La loi fiscale

§1. Définition

La loi fiscale est une loi qui établit l'impôt. Elle est destinée à frapper la matière imposable et la saisit là où elle se trouve telle qu'elle apparaît en fait sans se préoccuper de ce qu'elle vaut en droit. M. DUVERGER définit aussi la loi fiscale comme une loi qui décide en principe l'impôt.[1]

Cette définition telle qu'elle est énoncée par M. DUVERGER appelle une observation importante : c'est celle de la primauté du législateur dans la définition de la loi fiscale. Personne n'est autorisée à percevoir l'impôt avant la mise en place de la loi fiscale qui atteste sa perception.

§ 2. La naissance de la loi fiscale

Dans l'établissement de la loi fiscale, deux règles essentielles méritent d'être examinées. Il s'agit d'une part de l'impôt, matière réservée au législateur et d'autre part l'autorisation parlementaire au moyen de la loi de finances.

A. L'impôt, matière réservée au législateur.

1 .Les origines de la règle.

Cette règle remonte fort loin, puisqu'elle se rattache au vieux principe du consentement populaire à l'impôt, qui remonte lui même au Droit féodal.

Parmi les bases constitutionnelles du droit fiscal, se trouve entre autre celle du consentement du peuple à l'impôt qui découle du fait que celui-ci a pris la place des aides accordées par les vassaux aux suzerains à l'époque féodale. En Grande Bretagne où la féodalité a commencé depuis longtemps, les aides étaient accordées en cas de circonstances exceptionnelles comme la guerre, le mariage, etc. Ces aides étaient accordées si les vassaux le voulaient bien. C'est le début de la règle du consentement du peuple à l'impôt.

---

[1] M. DUVERGER, Finances publiques, 7e ed., P.U.F. Paris, 1971, p.425

Au fur et à mesure que l'Etat se développait, les suzerains réclamèrent de plus en plus ces aides aux vassaux. Dès lors s'établit à la fois l'impôt et la règle qu'il devait être consenti par le peuple. [2]

En France, le principe du consentement populaire à l'impôt fut réaffirmé avec force dès le début de la Révolution. Ainsi l'article14 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 proclame formellement que tous les citoyens ont le droit de constater par eux- mêmes ou par leur représentants la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée.[3] Depuis lors, ce principe a été constamment maintenu.

2. L'application actuelle de la règle.

Le principe que l'impôt est une matière réservée au législateur relève du domaine de la loi. En effet, l'art 159 al 5 de la Constitution burundaise du 18 mars 2005 dispose que: « Sont du domaine de la loi,...la définition de l'assiette et du taux des impôts et taxes.» (BOB n° 3 ter/2005).

Pour J. PECOUP, l'impôt ne peut être assis et perçu que s'il a été institué par la loi[4].

Chaque année, lors de sa session d'octobre, et en principe avant le 31 décembre, le Parlement adopte la loi de finances, c'est-à-dire le budget de l'Etat pour l'année à venir.

B. L'autorisation annuelle de percevoir les impôts

Il ne suffit pas qu'une loi établisse un impôt pour que celui-ci puisse être perçu. L'autorisation de percevoir les impôts établis doit être donnée chaque année dans la loi de finances.

M. DUVERGER, op. cit., p 426

[2] Art 14 de la Déclaration des Droits l'Homme et du Citoyen de 1789.

4 J. PECOUP Précis de droit fiscal, 9e ed Bordas, Paris, 1985, p 5

1. La règle de l'autorisation annuelle.

Cette règle découle de la définition de l'impôt. L'autorisation annuelle de percevoir les impôts trouve son application dans la loi de finances. C'est la promulgation de la loi budgétaire par le chef de l'exécutif qui entraîne l'obligation d'exécuter les recettes et les dépenses de l'Etat[5].

L'autorisation est donnée en bloc lors de la promulgation de la loi budgétaire. Il est interdit de percevoir des recettes non prévues au budget ou par le système fiscal en vigueur et d'octroyer des franchises ou des exonérations non prévues par des lois fiscales.[6]

2. La portée de l'autorisation annuelle.

Deux aspects sont à examiner. D'une part, l'autorisation annuelle n'est obligatoire que pour les impôts déjà établis par les lois fiscales antérieurement au vote du budget. Une loi fiscale intervenue en cours d'année s'applique directement et immédiatement à l'année en cours, au contraire. Cela signifie que la règle de l'autorisation annuelle se limite aux impôts déjà établis par les lois fiscales antérieures au vote du budget. Cependant, une loi fiscale intervenue en cours d'année ne nécessite pas d'autorisation annuelle, elle s'applique directement et immédiatement dès le début de l'année, c'est-à-dire dès le 1er janvier de l'année de son intervention.

D'autre part, l'autorisation annuelle de percevoir les impôts n'est pas seulement une autorisation, elle est pour le Gouvernement une obligation. Seules les depenses sont autorisées car le Gouvernement peut renoncer à les faire. Par contre, les recettes autorisées doivent être obligatoirement perçues. L'autorisation des recettes n'a pas un caractère limitatif, il y a toujours obligation de percevoir l'impôt dans les limites prévues par la loi fiscale.

Section 2. L'interprétation de la loi fiscale

On ne peut pas parler de l'interprétation de la loi fiscale sans mettre en évidence une notion fondamentale: celle de l'autonomie du droit fiscal et sa portée.

---

[5] C. NDORERE, Le système de gestion et de contrôle budgétaire au Burundi, Bujumbura, U.B. Faculté des Sciences Economiques et Administratives, 1975, p 31

[6] Idem, p. 33

§1. Le cadre de l'interprétation de la loi fiscale : le principe de l'autonomie du Droit fiscal.

La notion de l'autonomie du droit fiscal a deux aspects. Tout d'abord, elle signifie que les situations juridiques sont définies en droit fiscal d'une façon particulière et non en se référant au droit commun. Ensuite, elle signifie que ses définitions particulières sont orientées dans l'intérêt du fisc.

A. La définition particulière des situations juridiques par le droit fiscal.

Le droit fiscal, branche autonome du droit public, a ses propres règles. Il tient compte le plus souvent des considérations de fait, abstraction faite de toute appréciation juridique[7].

Partant de cette dernière considération nous pouvons tirer la conclusion que le principe de l'autonomie du droit fiscal signifie que le fisc n'est pas lié dans l'application de l'impôt par les définitions que fournit le droit commun. Il peut donc leur substituer ses propres définitions qui sont basées sur des situations de fait.

Ainsi, on ne peut opposer au fisc, pour échapper à l'impôt sur les B.I.C. qu'on n'a pas la qualité de commerçant au sens du Code de commerce. Dans ce sens, le fisc possède des pouvoirs exorbitants. On ne peut pas lui opposer qu'on n'a pas la qualité de commerçant pour échapper à l'impôt sur les B.I.C. Ce pouvoir exorbitant aboutit à rendre inopposables au fisc des situations de droit qui se sont pourtant traduites par des actes régulièrement passés et qui continuent de produire leurs effets autres que fiscaux, notamment entre les parties et vis-à-vis des tiers et à leur substituer des situations de fait que la loi d'impôt a entendu frapper[8].

En d'autres termes, si les personnes qui créent une situation juridique peuvent librement retenir une qualification parmi celles que leur propose le droit privé, ce choix ne lie pas l'administration chargée d'appliquer la loi d'impôt .

Le fisc est en mesure de faire prévaloir une qualification fondée sur ce qu'il estime être la réalité des faits et de manifester par là même, de la façon la plus nette, l'autonomie du droit fiscal à l'égard du droit privé.

---

7 J. PECOUP, op. cit., p 7

8 C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, Droit fiscal., Paris, P.U.F., 1968, p. 54

En principe, toute source d'enrichissement devrait faire l'objet d'imposition en droit fiscal. Cependant la pratique est tout autre. Les sources d'enrichissement illicites sont de plusieurs natures. C'est le cas des actes de sorcellerie, de prostitution, vente des stupéfiants, etc. Les auteurs de ces actes illicites demeurent inconnus dans certains milieux et par conséquent échappent à l'impôt.

B. L'orientation de cette définition particulière dans l'intérêt du fisc.

Le principe de l'autonomie du droit fiscal a essentiellement pour but de permettre de lutter contre l'évasion fiscale, celle-ci signifiant l'ensemble des procédés par lesquels les contribuables essaient d'échapper en tout ou en partie à l'impôt sans manœuvres frauduleuses, en tirant parti des lacunes des textes législatifs ou en recourant à la voie la moins imposée[9]. Il sert à mettre en échec l'ingéniosité des fraudeurs légaux, c'est-à-dire des gens qui essaient d'échapper à l'impôt qu'ils devraient normalement payer sans transgresser la loi mais en utilisant les dispositions même de la loi. L'impôt est parmi les moyens que possède l'Etat démocratique d'asseoir son autorité.

Plusieurs exemples ont montré dans ce sens que le droit fiscal est libre de définir ses propres concepts et manifester sa singularité par rapport au droit privé. Ainsi l'administration fiscale peut atteindre la matière imposable quelles que soient les conditions dans lesquelles elle a été dégagée et sans s'arrêter à la position personnelle du contribuable au regard des lois et des règlements intervenus en matière non fiscale.

En France, le Conseil d'Etat n'a pas hésité à reconnaître la régularité de l'imposition de certaines activités considérées comme contraires aux bonnes mœurs[10].

Il a décidé qu'un officier de cavalerie qui s'était livré, bien que sa fonction le lui interdisait, à une occupation commerciale, était passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (B.I.C).

---

[9] L'exacte perception de l'impot. Acte du colloque de l'Institut belge des finances publiques tenu le 15 mai 1972, p 116

[10] C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, op. cit., p 58

La circonstance qu'une personne n'ayant pas la nationalité française et ne possède pas la carte de commerçant étranger ne pouvait remplir les fonctions de gérant de société a été jugée sans influence sur la nature de son activité du point de vue de la législation fiscale.

Corrélativement, le fisc ne peut se voir opposer par le contribuable des moyens fondés sur l'illicéité de son comportement : un contribuable ne saurait être admis à se prévaloir de la circonstance que ses bénéfices provenaient en partie de délits commis par lui pour obtenir la réduction de son imposition et ne pourrait utilement invoquer le fait qu'un sursis de paiement lui avait été irrégulièrement accordé sur sa demande pour solliciter la décharge des intérêts à lui réclamés[1].

Des exemples qui précèdent, nous pouvons conclure que lorsque le règlement d'une contestation relative à l'impôt survient, c'est au sens de la loi fiscale et non à celui du droit commun que doivent être interprétées les clauses d'un contrat.

Dans ce sens, il y a lieu de comprendre la particularité de la législation fiscale qui est source d'autonomie pour le droit fiscal : la plénitude de la compétence du juge de l'impôt.

§2. La portée de l'autonomie du droit fiscal

Le principe de l'autonomie du droit fiscal ne joue que dans les limites posées par la loi fiscale elle-même. Elle ne doit être interprétée qu'en cas de silence de la loi et n'a pour but que d'en respecter l'esprit.

A. Le cas du silence de la loi.

Le principe que les situations juridiques se définissent d'une façon particulière en droit fiscal ne s'applique qu'autant que la loi fiscale n'a pas expressement décidé que la définition du droit commun devait s'appliquer. Ainsi, si une loi décide que tel impôt s'applique au commerçant au sens de la définition du droit commercial, c'est la définition du Code de commerce qui sera retenue.

[1] C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, Op. cit. p.59

B. La conformité à l'esprit de la loi

Selon le principe de l'autonomie de la loi fiscale, le droit fiscal est libre de définir ses propres concepts ou de dégager une signification propre d'un concept préexistant dans une autre branche du droit.

Ainsi la notion de commerçant en droit fiscal est différente de celle dégagée par le Code de commerce qui signifie ici toute personne qui s'adonne aux actes de commerce. Cette liberté permet au législateur fiscal de privilégier l'essence des choses. Reconnaître l'esprit de la loi, c'est reconnaître tout simplement que la volonté du législateur doit servir à déterminer le sens des lois.

§3. L'interprétation de la loi fiscale.

Le caractère des lois qui créent l'impôt est de ne pas pouvoir être ni étendues, ni restreintes mais d'être littéralement appliquées et exécutées[12]. L'interprétation extensive, c'est-à-dire l'interprétation qui étend la loi à un cas voisin, est exclue. Il en est de même de l'interprétation analogique.

Celle-ci revient à appliquer une règle établie par la loi pour un cas déterminé, à un cas analogue mais non prévue dans la loi Appelée à régir les intérêts pécuniaires, la loi fiscale doit être claire et précise.

Compte tenu de ces précisions, l'application de la loi fiscale semble être exclue de toute possibilité d'interprétation, mais cela n'est pas le cas. L'interprétation devient nécessaire si les dispositions que l'administration et le juge ont à appliquer apparaissent obscures ou incertaines.

En définitive, la loi fiscale qui n'est pas claire et précise doit être interprétée restrictivement, c'est-à-dire que son application ne doit pas être etendue au-delà de l'extrême limite qu'a voulue le législateur.

D'après T. AFSCHRIFT, la règle de l'interprétation restrictive de la loi fiscale est fondée sur le caractère dérogatoire des lois fiscales à la liberté générale des personnes et des choses.[13] Une loi qui déroge à la franchise générale des personnes et des choses mérite d'être interprétée restrictivement. Il apparaît ainsi que les lois fiscales sont des lois d'exception, c'est-à-dire qu'elles doivent être interprétées en faveur du contribuable.

---

[12] C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, op. cit., p. 45

[13] T. AFSCHRIFT, L'evitement licite de l'impôt, 2è ed., Bruxelles, 2003, p.62

Quel que soit l'ordre de juridiction auquel il appartient, le juge de l'impôt interprète la loi chaque fois que celle-ci lui paraît ne pas pouvoir être littéralement appliquée et en étend la portée lorsque la volonté du législateur semble devoir l'exiger.

Il n'y a assurément aucun motif de déroger en droit fiscal à la règle suivant laquelle on n'interprète pas un texte clair. Le principe est le même que dans d'autres branches du droit : s'il n'y a pas matière à interpréter, il ne faut pas interpréter.

Lorsqu'il y a lieu à interprétation, c'est-à-dire si le texte n'est pas clair, il nous paraît qu'en principe le juge doit raisonner en matière fiscale comme dans les autres branches du droit. L'interprétation consiste toujours en la recherche de l'intention du législateur et une loi fiscale comme une autre loi, doit s'interpréter lorsqu'une interprétation est requise en ce sens[14].

Pour A.TIBERGHIEN, l'interprétation de la loi fiscale se fait en deux phases.

D'abord il faut chercher la signification du texte, ensuite, si le texte n'est pas clair, il faut l'interpréter à la lumière de l'intention du législateur. Si le texte reste ambigu ou obscure après l'épuisement de tous les moyens d'interprétation, il doit être appliqué dans le sens qui est le plus favorable au contribuable selon l'adage : « *in dubio contra fiscum*[15] ».

1ère phase : L'interprétation textuelle.

Elle consiste en une étude de la signification du mot et de la phrase dans leur contexte, dans l'ensemble du chapitre, de la loi et du Code de la législation en général. Cette interprétation devra être stricte, c'est à dire rigoureuse et pas plus large ni plus étroite que la signification qui en résulte. Lorsque l'interprétation permet de constater que le texte est clair, il n'y a pas lieu de passer à la 2eme phase.

[14] T. AFSCHRIFT, op. cit., p.60 et suivantes

[15] A.TIBERGHIEN, Manuel de droit fiscal, 3è éd. Ced-Samson, Bruxelles, 1971, p.25 et suivantes.

2ème phase :<u>La recherche de l'intention du législateur.</u>

Cette intention sera recherchée dans les travaux préparatoires de la loi à interpréter. Si ces travaux rendent clair, l'interprétation n'ira pas plus loin. Ce n'est que lorsque le texte n'est pas encore clair à la lumière des travaux preparatoires de la loi à interpréter que l'on doit, si c'est possible, consulter les travaux préparatoires des lois similaires antérieures ou contemporaines et remonter à l'historique de la loi considérée.

CHAPITRE II. LA PROBLEMATIQUE DE L'APPLICATION DE LA LOI FISCALE DANS LE TEMPS.

Section 1. L'entrée en vigueur.

§1. Notion.

Généralement, une loi devient obligatoire par sa publication qui résulte de son insertion au journal officiel, le Bulletin Officiel du Burundi (BOB) pour ce qui est du Burundi. Celui-ci est un journal qui renferme toutes les lois régulièrement promulguées par le Président de la République.

Les lois seront exécutées dans chaque partie de la République du moment où la promulgation en pourra être connue. Celle-ci étant l'acte par lequel, le chef de l'Etat atteste l'existence de la loi et donne l'ordre aux autorités publiques d'observer et de faire observer cette loi.

La loi fiscale pouvant modifier l'assiette imposable ou le tarif de l'impôt, il convient de souligner que la pratique de publication occupe une place particulière étant donné que le contribuable est en droit de connaître les obligations qui lui sont assignées. Il est donc indispensable pour le législateur de ne pas surprendre le contribuable mais plutôt de lui accorder un délai raisonnable pour prendre connaissance de son acte. A cause de la rigidité de la règle du droit commun, il est difficile de l'appliquer en matière fiscale sans aménagement[10]. Ainsi faut-il adapter la règle d'entrée en vigueur des lois aux particularités de la loi fiscale.

A ce sujet, deux façons différentes sont envisagées. D'une part l'entrée en vigueur peut être accélérée ou anticipée laissant de côté les délais de publication ; d'autre part, l'entrée en vigueur peut être retardée jusqu'au 1er janvier qui suit la publication de la loi.

L. TROTABAS et J.-M. COTTERET, Finances Publiques, 4è ed. Paris, Dalloz, 1970, p.505.

§2. Les modalités d'entrée en vigueur des lois fiscales

A. L'application immédiate de la loi fiscale.

Le principe de l'application de la loi fiscale signifie qu'après avoir déterminé son entrée en vigueur, la loi fiscale s'applique immédiatement non seulement aux situations en cours mais aussi aux situations prévues qui naîtront à partir de ce moment[17]

D'après cette conception, on applique la loi nouvelle aux conséquences futures des situations antérieures. Ainsi on applique la loi nouvelle dans les cas suivants :

- A toutes les situations juridiques à naître et de ce fait les bénéfices réalisés après l'entrée en vigueur de la loi nouvelle seront régis par la même loi ;
- Aux effets futurs des situations juridiques en cours nées sous l'empire de la loi ancienne.

En d'autres termes, une loi nouvelle s'applique non seulement aux situations qui naissent à partir de son entrée en vigueur mais aussi aux situations nées sous le régime de la loi antérieure qui se produisent ou se prolongent sous l'empire de la loi nouvelle pour autant que cette application ne porte pas atteinte à des droits déjà irrévocablement fixés.

De cette manière, l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux est régie par la loi nouvelle alors que le capital qui, placé sous l'empire de la loi antérieure est régi par la loi ancienne. De plus, l'imposition des parcelles à bâtir est régie par la loi ancienne quoi que les plus-values réalisées (augmentation de la valeur) soient régies par la loi nouvelle.

Par contre, si l'on tient compte du principe de l'annualité de l'impôt, la situation change. Ainsi en matière d'impôt sur le revenu, la législation applicable est celle en vigueur au jour de la clôture de la période de réalisation des revenus imposables, quand bien même une partie de ces revenus serait née sous l'empire d'une loi antérieure. Par exemple, une loi fiscale promulguée en avril 2003, s'appliquera à tous les revenus perçus durant toute l'année 2003.C'est-à-dire que cette loi fiscale va s'appliquer à tous les revenus perçus à partir du 1er janvier 2003.

---

[17] L. TROTABAS et J.-M COTTERET op. cit., p. 507

Les hypothèses dans lesquelles une loi fiscale peut atteindre une période écoulée et modifier les conditions d'assiette ou de liquidation d'un impôt sont alors correctes. Elles s'expliquent par la situation objective dans laquelle se trouve le contribuable ; laquelle situation peut changer de temps en temps par la loi et par la permanence des pouvoirs d'assiette et de liquidation du fisc du moment que les compétences du fisc ne sont pas encore frappées par la prescription.

D'après L.TROTABAS et J.-M. COTTERET, les textes qui définissent l'assiette d'un impôt ou d'une taxe en se référant à une date antérieure à leur publication sont corrects. Pour les mêmes auteurs, ce qui justifie la rétroactivité de ces textes est qu'ils permettent une application immédiate de la loi fiscale.[18]

A notre sens, l'argument avancé par ces derniers auteurs est critiquable. Pour les impôts sur le revenu, le principe de l'annualité de l'impôt ne doit pas être un handicap majeur envers le contribuable. La nouvelle règle ne devra pas régir la période écoulée si elle fixe un haut tarif d'impôt par rapport à la loi ancienne. Notre avis est que la loi nouvelle régirait la période écoulée si elle était de nature à favoriser le contribuable : c'est la loi fiscale la plus douce.

Mais la réalité est que les agents du Département des impôts veulent se faciliter les opérations en évitant d'appliquer des taux d'imposition différents au cours de la même année d'imposition. Le contribuable se trouve mal à l'aise lorsqu'il doit être régi par plusieurs lois souvent contraignantes pour lui. Sans pour autant méconnaître le caractère contraignant de l'impôt, il ne faut pas que ce dernier soit trop élevé et surtout par le changement incessant de lois fiscales au cours de la même période imposable. Le contribuable risquerait d'être déstabilisé par la succession des lois fiscales dans le temps.

Dans certains cas, le contribuable est amené à connaître la vraie législation qui le régit. Il est souhaitable qu'il y ait une seule loi fiscale favorable au contribuable et au fisc durant toute l'année d'imposition.

Le principe de l'application immédiate de la loi fiscale trouve son origine dans le principe général de l'application immédiate de la loi, étant donné que toutes les législations stipulent que la loi ne dispose que pour l'avenir.

A la lumière de ce qui précède, le principe de l'application immédiate de la loi fiscale veut que la loi nouvelle étant tenue pour un progrès par rapport à la loi antérieure, il n'y a pas de raison d'en anticiper la mise en application.

[18] L. TROTABAS et J.-M. COTTERET, Droit fiscal, 3è éd., Paris 1970,p.152.

Nier le principe de l'application immédiate de la loi fiscale, spécialement les effets à venir des situations nées sous le régime de la loi antérieure en privilégiant le respect des droits acquis qui demeureraient à l'abri des réformes législatives et paralyseraient celles-ci, serait donc favoriser la coexistence de deux régimes juridiques différents, applicables à des hypothèses identiques avec les incertitudes qui en résulteraient[19].

D'après E.CAREXHE, B.HAUBERT et J.REGNIER, la loi nouvelle s'appliquerait aux situations qui lui seraient postérieurs complètements alors que la loi ancienne survit. Nous pensons que dans le cas pareil, la loi ancienne est condamnable parce qu'elle énerve le caractère obligatoire de la loi nouvelle.

L'effet immédiat de la disposition ancienne constitue en quelque sorte le corollaire de la force obligatoire reconnue à la loi en vigueur[20]. Concilier deux lois qui régissent la même matière n'est pas facile. Il vaut mieux que la loi ancienne soit abrogée tout en sauvegardant le respect des droits acquis sous l'empire d'elle-même. La loi nouvelle quant à elle devrait régir les situations postérieures à son entrée en vigueur dans l'intérêt du contribuable.

B. L'entrée en vigueur anticipée

Etant donné que le législateur est libre de fixer la date d'entrée en vigueur des dispositions qu'il édicte, l'entrée en vigueur des lois fiscales peut être accélérée ou anticipée sans tenir compte des délais de publication[21].

Cela est possible en cas de disposition explicite de la loi fiscale mais aussi par simple interprétation de la volonté législative fondée sur l'annualité budgétaire. Par conséquent, les nouvelles règles fixées par la loi budgétaire seront applicables à partir du premier janvier de l'année en cours. Compte tenu des lenteurs dans la publication des lois, le législateur précise généralement le moment d'application des lois fiscales. C'est le cas de la loi du 17 février 1964 portant disposition organique sur l'impôt réel. Ainsi, l'article 92 de cette loi dispose : « La présente loi est applicable à partir de l'exercice fiscal 1964. Toutefois les dispositions des articles 59, 66, 69, 77 à 81 sont applicables à partir du 1er janvier 1964 quel que soit l'exercice fiscal auquel se rapportent les cotisations».

L'interprétation de cet article nous montre que cette loi est rétroactive car elle frappe la matière imposable existante antérieurement à sa publication.

---

[19] E.CAREXHE, B.HAUBERTet J. REGNIER, Principes généraux et fondements du Droit, 5è éd, Paris, 1997, p.342

[20] Idem., p.344

[21] J. GROSCLAUDE et P. MARCHESSOU, Droit fiscal général, 3e éd., Dalloz Paris, 2001 P.36

Il s'agit des arts. 59, 66, 69, 77 à 81 qui sont applicables à partir du 1er janvier 1964 alors que cette loi a été publiée le 17 février 1964. L'incidence de cette rétroactivité peut être défavorable pour le contribuable mais favoriser en quelque sorte les intérêts de l'Etat. Même si le fisc veut éviter d'appliquer deux taux d'imposition au cours d'une même année, l'Etat y trouve également son compte.

C. L'entrée en vigueur retardée des lois fiscales.

Bien que la loi promulguée soit normalement immédiatement applicable, cela ne signifie pas que la date d'entrée en vigueur corresponde avec celle de sa publication. Il faut donc accorder un délai suffisant aux intéressés pour que ceux-ci soient informés de la nouvelle loi qui les gouverne. Dans ce sens, l'on comprend que la publication de la loi n'implique pas nécessairement que celle-ci soit connue des intéressés.

L'entrée en vigueur de la loi fiscale est retardée jusqu'au 1er janvier qui suit sa publication régulière. Ainsi, après sa promulgation par le Président de la République, la loi fiscale est publiée au B.O.B pour être mise en application dès le 1er janvier de l'année suivante aux termes de l'art 154 de la loi du 21 septembre 1963. Il en est de même de la loi n°1/011 du 30 décembre 1998 portant institution d'un prélèvement forfaitaire sur divers impôts. En effet la disposition finale de ladite loi stipule que le Ministre des Finances est chargé de l'application de ladite loi qui entre en vigueur à partir du 1er janvier 1999[22]. Cela est la conséquence du principe de l'annualité de l'impôt. Elle établit pour l'impôt direct seulement une stabilité annuelle de la législation fiscale telle qu'elle a été autorisée par la loi budgétaire.

Par contre, en matière d'impôts indirects (impôts perçus sans établissement de rôle) le taux est variable au cours de l'année d'imposition. C'est le cas de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux (B.I.C.) Dans cette perspective, le Gouvernement de la République du Burundi a accepté de perdre un montant de 20 % des taxes qu'il percevait pour éviter la hausse du prix du carburant. Cela est ressorti de l'Ordonnance du Ministre du Commerce et de l'Industrie en date du 7 mars 2004 portant diminution de la taxe sur le carburant.

De part l'entrée en vigueur accélérée ou retardée de la loi fiscale, il importe de souligner que le plus souvent la loi fiscale entre en vigueur le jour de sa promulgation. C'est notamment la 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[23].

---

[22] Code général des impôts et Taxes Bujumbura, Ministère des Finances, Département des Impots 2000, p. 197

[23] Idem p. 185

Section 2. Les principes directeurs de l'application des lois fiscales dans le temps

§1. Le principe de l'annualité de l'impôt

A. Notion

La règle de l'annualité de l'impôt et la règle posée par la loi budgétaire sont étroitement liees. Cela s'explique par le fait que la perception de l'impôt doit être autorisée chaque année par le budget.

Le principe de l'annualité de l'impôt est facile à poser. Autorisé par la loi de finances pour une année seulement, l'impôt n'est que temporaire et sa perception est impossible du moment que l'autorisation annuelle a pris fin. Si l'on devait appliquer ce principe à la lettre, les lois fiscales mises en vigueur chaque année par le budget devraient se succéder d'année en année sans se heurter. Mais la réalité est tout autre. Cela est dû aux problèmes posés par les délais qu'exigent l'assiette, la liquidation et le recouvrement de l'impôt.

L'application d'une loi fiscale en principe annuelle n'est pas achevée quand une nouvelle loi fiscale entre en vigueur. Il en résulte que les lois fiscales en principe annuelles se chevauchent ; ce qui pose dans le temps, des problèmes de superposition délicats.

Le principe de l'annualité de l'impôt signifie que la loi d'impôt doit être mise en application tous les ans[24], c'est-à-dire qu'elle doit entrer en vigueur au début de l'année sur laquelle elle porte et que cette loi d'impôt régit l'opération fiscale pour l'année entière.

M. DUVERGER donne une signification au principe de l'annualité. D'une part, l'annualité signifie que le budget doit être décidé par un vote annuel du Parlement. Tant que le vote n'est pas intervenu, le Gouvernement ne peut effectuer aucune recette ni aucune dépense pour l'année considérée. D'autre part l'annualité signifie que le Gouvernement doit s'en tenir à une exécution annuelle du budget, c'est-à-dire rapporter au budget de l'année toutes les dépenses et les recettes effectuées dans l'année.[25]

[24] M. BOUVIER, M. ESCLASSAM et J.-P. LASSALE, Finances Publiques, 5è éd. Paris, P.U.F. 1978, p.592
[25] M. DUVERGER, Finances publiques, 9e éd., P.U.F., Paris, 1978, p. 276

En d'autres termes, le principe de l'annualité signifie que la perception des impôts est autorisée pour une année par la loi de finances. Cela est confirmé par l'article 162 de la Constitution burundaise du 18 mars de la même année qui dispose que : « La loi de finances détermine, pour chaque année les ressources et les charges de l'Etat » (BOB n° 3 ter/2005).

Au Burundi comme dans la plupart des pays, la loi budgétaire est préparée, discutée et votée chaque année et pour une année[26]. Ce principe peut être critiqué car le rythme de l'activité économique ne coïncide pas toujours avec l'année civile et la plupart des décisions gouvernementales s'exécutent au delà de l'année. En plus le principe de l'annualité de l'impôt entraîne un problème de rattachement des opérations fiscales qui ne peuvent être réalisées au cours de l'année budgétaire pour laquelle elles ont été prévues et réalisée

B. Applications du principe de l'annualité de l'impôt

1. L'exercice du pouvoir d'imposition dans le cadre de l'année

Il faut envisager dans ce sens les compétences du fisc lorsqu'il s'agit de percevoir l'impôt indirect d'une part et les compétences du fisc lorsqu'il s'agit de percevoir l'impôt indirect d'autre part.

Concernant l'impôt indirect (impôt perçu sans établissement d'un rôle), l'exercice des compétences du fisc pour percevoir l'impôt ne pose pas de difficultés majeures.

Se rapportant à un fait déterminé, par exemple la vente d'un bien, l'impôt indirect ne pose pas de difficultés quant à sa perception. L'opération en soi est immédiatement soumise aux compétences du fisc telles qu'elles sont déterminées par la loi au moment où l'opération s'accomplit[27]. Ainsi, en vendant un bien quelconque, l'impôt est directement calculé sur base de cette opération. Il en résulte que les cas de fuite soient négligeables si bien que le vendeur puisse user de ses manœuvres frauduleuses pour dissimuler les revenus qu'il a réalisés. Ces manœuvres consistent par exemple dans la non facturation des produits, fraude de cachet ...

C. NDORERE, Op cit., p 14

L. TROTABAS et J.-M. COTTERET, Droit fiscal, 8è éd., Dalloz, Paris, 1997, p. 99

Bien plus, l'insuffisance des contrôleurs en qualité et en quantité risque d'accentuer la fraude fiscale.

Au Burundi comme ailleurs, le remède à la situation (voir supra p.20) est que le personnel fiscal devrait être non seulement assez suffisant, mais aussi doté de larges connaissances professionnelles en matière juridique (surtout en droit fiscal), en comptabilité, des notions sur l'organisation des entreprises.

Contrairement à l'impôt indirect, la perception de l'impôt direct (impôt perçu avec l'établissement d'un rôle), est complexe.

L'impôt direct suppose un état permanent, une activité continue. Les compétences du fisc s'étalent et se partagent en deux administrations qui assurent successivement l'assiette, la liquidation et le recouvrement.

Force est de constater qu'en matière d'impôt direct, la règle devient complexe car le fisc doit dresser la liste des contribuables et les montants à payer sans négliger le travail définitif de recouvrement.

Les trois dernières opérations ne sont pas aussi faciles compte tenu des délais accordés au fisc. C'est ainsi que le principe de l'annualité n'est pas souvent respecté ; au Burundi l'opération fiscale peut déborder le cadre annuel et aller jusqu'au 1er avril, voire même plus loin car l'administration fiscale dispose d'un droit de rappel qui peut s'étendre sur une période de 4 ans. Ailleurs comme en France, l'opération fiscale peut déborder le cadre annuelle et aller jusqu'au 31 mars[28].

Normalement, la règle de l'annualité de l'impôt exige que le fisc exerce ses compétences au cours des douze mois pendant lesquels la loi fiscale est applicable. Bien que cette dernière règle soit claire, sa mise en application dépasse souvent le cadre annuel. En d'autres termes, le principe de l'annualité de l'impôt ne peut pas s'appliquer à la lettre sans aménagements qu'il convient d'examiner dans la suite.

---

[28] Ministère des Finances, Département des impôts, Service recouvrement

2. Les facteurs d'aménagement du principe de l'annualité

a. Les facteurs d'ordre matériel

Le fisc peut se trouver dans l'impossibilité d'atteindre tous les contribuables au cours de l'année d'imposition.[29]. Ce retard est dû au manque de moyens matériels et humains suffisants sans oublier l'attitude de certains contribuables qui s'arrangent pour organiser la fuite à l'impôt. Ce retard ne doit pas occasionner une exonération d'impôt. D'autres rôles peuvent être valablement émis jusqu'à la date du 1er avril de l'année suivant celle de l'imposition.

b. Le statut du contribuable

La publication des rôles n'épuise pas le pouvoir fiscal, le contribuable etant lié par son statut légal. Les compétences du fisc ne s'épuisent pas par l'acte d'imposition. Le fisc dispose d'un délai de reprise ou de répétition pour réparer les omissions, insuffisances ou erreurs commises dans l'établissement de l'impôt. Ce délai de reprise ou de répétition prend fin à la 4eme année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due. Ainsi, l'administration fiscale pourra rectifier jusqu'au 31 décembre 2003, les bases d'imposition de l'année 1999. Passé ce délai, le contribuable acquiert la prescription à l'encontre du Trésor[30].

c. La résurrection annuelle du pouvoir fiscal

Dans certains cas, certaines dispositions de la loi fiscale peuvent prévoir une véritable résurrection du pouvoir fiscal annuel d'imposition. Cela se manifeste le plus souvent, quand certaines erreurs ont été commises dans l'application technique de la loi fiscale. Il s'agit notamment des erreurs sur la nature de l'impôt, des erreurs sur le lieu d'imposition... Ces erreurs entraînent décharge des impositions par une procédure contentieuse.

Bien plus, toute omission ou insuffisance d'imposition révélée à l'occasion d'une instance en justice ou d'une réclamation contentieuse, peut être réparée par le fisc jusqu'à l'expiration de l'année suivant celle de la décision qui a rendu le jugement.

En ce qui concerne les impôts directs lorsqu'un contribuable obtient un dégrèvement, celui-ci peut être compensé en tout état de cause par les répétitions d'une insuffisance ou d'une omission d'imposition.

---

[29] L. TROTABAS et J.-M COTTERET, op. cit., p. 100

[30] La loi du 28 septembre 1963 relative à l'impôt sur les revenus, art 118 et la loi du 17 février 1964 portant disposition organiques à l'impôt sur le revenu, art.58

d. Les délais de recouvrement de l'impôt direct

En matière d'impôt direct, le recouvrement comporte des délais qui ont pour effet d'étendre les compétences du fisc au-delà de l'année d'imposition. A notre sens, cette période ne devrait pas être très longue car elle risque de léser le contribuable. D'un autre côté, les compétences du fisc ne sont pas indéterminées. La prescription est acquise au profit du contribuable par déchéance de quatre ans[31].

En cas de recours contentieux (le contribuable contre le fisc), l'opération fiscale s'étend généralement au-delà de dix ans[32]. Il faut comprendre dans ce sens que le principe de l'annualité de l'impôt qui est un principe exceptionnel à la loi fiscale, ne peut pas s'appliquer à la lettre. Il subit de multiples retouches surtout lorsqu'il s'agit pour le fisc d'exercer son pouvoir d'imposition.

3. L'appréciation des faits imposables dans le cadre annuel.

Le principe de l'annualité signifie aussi que les facultés contributives ou les bases d'imposition sont appréciées par l'administration fiscale dans le cadre de l'année. De ce point de vue, la détermination de l'assiette imposable varie également suivant le type d'impôt.

a. Les impôts indirects

L'impôt indirect s'établissant au jour le jour et atteignant du 1er janvier au 31 décembre tous les faits sur lesquels il porte ne pose pas de difficulté. Pour ce type d'impôt, l'assiette imposable est déterminée chaque fois que l'opération génératrice de revenus est réalisée. Ainsi, pendant l'opération de vente d'immeuble l'impôt est déterminé en ce moment même. L'impôt indirect frappe une activité continue[33]. L'évaluation indiciaire consiste à établir l'imposition en se basant sur les signes extérieurs de richesse[34]

L'administration fiscale a la possibilité d'établir l'imposition selon les signes extérieurs de richesse lorsqu'il ressort de ces indices une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés.

---

[31] M.NKWIRIKIYE. La fraude à l'impôt direct au Burundi. Bujumbura. U.B. Mémoire. Fac.de Droit. 1975. p.30

[32] L. TROTABAS et J.-M. COTTERET. Droits fiscal. Dalloz. 8è éd., 1997. p.99.

[33] A. NDIMBERE. Le regime fiscal du revenu professionnel des personnes physiques au Burundi, le cas des rémunérés. Bujumbura U.B., Mémoire. Fac. De Droit. p 1979

[34] M. NKWIRIKIYE. op.cit . p.38

Les impôts indirects, c'est-à-dire les impôts assis par un procédé indiciaire ou forfaitaire. l'assiette (la matière imposable dans sa nature et sa consistance) est déterminée à la date prévue pour le calcul de l'indice ou du forfait.
C'est la date du 1er janvier de l'année d'imposition qui sera retenue pour établir l'impôt au titre de l'année entière.

A notre sens, cette manière d'entendre l'annualité accuse certaines lacunes car les éléments du train de vie qui sont le critère retenu par ces derniers auteurs peuvent changer du jour au lendemain au cours de l'année. Cette règle est arbitraire et défavorise par conséquent le contribuable voire même le trésor publique. L'assiette de l'impôt devrait en principe être déterminée le jour où se réalise l'opération génératrice d'enrichissement. Ce jour n'est cependant pas exclusivement le 1er janvier de l'année d'imposition comme le pensent les auteurs ci-dessus cités.

b. Les impôts directs

Concernant les impôts assis sur l'évaluation directe de la matière imposable, l'assiette de l'impôt va porter sur les bases d'imposition qui correspondent à une période de douze mois.

Contrairement à l'impôt indirect dont le calcul de l'assiette est fixé annuellement au 1er janvier, le calcul de la base imposable de l'impôt direct est fixé au 31 décembre, c'est-à-dire au bout de douze mois. Donc, on a été amené à déterminer la base imposable d'après les facultés contributives retenues pendant toute l'année d'imposition.

A l'opposé de l'impôt indirect, le prélèvement de l'impôt direct soulève des difficultés majeures. Pour ce genre d'impôt l'assiette est déterminée au bout de douze mois. Les difficultés que pose le prélèvement de ce type d'impôt sont dues au fait que l'établissement des listes des contribuables ainsi que leurs cotisations doit retenir l'ensemble des faits imposables qui s'étendent sur toute l'annee entière.

Bien plus, l'opération de liquidation, c'est-à-dire le calcul de la dette du contribuable en appliquant un taux d'imposition à la base, est complexe compte tenu du nombre croissant des contribuables et les exigences du principe de l'annualité de l'impôt. Concernant la même opération et notamment pour fixer la situation du contribuable, il faut contrairement à l'assiette (déterminée après douze mois), déterminer la situation du contribuable à un jour précis qui est généralement le 1er janvier de l'année d'imposition.

Enfin, ces mêmes problèmes peuvent se poser pendant l'opération définitive de recouvrement de l'impôt.

Il est admis, que le principe de l'annualité de l'impôt est dédoublé en ce sens qu'il s'entend de deux manières différentes. Il s'agit de déterminer l'assiette en envisageant la réalisation annuelle des revenus correspondant à l'année précédente. Ainsi, au 1er janvier de l'année 2005, le contribuable va s'acquitter de l'impôt couvrant toute l'année 2004.

Pour atteindre les revenus de cette période, la situation du contribuable ou l'assiette, les pouvoirs d'impositions du fisc seront établis en se référant à un jour précis qui est le 1er janvier de l'année d'imposition.

§2. Le principe de non-rétroactivité de la loi fiscale

A. Notions

Le principe de non-rétroactivité de la loi fiscale découle de l'article 2 du Code civil français qui dispose : « La loi ne dispose que pour l'avenir ; elle n'a point d'effet rétroactif ».
L'article 41 de la Constitution de la République du Burundi du 18 mars 2005condamne la rétroactivité des lois en ces termes : « Nul ne sera condamné pour des actes ou omissions qui, au moment où ils ont été commis, ne constituaient pas une infraction. De même, il ne peut être infligé de peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise ».

A la lumière de cette disposition, le principe de non-rétroactivité signifie qu'il est interdit de reporter l'effet de la loi antérieurement à l'entrée en vigueur de celle-ci. Le principe de non-rétroactivité constitue en quelque sorte l'un des fondements de la sécurité juridique des sujets de droits.

La sécurité juridique qui sous-tend le principe de la non-rétroactivité de la loi, implique que le contribuable connaisse le régime fiscal applicable à l'opération qu'il réalise à un moment donné sans que ce régime soit ensuite modifié[35].

Ainsi, en matière d'impôts sur les revenus, le contribuable qui envisage de céder un immeuble professionnel, veut savoir quel sera le taux de l'impôt qui frappera la plus -value. A cet effet, la pratique législative normalement respectée a pour conséquence que les nouvelles dispositions légales ne s'appliquent qu'aux opérations ou aux périodes imposables postérieures à la publication de la loi.

---

[35] V.FRAEYENHOVEN et L.DE VISSCHER, Protection des Droits fondamentaux du contribuable, Brulyant, Bruxelles, 1993,p.277

Cependant, cette pratique connaît de nombreuses exceptions et la loi fiscale s'applique, avec effet rétroactif, de plus en plus aux revenus réalisés durant l'année au cours de laquelle la loi est votée. C'est pour cette raison qu'une loi votée à la fin du mois de décembre de l'année en cours s'applique aux revenus réalisés à partir du 1er janvier de ladite année.

En somme, au point de vue de la loi fiscale, il n'existe pas de situation définitivement acquise avant la clôture de l'exercice d'imposition[36]. En d'autres termes, il n'existe pas de situations acquises permettant d'échapper à un changement de législation, sauf si la loi le prévoit formellement.

Par contre, lorsque le droit fiscal soumet à l'impôt une nouvelle catégorie d'opérations, de situations ou de faits, en vertu du principe général de la non-rétroactivité de la loi, les opérations, situations ou faits qui sont totalement accomplis avant l'entrée en vigueur de la loi nouvelle ne sont pas imposables[37].

Pour O. BERTIN, une règle de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle s'applique à des situations dont les conditions de taxation étaient définitivement déterminées au moment où elle entre en vigueur. En matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de la clôture de la période dont les revenus constituent la base d'imposition[38].

Cependant, la situation est différente en matière d'impôts indirects. Dans cette catégorie d'impôts, l'impôt n'est dû que si le fait générateur survient. Ce type d'impôt est nécessairement soumis aux conditions prévues par la loi à ce moment. Exemple : l'achat d'un immeuble.

Au Burundi, la rétroactivité des lois fiscales existe, mais elle est rare, seulement pour des raisons pratiques. Ainsi la loi n°1/007 du 17 avril 2004 portant modification de certaines dispositions du décret-loi n°1/04 du 31 janvier 1989 portant réforme de la taxe sur les transactions a été applicable aux fait existant depuis le 1er janvier 2004 dans le but de faciliter l'opération fiscale qui allait être scindée en deux parties au cours d'une même année.

D'après les agents de l'administration fiscale, il fallait non seulement éviter d'appliquer deux taux différents au cours de l'année d'imposition mais aussi sauvegarder le principe de l'annualité de l'impôt[39].

---

[36] O. BERTIN, Les lois rétroactives en matière d'impôt sur les revenus, in journal de Droit Fiscal, Bruxelles, mars 2002, p.196

[37] V. FRAEYE NHOVEN et L. DE VISSCHER, op cit., p.278

[38] O. BERTIN, Op. cit. p.196

[39] Ministère des finances, département des impôts

Nous pensons que la pratique précédente est quelque part injuste car la loi fiscale, comme les autres lois ordinaires, entre en vigueur le jour de sa signature qui est ici, le 17 avril 2004. Si cette dernière loi est lourde, elle frappe injustement le contribuable qui aurait pu préférer rester sous l'empire de la loi ancienne qui est la plus douce.

Pour remédier à ce changement spontané de lois fiscales qui risquent de déstabiliser le contribuable, le Gouvernement devrait prévoir des lois fiscales qui soit plus au moins stables. Ainsi, pour une entreprise cette stabilité consiste à garantir que seuls lui soient applicables les impôts existant à l'époque de son installation.

Cette garantie implique par voie de conséquence que les impôts créés postérieurement et les majorations du taux des impôts existant décidés après son agrément ne peuvent lui être appliqués.

L'Etat ne s'engage pas à modifier son régime fiscal, mais tous les changements relatifs à l'assiette, aux taux des impôts et à leurs modalités de recouvrement, seront inopposables à l'investisseur pendant toute la durée du régime stabilisé[40].

Par ailleurs, le principe de non- rétroactivité de la loi fiscale n'est certes que de valeur législative[41].

A la lumière de ce qui précede, cette valeur enlève a ce principe toute sa rigueur. Le principe de non- rétroactivité des lois fiscales n'a donc pas de valeur constitutionnelle. Dans ce sens, toute autre loi ordinaire et plus particulièrement la loi fiscale peut toujours y déroger. En matière fiscale comme dans les autres matières, le principe de non- rétroactivité accepte quelques exceptions que nous aurons l'occasion d'examiner en passant d'abord par sa portée.

B. La portée du principe de non - rétroactivité de la loi fiscale

1. A l'égard du pouvoir législatif

Etant donné qu'il est inscrit dans le Code civil et non dans la Constitution, le principe de non- rétroactivité de la loi fiscale a une valeur de loi. Il vaut alors mieux pour le législateur de déroger au principe de non rétroactivité de la loi fiscale dans des cas exceptionnels.[42]

---

[40] J.-B. MANWANGARI, Le rôle de la fiscalité dans le développement économique au Burundi, Bujumbura, U.B., Fac. de Droit, 1974, p.40

[41] J. GROSCLAUDE et P. MARCHESSOU, Op.cit., p.36

[42] L.TROTABAS et J-M COTTERET, Droit fiscal, 4è éd. Paris, 1970, p.450

Nous pensons que dans ce sens, il aura évité de compromettre la sécurité juridique des individus qui ont mis leur confiance dans la loi.

Dans ce sens, les exceptions au principe de non-rétroactivité de la loi fiscale sont de stricte interprétation. D'après un arrêt rendu par la Cour d'arbitrage belge, le législateur ne peut porter atteinte sans justification objective et raisonnable à l'intérêt que possèdent les sujets de droit à se trouver en mesure de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes. Le même arrêt précise que la rétroactivité des dispositions législatives qui est de nature à créer de l'insécurité ne peut se justifier que par des circonstances particulières[43].

De part ce qui précède, la rétroactivité de la loi fiscale ne porte pas nécessairement atteinte à la sécurité juridique. Tel est le cas notamment lorsque la disposition législative attaquée devant la Cour se borne à reproduire des dispositions réglementaires antérieurement prohibées.

Ainsi la Cour d'arbitrage belge avait-elle été saisie de recours en annulation d'une disposition de la loi du 24 décembre 1999 portant des dispositions sociales et diverses concernant la cotisation sur le chiffre d'affaires de certains produits pharmaceutiques.

2. A l'égard du pouvoir exécutif

L'autorité exécutive n'est pas autorisée à déroger au principe de non-rétroactivité de la loi fiscale. Dans le sens contraire, c'est-à-dire au cas où l'autorité exécutive n'observe pas cette dernière recommandation, la disposition réglementaire dont il et question sera entachée d'illégalité et par conséquent s'expose à la censure du juge.

3. A l'égard du pouvoir judiciaire

Comme pour les deux derniers pouvoirs, le juge a des exigences eu égard au principe de non-rétroactivité de la loi fiscale. Il doit pour cette raison s'incliner d'une part devant la volonté du législateur et d'autre part interpréter toute disposition législative d'une façon restrictive dans le souci de respecter la valeur légale du principe de non-rétroactivité de la loi fiscale. Par ailleurs, la loi fiscale ayant pour objectif de régir les intérêts pécuniaires de l'Etat, celle-ci est de stricte interprétation. Les autres règles d'interprétation (extensives, analogiques), admises en droit commun sont prohibées en matière fiscale, celle-

[43] Arrêt du 11 février 1993, n°10/93, moniteur belge , 9 mars 1993

ci étant une loi d'exception, c'est-à-dire qu'elle déroge à la franchise générale des personnes et des choses.

B. Les exceptions au principe de non- rétroactivité de la loi fiscale

Si le principe de non- rétroactivité n'a qu'une valeur de loi et que dans ce sens, le législateur est habilité à y déroger, on peut se demander la portée du pouvoir qui est reconnu aux auteurs de normes législatives. Il convient en effet de se demander si c'est en toute liberté que le législateur peut conférer un effet rétroactif à une loi.

Qualifié de fondamental, le principe de non-rétroactivité n'est cependant pas absolu. Il supporte des dérogations, mais il faudra alors que les limitations de son domaine d'application se révèlent nécessaires. C'est-à-dire que dans leurs motifs comme dans leur importance, les mesures rétroactives devront être à même de contrebalancer les exigences de prévisibilité liées au principes de sécurité[44]

La rétroactivité a notre sens ne devrait pas porter atteinte aux intérêts des contribuables, il faut qu'elle soit indispensable pour réaliser un objectif d'intérêt général, notamment le bon fonctionnement ou la sauvegarde du principe de la continuité du service public. Le législateur en recourant à la rétroactivité, evoque souvent le motif budgétaire[45].

La jurisprudence et la doctrine reconnaissent la régularité de certaines exceptions à la règle de non-rétroactivité de la loi fiscale non seulement lorsque le législateur s'est expressément prononcé en ce sens, mais aussi lorsque la loi fiscale en question est interprétative, et enfin si la loi fiscale en soi est de nature a modérer les pénalités infligées au contribuable.[46]

---

[44] V. FRAEYENHOVEN et L. DE VISSCHER, op.cit., p 286

[45] O. BERTIN, op. cit., p 197

[46] Ibidem

1. La loi fiscale expressément déclarée rétroactive par le législateur

Le principe que la loi fiscale expressément déclarée rétroactive par le législateur rétroagisse trouve son fondement à l'article 108 de la loi belge du 4 août 1988 portant des dispositions fiscales qui dispose que les arrêtés pris pour exécution des lois fiscales ne disposent que pour l'avenir et n'ont pas d'effet rétroactif sauf dérogation expresse prévue par la loi[47].

Le législateur étant le garant de la nation, il peut toujours édicter des normes rétroactives lorsqu'il estime nécessaire. Sous cet angle, le législateur peut parfois décider qu'une loi produira ses effets dans le passé. Ainsi, dans son ordonnance n°540/581/2005 du 31 mai 2005 portant modification de l'ordonnance ministérielle n°540/190/2004 du 14 février 2005 portant prélèvement forfaitaire à l'impôt sur les revenus de l'importation et de la revente des produits pétroliers et leurs dérivés ; le Ministre des finances a expressément déclaré que la dite ordonnance était applicable à partir du 1er janvier 2005[48].

Cette prérogative de déroger à la règle classique de non-rétroactivité de la loi fiscale est reconnue au législateur par les tribunaux. Pour les mêmes auteurs, cette dernière exception est envisagée dans le souci de privilégier l'intérêt supérieur de l'ordre public.

D'autres auteurs, notamment M.BOUVIER, M.-C. ESCLASSAM, J.-P. LASSALE ajoutent que la loi fiscale est rétroactive en ce qui concerne les impôts directs du seul fait que la loi de finances initiale fixe un tarif de l'impôt applicable à des revenus qui ont pris naissance au cours de l'année qui vient de s'écouler. La technique de l'annualité de l'impôt et l'application de la règle du fait générateur, c'est-à-dire l'événement ou la situation qui a fait naître la créance d'impôt, rendent donc quasi automatique la rétroactivité de la loi.[49]

Nous avons l'impression que le législateur en envisageant la rétroactivité de la loi fiscale, a pour but d'éviter les effets néfastes qui peuvent résulter de l'annonce d'une mesure anticipée d'une réforme de la loi fiscale .Ainsi le temps qui sépare l'annonce d'une mesure d'augmentation du taux d'imposition sur une activité quelconque et la promulgation de la loi sera mis à profit pour échapper à cette mesure.

---

[47] L'article 108 de la loi berge du 4 août 1988 portant des dispositions fiscales

[48] L'ordonnance ministérielle n°540/581/2005 DU 31mai 2005 portant modification de l'OM n°540/190/204 du1fevrier 2005 portant prélevement forfaitaire à l'impôt sur les revenus de l'imposition et de la revente des produit petroliers et leurs dérivés. Bujumbura ministère des Finances . Cabinet du Ministre. BOB n° 5 bis/2005

[49] M. BOUVIER ,M.-C ESCLASSAM ET J.-P LASSALE ,op. cit . p. 36 et suivantes

En somme, l'objet de la rétroactivité dont il est question est d'éviter la fraude fiscale entre le moment où une disposition est envisagée et le moment où elle devient applicable.

2. La loi fiscale interprétative

Dans un arrêt rendu par la Cour constitutionnelle de Bruxelles du 19 mai 1993, une loi est interprétative lorsqu'elle explicite et clarifie avec effet rétroactif une autre disposition législative[50].

On ne peut pas confondre la loi interprétative et la loi rétroactive. Si une loi interprétative est adoptée, la loi qu'elle interprète sera réputée avoir eu, dès le départ le sens que lui confère la loi interprétative. Dans ce sens, la loi interprétative a pour objet de fixer le sens de la loi interprétée qu'elle laisse subsister mais non de substituer à la loi interprétée une loi nouvelle.

La loi interprétative est une loi qui précise le sens de la loi antérieure. Elle résulte de la prise de conscience par le législateur de l'ambiguïté de la norme qu'il a édictée. Pour lever cette ambiguïté, le législateur décide d'adopter un nouveau texte législatif qui éclaire le précédent et qui a vocation à rétroagir simultanément et dans les mêmes conditions que le texte originel qu'il explicite[51].

Pour ces textes, le législatif peut prendre une décision de faire adopter une loi qu'on appelle loi interprétative, qui va en réalité modifier le sens du texte initial en reprenant parfois les termes d'un texte réglementaire que le juge vient d'annuler[52].

Cette dernière pratique peut être remise en question parce qu'elle pervertit les relations entre l'autorité législative et l'autorité judiciaire en sous-estimant la portée des décisions judiciaires. Le fait pour le législatif de reprendre dans une loi, les termes d'un texte réglementaire déjà annulé par le juge montre la supériorité du pouvoir législatif par rapport au pouvoir judiciaire et blesse l'indépendance de la magistrature.

O. BERTIN op. cit. p 201

Ibidem

L. TROTABAS et J-M. COTTERET, Droit fiscal, 3e éd., Dalloz, Paris, 1977, p. 11

3. La loi fiscale la plus douce

La loi fiscale plus douce est une loi qui a pour but de modérer les pénalités. C'est une loi qui est de nature à favoriser le contribuable. Lorsque la rétroactivité de la loi fiscale a pour objet d'adoucir la situation du contribuable, elle ne soulève pas de critiques négatives à notre sens. L'essentiel pour nous est que le contribuable soit à l'aise, surtout lorsqu'il se trouve dans une situation régie par une loi qui le favorise alors qu'il ne s'y attendait pas.

De pareils cas de rétroactivité sont nombreux. Ainsi, au Burundi, dans son Ordonnance du 19 février 2004, le Ministre des Finances a déclaré que le taux d'imposition applicable aux revenus des personnes physiques et de sociétés passait de 40% à 35% des revenus réalisés
en 2003[53].

La convention franco-britannique du 14 décembre 1950 sur les doubles impositions promulguée seulement en 1951 s'est appliquée sur les revenus perçus en Grande-Bretagne à partir du 6 avril 1945 (début de l'année fiscale) et en France, à partir du 1er janvier 1950, ce qui a permis le remboursement d'impôts régulièrement perçus.

Force est de constater que les lois fiscales, celle de 1945 publiée en Grande - Bretagne et la loi fiscale de 1950 publiée en France, étaient lourdes.
Elles ont été abrogées en 1951par la convention franco-Britannique du 14 décembre 1950.

De plus la Cour de Cassation de Bruxelles avait été saisie de recours en annulation d'une disposition de la loi du 14 décembre 1999 portant des dispositions sociales et diverses concernant les cotisations sur le chiffre d'affaires de certains produits pharmaceutiques. Le Roi avait été autorisé à lever cette cotisation par une loi du 14 juillet 1994. Les arrêtés royaux d'exécution adoptés en 1995 et 1996 ayant été attaqués devant le Conseil d'Etat, le législateur avait estimé cependant de valider ceux-ci en reproduisant leurs dispositions dans une loi du 24 décembre 1999[54].

Nous constatons que cette loi est rétroactive dans la mesure où elle fixe le montant de la cotisation pour des années antérieures à sa publication. En plus, ladite loi ne porte pas atteinte à la sécurité juridique car elle ne contient aucune disposition nouvelle et ne fait que consolider les dispositions dont les intéressées connaissaient la portée.

[53] Ordonnance ministerielle n°540/259/2004.Bujumbura, Ministère des Finances, Cabinet du Ministre.
[54] O. BERTIN op. cit. p. 211

De même, la nouvelle Convention sur les doubles impositions du 22 mai 1968 s'est appliquée rétroactivement aux impôts perçus sur les revenus mis en paiement depuis avril 1966[55]. La rétroactivité de la loi fiscale ne pose pas de problème également lorsque la loi décide que des opérations déjà accomplies seront reprises et donneront lieu à une imposition nouvelle alors que l'année normale d'imposition est achevée.

Il en est de même pour les dispositions qui abaissent les taux de la taxe sur la valeur ajoutée (taxe qui n'existe pas encore au Burundi) afin d'éviter que les consommateurs ne perturbent le marché en différant les achats[56]. Cela signifie qu'en cas d'augmentation de la taxe sur la valeur ajoutée, les consommateurs pourront s'abstenir de faire leurs achats. L'offre augmente et la demande diminue. C'est finalement le déséquilibre.

En somme, le principe de non-rétroactivité de la loi fiscale comporte plusieurs dérogations bien que sa dimension eu égard au pouvoir législatif, exécutif et judiciaire soit non négligeable.

[55] L.TROTABAS et J-M COTTERET. Droit fiscal 8è éd., Dalloz, Paris, 1997, p. 104
[56] Idem, p. 195

CHAPITRE III. LA MODIFICATION ET LA DISPARITION DE LA LOI FISCALE.

Section 1. La modification de la loi fiscale.

Par modification de la loi fiscale, on entend le changement en cours d'année d'une partie de la loi tout en maintenant son existence. Dans ce sens, la loi fiscale n'est pas immuable. La modification intervient lorsque la situation économique d'un Etat l'impose. Il convient d'adapter la loi fiscale en vigueur à la situation actuelle en supprimant certaines dispositions de la loi ancienne ou en ajoutant certaines dispositions à la loi ancienne.

Ainsi le décret-loi n° 1/ 143 du 20 mars 1968 portant taxe sur les transactions a été modifié par la loi n° 1/ 11 du 30 décembre 1998.(B.O.B. n° 4 /68. p. 203)

L'ordonnance ministérielle n° 540/190/2005 du 14 février 2005 portant prélèvement forfaitaire à l'impôt sur les revenus des importations et de la revente des produits pétroliers et leurs dérivés a été modifiée par l'ordonnance ministériel n° 540 /581/2005 du 31 mai 2005.

L'article 27 alinéa 2 de la loi du 21 septembre 1963 relative à l'impôt sur les revenus professionnels a été modifiée par l'article 1 du décret-loi n° 1/008 du 13 mars 2001.(BOB n° 3/2001 p.141)

L'article 47 de la loi précitée a été modifiée par l'article 2 du décret-loi n° 1/008 du 13 mars 2001 portant modification de certaines dispositions de la loi du 21 septembre 1963 relatives à l'impôt sur les revenus professionnels.

Section 2. La disparition de la loi fiscale.

Sans pour autant prétendre à l'éternité, la loi fiscale comme les autres lois ordinaires est faite pour durer. A la différence des autres lois ordinaires, la loi fiscale est une disposition à caractère temporaire, applicable généralement à l'année considérée malgré les exceptions que son application comporte. La loi fiscale cesse d'être en vigueur le jour de l'arrivée du terme fixé qui est en principe une année.

Pour les autres lois ordinaires, aucun terme ne leur a été assigné et dans ce sens, elles ne cesseront d'être appliquées que lorsqu'elles auront été abrogées après une période incertaine. Malgré cela, les modes d'abrogation de la loi fiscale sont les mêmes que ceux des autres lois ordinaires sauf que la loi fiscale

ne peut pas être abrogée par désuétude. Cette abrogation ne peut être décidée que par l'autorité compétente pour régler la matière concernée.

Nous avons l'impression que la différence entre la loi fiscale et les autres lois ordinaires surtout en matière de terme est liée à la particularité de celle-ci .La singularité de la loi fiscale est basée sur son autonomie et au principe de l'annualité de l'impôt. Les autres lois ordinaires peuvent durer plus ou moins longtemps et dépasser généralement le cadre annuel. L'abrogation est l'abolition de la loi ou d'un règlement[57].

Selon. J.L. BERGEL, l'abrogation de la loi, c'est-à-dire l'anéantissement pour l'avenir d'une disposition législative ou réglementaire, met fin à sa force obligatoire[58]. L'abrogation de la loi fiscale est ainsi un mode normal de suppression d'une disposition légale par l'autorité compétente et se manifeste à plusieurs niveaux.

§1 L'abrogation expresse de la loi fiscale.

F. TERRE précise que l'abrogation est expresse lorsqu'elle est contenue dans le texte initial qui abroge la loi ancienne[59].

En d'autres termes, l'abrogation est expresse lorsque le texte nouveau précise formellement l'abrogation du texte antérieur ; et le cas échéant l'étendue de cette abrogation. Elle figure donc en toutes lettres dans un texte nouveau dont les dispositions vont remplacer celles du texte abrogé. Il faut donc privilégier la volonté actuelle du législateur tout en négligeant le passé.

A ce niveau, nous avons relevé quelques exemples :

- La loi n° 1/001 du 2 février 1984 portant transfert à la Mairie de Bujumbura de l'impôt sur les revenus locatifs perçus sur le territoire de sa circonscription est abrogée ainsi que les dispositions antérieures qui lui sont contraires par la loi n° 1/003 du 08 janvier 1987 portant transfert de l'impôt sur les revenus locatifs perçus sur le territoire du Burundi au profit des communes et de la Mairie de Bujumbura[60].

F TERRE, Introduction générale au droit, 5è éd. Dalloz, Paris, 2000 p 450

[58] J L BERGEL, Théorie générale du droit, 2è ed., Dalloz, Paris, 1989, p.119

F TERRE op cit., p.450

Code General des Impôts et Taxes, Ministère des Finances, Département des Impôts 2000, p. 141.

- Le décret-loi n° 1/10 du 24 octobre 1986 a été expressément abrogé par le décret-loi n° 1/04 du 31 janvier 1989 portant réforme de la taxe sur les transactions[61].

- L'art 153 du Code Général des impôts et taxes Livre II dispose que le décret du 20 janvier 1960 relatif aux impôts tel qu'il a été modifié à ce jour est abrogé à la date d'entrée en vigueur sauf les cotisations, des exercices fiscaux 1963 et antérieurs ;

- La loi du 23 janvier 1963 relative à l'impôt personnel telle que modifiée à ce jour, est abrogée sauf pour les cotisations des exercices fiscales 1963. De même l'ordonnance législative n° 332/352 du 21 novembre 1961 telle que modifiée à ce jour, est abrogée sauf pour les cotisations de l'exercice 1962[62].

§2. L'abrogation tacite ou implicite de la loi fiscale.

Contrairement à l'abrogation expresse, l'abrogation tacite ou implicite suppose que le texte nouveau ne comporte aucune formule d'abrogation.
La règle que le texte nouveau pose, est inconciliable avec la règle posée antérieurement. Le texte concerné se trouve contredit par le plus récent.

L'abrogation tacite n'opère en effet que dans la mesure où il y a incompatibilité entre les deux textes, c'est-à-dire l'impossibilité de les appliquer simultanément[63].

Chaque fois que l'abrogation tacite ou implicite du texte ancien est admise, le texte dont il est question disparaît définitivement. Il ne peut en aucun cas renaître plus tard par suite de l'abrogation ou de la modification ultérieure de la loi qui le contredisait. Dans un cas d'espèce, les dispositions abrogées ne peuvent en principe, et, à défaut de stipulation législative particulière, redevenir en vigueur du seul fait de la modification ou de l'abrogation ultérieure des textes qui les avaient remplacées.

Les cas d'abrogation tacite ou implicite sont aussi nombreux. Ainsi toutes les lois fiscales stipulent dans les dispositions finales que toutes les dispositions antérieures qui leur sont contraires sont abrogées[64].

---

[61] Code Général des Impôts et Taxes. Ministère des Finances. Département des Impôts 2000, p.140
[62] Idem p. 40
[63] J.-L. BERGEL, op. cit., p.120
[64] Toutes les lois fiscales stipulent dans les dispositions finales que toutes les dispositions antérieures qui leur sont contraires sont abrogées

Quelques exemples ont été ciblés pour illustrer ce type d'abrogation. C'est notamment la loi n 1/008 du 13 mars 2001 portant modification de certaines dispositions de la loi du 21 septembre 1963 relatives à l'impôt sur les revenus professionnels (B.O.B n°3/2001 p.141) ; la loi n°1/006 du 13 mars 2001 portant modification de certaines dispositions du décret-loi n°1/04 du 31 janvier 1989 portant réforme de la taxe sur les transactions(B.O.B n°3 p.140) ; la loi n°1/005 du 13 mars 2001 portant modification de certaines dispositions de la loi du 21 septembre 1963 relatives à l'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers ou l'impôt mobilier(B.O.B n°3/2001 p.139).

Le législateur ne se borne pas à citer les lois abrogées, il le dit indirectement. Il appartient au juge de déterminer quelle loi applicable. Le constat est que tous les textes d'application sur l'impôt trouvés au sein du Département des impôts, portent dans leurs dispositions finales la mention d'abrogation indirecte des dispositions contraires.

Dans tous les cas, l'abrogation tacite ou implicite comme l'abrogation expresse, suppose qu'il est édicté un texte nouveau, qu'il soit législatif ou réglementaire.

On peut se demander si cette circonstance (abrogation tacite ou implicite et expresse) est absolument nécessaire et si l'abrogation d'une loi fiscale ne pourrait pas résulter du seul fait que cette loi se trouve en pratique frappée d'inapplication. Il s'agit donc de l'abrogation par désuétude.

§3. Le problème de la désuétude des lois fiscales

La désuétude est l'établissement d'un usage contraire à la loi. Sous cet angle, la question de savoir si la loi fiscale peut être abrogée par désuétude appelle certainement une réponse négative si l'on considère que la loi est l'une des sources primordiales de la règle de droit. Mais précisément, cela n'est pas sûr qu'il soit toujours ainsi car la coutume peut se voir reconnaître un certain rôle à côté de la loi. A partir de cette considération, la question de l'abrogation par desuétude de la loi fiscale doit être réservée dans le cas, du moins où se manifestent, dans la vie juridique, des pratiques contraires à la loi.

Les pouvoirs s'exerçant d'une manière prévue par la Constitution, il appartient donc au pouvoir législatif de défaire la loi. Cela s'explique par la primauté de la loi car celle-ci émane d'une autorité investie des pouvoirs par la Constitution.

Seul le législateur est compétent pour révoquer les ordres qu'il a édictés. L'inapplication de la loi fiscale pendant un certain temps ne signifie pas qu'elle

a été abrogée. Nous pouvons nous poser la question de savoir à partir de combien de temps faut-il dire qu'une loi fiscale est désuète.

Dans d'autres branches du droit notamment en droit de procédure pénale, l'inapplication de la loi peut être liée à la tolérance de l'administration ou à la décision du Parquet d'abandonner les poursuites dont il apprécie l'opportunité dans une affaire donnée. C'est le classement sans suite[65].

Cependant, dans le domaine de la fiscalité, les compétences du fisc peuvent toujours renaître si les conditions d'application sont réunies. On parle de la résurrection fiscale .On conviendra qu'une certaine circonstance s'impose dans l'application de la règle de droit. Cela est commandé par le principe de l'autonomie du droit fiscal. Dans cette matière, il n'y a pas de droits acquis sauf les rares cas de prescription.

La loi fiscale est mise sur pied pour régir des situations existantes ou à venir. La loi fiscale est, en principe, toujours d'application étant donné que le fisc a à tout moment besoin d'argent liquide pour subvenir aux charges publiques. Sous cet angle, le fisc doit régulièrement percevoir des recettes en vertu d'une loi.

L'administration fiscale peut tolérer que telle loi fiscale reste inappliquée pendant un laps de temps lorsqu'elle l'estime nécessaire. Il s'agit des cas où l'administration n'y trouve pas bon compte ou si l'impôt dont il est question pèse lourdement sur les contribuables.

Par ailleurs, lorsque la situation s'impose, l'administration fiscale peut toujours ressusciter une loi fiscale restée pendant un certain temps inappliquée. Cela ne signifie pas qu'elle a été abrogée. C'est le cas d'un conflit qui a surgi entre la Direction des Douanes et les opérateurs du commerce extérieur qui ne voulaient pas payer les droits de douane en contournant la loi en vigueur.

Les droits de douane se définissent comme étant les droits perçus à la sortie et à l'entrée des marchandises sur le territoire national[66].

En effet, la Direction des Douanes imposait aux opérateurs du commerce extérieur d'acheminer leurs marchandises dans les conteneurs depuis le port de Dar- Es-Salaam jusqu'au port de Bujumbura. Pour les opérateurs du commerce extérieur, cette loi était vieille et par conséquent ne les concernait pas.

---

[65] J-L AUBERT, Introduction au droit et thèmes fondamentaux du droit civil,3è éd., Paris, Dalloz, 1998 p.119

[66] C. MUTABAZI, La réglementation de la taxe sur les transaction en droit fiscal burundais, Bujumbura, UB, Mémoire, Fac de Droit, 1981, p.3

La Direction des Douanes s'est radicalement opposée à l'exception de désuétude soulevée par les importateurs en brandissant l'argument selon lequel personne ne peut se cacher dernière la désuétude de la loi pour échapper à la taxe douanière du moment que la loi fiscale concernée, n'est pas expressément abrogée par le législateur. Le problème a été résolu à l'issue d'une réunion de concertation entre la Douane et les représentants des opérateurs économiques sous le haut patronage du Ministère d'Etat Chargé de la Bonne Gouvernance et de l'Inspection Général de l'Etat[57].

A l'issue de cette réunion, quelques mesures ont été adoptées :

1. Un moratoire supplémentaire de deux mois est accordé en vue de permettre l'acheminement rapide et final des marchandises en cours de route.

2.La mesure portant obligation de cautionnement préalable à la déclaration de transit au port de Dar- Es-salaam pour toutes les marchandises embarquées dans les moyens de transport non conteneurisés, ou acheminés par charge non complète a été levée pendant ce temps.

3. Il est institué un système d'escorte pour ces marchandises depuis le bureau d'entrée jusqu'au bureau de dédouanement. La prise en charge au bureau et poste d'entrée au Burundi et l'escorte systématique de ces marchandises seront organisés par les services de recherche douanière deux fois la semaine.

4. Au terme du délai ci-dessus spécifié, aucune marchandise acheminée par charges incomplètes ne sera acceptée aux postes d'entrée sur le territoire douanier du Burundi.

C'est donc une situation délicate car la pratique actuelle est incompatible avec la loi ancienne alors qu'aucun texte ne précise formellement que celle-ci est abrogée. Pour lever l'équivoque, il fallait voter une autre loi qui abroge l'ancienne.

Nous constatons que l'abrogation de la loi fiscale par désuétude n'existe pas réellement. C'est donc une question de philosophie. Il peut arriver que l'administration tolère qu'il y ait non usage de la loi fiscale pendant un certain temps. A la longue, le législateur institue une autre loi adaptée à la situation du moment. Ainsi, la loi n° 1/005 du 31 mars 1994 portant taxe sur les transactions, spécialement en son art. 15 stipule que les taux sur les importations, les ventes

[57] Decision n° 547/388 du 24 juillet 2004 portant avis aux opérateurs du commerce extérieur, Ministère des Finances, Direction des Douanes

de fabricants, les prestations de service, les ventes d'immeuble sont soumis à un taux de 17%.

Cependant les ventes d'immeuble sont passées du taux de 17 % à 7 % conformément à la loi n° 1/007 du 30 avril 2004 portant modification de certaines dispositions du Décret-loi n°1/04 du 31 janvier 1989 portant réforme de la taxe sur les transactions[68].

[68] La loi n 1/005 du 31 mars 1994 portant taxe sur les transactions. Art. 15. Bujumbura. Ministère des Finances. Département des Impôts.

CONCLUSION GENERALE

En abordant cette étude, nous nous étions proposé d'analyser les principales étapes d'application des lois fiscales depuis leur naissance jusqu'à l'abrogation.

De prime abord nous avons expliqué la naissance de la loi fiscale. Sous cet aspect, nous avons montré les différents mécanismes que nous estimons nécessaires pour l'élaboration de la loi fiscale.

Sous ce volet, le législateur occupe une place primordiale. Aucun impôt ne peut être perçu sans qu'il y ait une loi qui l'institue. Dans ce sens nous avons énoncé le principe de la légalité de l'impôt. Par ailleurs, il est interdit de percevoir des recettes non prévues au budget ou par le système fiscal en vigueur. L'autorisation de percevoir les impôts établis doit être donné chaque année dans la loi de finances.

Malgré la mise en place de la loi fiscale, son application pose souvent des difficultés. Le législateur peut dans une certaine mesure avoir utilisé des termes ambigus qui nécessitent obligatoirement une interprétation.

Après avoir confronté les différentes méthodes d'interprétations admises en droit commun, nous avons souligné que le droit fiscal admettait une seule méthode d'interprétation eu égards à son caractère spécifique. C'est la méthode d'interprétation restrictive.

Malgré l'autonomie du droit fiscal, la volonté du législateur doit primer. De même que nous l'avons souligné, lorsque le législateur a expressément décidé que la qualification requise en droit commun doit être prise en considération, elle s'applique sans condition. De plus, la volonté du législateur doit également déterminer le sens des lois. C'est la conformité à l'esprit de la loi. Nous avons déduit que le droit fiscal était autonome mais il fallait aussi ajouter que son autonomie est limitée.

Dans le deuxième chapitre, nous avons soulevé les problèmes liés à l'application de la loi fiscale en examinant successivement les modalités d'entrée en vigueur et les grands principes directeurs de l'application des lois fiscales dans le temps.

Concernant les modalités d'entrée en vigueur de la loi fiscale, nous avons souligné que dans une certaine mesure, la loi publiée au journal officiel, pouvait entrer en vigueur le jour de sa signature. A cause de son caractère dérogatoire, nous avons constaté que la loi fiscale pouvait entrer en vigueur tantôt

anticipativement tantôt tardivement par rapport à sa publication pour des raisons déjà évoquées.

Quant aux principes directeurs de l'application de la loi fiscale dans le temps, nous avons examiné successivement le principe de l'annualité de l'impôt et le principe de la non-rétroactivité de la loi fiscale tout en émettant dans chaque cas nos avis et considérations.

Dans un premier temps, nous avons examiné brièvement le principe de l'annualité de l'impôt. Après avoir défini ce principe, nous avons ensuite annoncé ses applications en deux volets. Le premier volet concerne l'exercice du pouvoir d'imposition dans le cadre annuel et le second l'appréciation des faits imposables pendant la même durée.

De l'exercice du pouvoir d'impositions dans le cadre annuel, le fisc est amené à percevoir les impôts indirects et directs, suivant les modalités de perception distinctes. Pour les impôts indirects nous avons montré que le fisc n'éprouvait pas de difficultés quant à leur perception. L'impôt n'est dû que si le fait générateur survient nécessairement aux conditions prévues par la loi à ce moment.

Par contre les impôts directs ne sont pas faciles à percevoir compte tenu des exigences de l'assiette imposable, la liquidation et le recouvrement des impôts. Si les impôts indirects s'établissent au jour le jour et frappe toutes les activités sur lesquelles ils portent du 1^{e} janvier au 31 décembre, il nécessaire de souligner que les impôts directs frappent tous les faits imposables qui s'étendent sur toute l'année entière.

Bien que le principe de l'annualité de l'impôt soit clair, sa mise en application intégrale laisse subsister quelques zones d'ombre. Il subit de multiples assouplissements. Nous en avons inventorié quatre avec un commentaire à l'appui.

De l'appréciation des faits imposables dans le cadre de l'année, l'administration fiscale apprécie annuellement les facultés contributives suivant la conjoncture économique .Dans ce sens, le Gouvernement peut utiliser le système fiscal pour encourager un changement dans le comportement économique de façon à stimuler la production ou l'économie nationale. Pour les impôts indirects, l'assiette est déterminée au jour le jour tandis qu'elle est déterminée au bout de l'année pour les impôts directs.

Dans un deuxième temps, nous avons analysé le principe de non-rétroactivité de la loi fiscale. Nous avons montré que les nouvelles règles ne s'appliquent qu'aux opérations réalisées postérieurement à la publication de la loi. Ce qui intéresse le contribuable est de connaître le régime fiscal applicable à l'opération qu'il a réalisée. Nous avons démontré que dans la pratique, le principe de non- rétroactivité de la loi fiscale souffre quelques exceptions. La loi fiscale peut rétroagir dans trois hypothèses.

C'est dans l'hypothèse où le législateur peut avoir décidé expressément qu'une loi produira ses effets dans le passé. Des exemples ont été cités pour illustrer le cas. Nous avons condamné particulièrement cette rétroactivité quand il s'agit de l'impôt. Tout fait d'imposition porte atteinte au droit de propriété et lèse dans une certaine mesure les intérêts acquis par le contribuable.

Dans d'autres hypothèses, la loi fiscale peut rétroagir lorsqu'elle est interprétative ou lorsqu'elle modère des pénalités.

Eu égard aux exceptions ci-dessus mentionnées, nous pouvons dire qu'il n'existe pas au point de vue de la loi fiscale de situation définitivement acquise avant la clôture de l'exercice d'imposition. La règle de la non-rétroactivité de la loi fiscale n'est pas absolue.

A la fin de cette étude, nous avons montré que la loi fiscale peut être modifiée en cours d'année ou disparaître sous différentes formes.

Les modifications de la loi fiscale interviennent lorsque la conjoncture économique d'un Etat l'impose. Les modifications du régime fiscal peuvent intervenir sous plusieurs formes, c'est-à-dire qu'une réforme fiscale vient à modifier l'assiette, le taux des impôts, les uns dans le sens d'un allégement, les autres dans le sens de l'aggravation. Cette forme de modification qui va dans le sens de l'aggravation est condamnable, car elle risque de mettre en danger la situation patrimoniale du redevable.

Assignée à un terme généralement fixé à une année, la loi fiscale n'est pas vouée à l'éternité. Elle peut être abrogée suivant les méthodes classiques. Ainsi selon le cas, la loi fiscale comme les autres lois, peut être abrogée selon la volonté expresse ou tacite du législateur.

Nous nous sommes penchés sur la problématique de la désuétude des lois fiscales. Notre analyse a montré que la loi fiscale ne peut pas être abrogée par désuétude car l'Etat doit continuer à percevoir des recettes. En outre, l'absence de mise en oeuvre d'une loi fiscale ne démontre pas obligatoirement sa

disparition étant donné que qu'elle a vocation à la permanence lorsqu'elle n'est pas directement ou indirectement abrogée.
Il s'avère indispensable de terminer cette étude par une série de suggestions afin de diminuer certains problèmes soulevés dans ce thème :

- Les lois fiscales élaborées chaque année devraient être claires et précises afin d'éviter les difficultés d'interprétations éventuelles ;

- Quant à l'application des lois fiscales dans le temps, le législateur devrait veiller à ce que ces dernières ne rétroagissent pas. En réalisant une activité génératrice de revenus, le contribuable a besoin de connaître le régime fiscal qui lui est applicable. Dans ce sens il faudrait multiplier ces textes et les mettre à la disposition des intéressés ;

- De plus les lois fiscales en vigueur aujourd'hui notamment celles du 21 septembre 1963 devraient être actualisées en vue de les adapter à la période actuelle ;

- L'élaboration des nouvelles lois fiscales devraient tenir compte du niveau de vie de la population et surtout qu'on observe de nos jours la dévaluation progressive de la monnaie, etc.

Le sujet qui nous a occupé est d'une grande complexité et ne peut donc pas être épuisé d'emblée. La croyance contraire serait une vaine prétention de notre part. Nous pensons néanmoins avoir jeté les bases d'une analyse beaucoup plus large et plus approfondie sur la question de l'application de la loi fiscale dans le temps.

D'autres, juristes, fiscalistes ou autres, pourront certainement nous compléter. Ils pourront par exemple approfondir la question de l'abrogation des lois par désuétude ainsi que d'autres aspects notamment l'application territoriale de la loi fiscale, le conflit des lois dans le temps et le contentieux fiscal qui peut en résulter, l'incompatibilité des lois fiscales antérieures avec la période actuelle, etc.

BIBLIOGRAPHIE

I. Textes législatifs et réglementaires

1. La constitution de la République du Burundi du 18 mars 2005, B.O.B n° 3 ter/2005.

2. La loi n° 1/008 du 13 mars 2005 portant modification de certaines dispositions de la loi du 21 septembre 1963 relative à l'impôt sur les revenus professionnels. B.O.B n° 3 /2005 p. 141.

3. La loi n° 1/006 du 13 mars 2001 portant modification de certaines dispositions du Décret-loi n° 1/004 du 31 janvier 1989 portant réforme de la taxe sur les transactions. B.O.B n°3/2001 p.140

4. La loi n° 1/005 du 1er mars 2001 portant modification de certaines dispositions de la loi du 21 septembre 1963 relative à l'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers ou l'impôt mobilier, B.O.B n°3/ 2001 p. 139.

5. La loi n° 1/004 du 13 mars 2001 portant modification de certaines dispositions de la loi du 21 septembre 1963 relative à l'impôt sur les revenus locatifs .B.O B n 3/2001 p.136.

6. Décret-loi n° 1/ 04 du 31 janvier 1989 portant taxe sur les transactions. B.O.B n°2/89 du 1er février 1989.

7. Ordonnance Ministérielle 540/581/2005 du 31 mai 2005 portant modification de l'OM n° 540/190/2004 du 14/2/2005 portant prélèvement forfaitaire à l'impôt sur les revenus de l'importation et de la revente des produits pétroliers et leurs dérives.

II. OUVRAGES

A. Ouvrages généraux

1. T. AFSCHRIFT, L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique 2è éd, Bruxelles, 2003, 546 p.

2. J-L. AUBERT, Introduction au droit et thèmes fondamentaux du droit civil, 3è éd, Paris, Dalloz, 357 p.

3. M. BASLE, le Budget de l'Etat, 5è éd, Paris, 2000, 124 p.

4. R. BELLON et P. DELFOSSE, Codes et Lois du Burundi, 1ère éd. Bruxelles, Maison Ferdinand Larcier, 1970, 1092 p.

5. J-L. BERGEL, Théorie générale du droit, jurisprudence général, 2è éd, Paris, Dalloz, 1989, 238 P.

6. M. BOUVIER, M-C. Esclassam, J-P. LASSALE, Finances publiques, 5è éd, Paris, Dalloz, 2000, 854 p.

7. E. CAREXHE, B. HAUBERT, J. REGNIER, Principes généraux et fondement du droit, Paris, 1977, 363 p.

8. M. DUVERGER, Finances publiques, Paris, P.U.F., 1978, 452 P.

9. M. DUVERGER, Finances publiques, Paris, P.U.F., 1971, 674 p.

10. V. FRAEYENHOVEN et L. DE VISSCHER, Protection des droits fondamentaux du contribuable, Bruxelles, 1993, 296 p.

11. P-M. GAUDEMET, Précis de finances publiques, Paris, 1992, 530 p.

12. J.GROSCLAUDE, Ph. MARCHESSOU, Procédures fiscales, 2è éd, Paris, Dalloz, 2001, 538 p.

13. M. LASCOMBE et X. VENDENDRIESSCHE, Finances publiques, 4è éd., Dalloz, 2001, 187 p.

14. R. MUZELLEC, Finances publiques, 4è éd., Paris, 1992, 490 p.

15.P.PICAULT, Fiscalité française des investissements à l'étranger, Paris, 1986, 255 p.

16. F. TERRE, Introduction générale au droit , 5è éd., Paris, Dalloz, 2000, 881 p.

17. L. TROTABAS, Finances publiques, Paris, Dalloz, 1967, 893 p.

18. L. TROTABAS, Finances publiques, Paris, Dalloz, 1969, 587 p.

19. L. TROTABAS et J-M. COTTERET, Finances Publiques, 4è éd, Paris, Dalloz 1979, 869 p.

B. Ouvrages spéciaux

1. J. GROSCLAUDE, P. MARCHESSOU, Droit fiscal général, 3è éd, Paris, Dalloz, 2001, 542 p.

2. C. GOUR, J. MOLINIER, G. TOURNIE, Droit fiscal, Paris, P.U.F., 1977, 258 p.

3. J. PECOUP, Précis de droit fiscal, 9è éd, Paris, 1985, 267 p.

4. J. SCHMIDTS, L'impôt, 2è éd, Paris, 1945, 64 p.

5. A. TIBERGHIEN, Manuel de droit fiscal, 3è éd, Bruxelles, 1971, 435 p.

6. L. TROTABAS et J-M.COTTERET, Droit fiscal, 3è éd, Paris, Dalloz, 1977, 472 p.

7. L. TROTABAS et J-M, COTTERET, Droit fiscal, 4è éd, Paris, 1970, 869 p.

8. L.TROTABAS, J-M, COTTERET, Droit fiscal, 8è éd, Dalloz, 1997, 434 p.

III. MEMOIRES

1. J. B. MANWANGARI, Le rôle de la fiscalité dans le développement économique, le cas du Burundi, Bujumbura, Université du Burundi, Fac. de Droit, 1974, 112p.

2. C. MUTABAZI, La réglementation de la taxe de la taxe sur les transactions en droit fiscal burundais, Bujumbura, U.B, Fac. de Droit, 1981, 68p.

3. C. NDORERE, Le système de gestion et de contrôle budgétaire au Burundi, Bujumbura, U.B.,Fac. des sciences Economiques et Administratives, 1977, 91p.

4. A. NIJIMBERE, Le régime fiscal du revenu professionnel des personnes physiques au Burundi, le cas des rémunérés, Bujumbura, U.B., Fac. de Droit, 1979, 89 p.

5. M. NKWIRIKIYE, La fraude à l'impôt direct au Burundi, Bujumbura, U.B., Fac. de Droit, 56 p.

6 T. SIMBANANIYE, Imposition de la propriété foncière au Burundi, Bujumbura, U.B. Fac. de Droit, 1975, 76p.

7 V. SINIREMERA, La structure fiscale et le développement économique au Burundi, Bujumbura, U.B., Fac. des Sciences Economiques et Administratives, 1980, 50p.

IV. DICTIONNAIRES, REVUES CODES ET COURS

G. CORNU, Vocabulaire juridique, 2é éd., Paris, P.U.F., 859 p.

O. BERTIN, Lois fiscales rétroactives, in Journal de droit fiscal, Bruxelles, 2000, 225 p.

Code Général des Impôts et Taxes, ministère des Finances, Département des Impôts, législation mise à jour au 1er janvier 2000

A. LUCAS, Code Civil, Paris, 1995- 1996, 1832 p.

P. SIBILE, Notes de cours de Droit fiscal, Paris, 1974, 64 p.

V. AUTRES DOCUMENTS

Note à l'intention des employeurs relative à la détermination de la base et de la liquidation de l'impôt professionnel sur les rémunérations (I.P.R)

TABLE DES MATIERES

Pages
Dédicace.....i
Remerciements.....ii
Liste des sigles et abréviations.....iii
Introduction générale.....1

Chapitre I. Généralités.....5

Section 1ère : La loi fiscale.....5

§1. Définition.....5
§2. Naissance de la loi fiscale.....5

A. L'impôt, matière réservée au législateur.....5

1. Les origines de la règle.....5
2. L'application actuelle de la règle.....6

B. L'autorisation annuelle de percevoir les impôts.....6

1. La règle de l'autorisation annuelle.....7
2. La portée de l'autorisation annuelle.....7

Section 2ème : L'interprétation de la loi fiscale.....7

§1. Le cadre de l'interprétation de la loi fiscale : Le principe de l'autonomie du droit fiscal.....8

a. La définition particulière du droit fiscal.....8
b. L'orientation de cette définition dans l'intérêt du fisc.....9

§2. La portée de l'autonomie du droit fiscal.....10

1. Le silence de la loi.....10
2. La recherche de l'esprit de la loi.....11

§3. L'interprétation de la loi fiscale.....11

Chapitre II. Les problèmes soulevés par l'application de la loi fiscale

dans le temps....14

Section 1 : L'entrée en vigueur de la loi fiscale....14

§1 .Notion....14
§2 .Les modalités d'entrée en vigueur de la loi fiscale....15

A. L'application immédiate....15
B. L'entrée en vigueur anticipée....17
C. L'entrée en vigueur retardée....18

Section 2 : Les principes directeurs de l'application des lois fiscales dans le temps....19

§1. Le principe de l'annualité de l'impôt....19

A.Notion....19
B. Applications du principe de l'annualité de l'impôt....20

1. L'exercice du pouvoir d'imposition dans le cadre de l'année...20
2. Les facteurs d'aménagement du principe de l'annualité....22

a. Les facteurs d'ordre matériel....22
b. Le statut légal du contribuable....22
c. La résurrection annuelle du pouvoir du fisc....22
d. Les délais de recouvrement de l'impôt direct....23

3. L'appréciation des faits imposables dans le cadre de l'année....23
a. Les impôts indirects....23
b. Les impôts directs....24

§2. Le principe de non- rétroactivité de la loi fiscale....25

A. Notion....25

B. La portée du principe de non-rétroactivité....27

1. A l'égard du pouvoir législatif....27
2. A l'égard du pouvoir exécutif....28
3. A l'égard du pouvoir judiciaire....28

C. Les exceptions au principe de non- rétroactivité de la loi

fiscale.....29

1. La loi fiscale expressément déclarée rétroactive par le législateur.....30
2. La loi fiscale interprétative.....31
3. La loi fiscale plus douce.....32

Chapitre III. La modification et la disparition de la loi fiscale.....34

Section 1 : Modification de la loi fiscale.....34
Section 2 : Disparition de la loi fiscale.....34

§1. Abrogation expresse de la loi fiscale.....35
§2. Abrogation tacite de la loi fiscale.....36
§3 .Le problème de la désuétude des lois fiscales.....37

Conclusion générale.....41