

Remerciements.

Au terme de la présente analyse, l'Observatoire de l'Action Gouvernementale tient à remercier Madame Agathe NSENGIYUMVA, consultante, pour avoir accepté de collaborer avec l'OAG dans l'élaboration de cette analyse.

Ses remerciements vont également à l'endroit des membres du comité de lecture du rapport d'observation dont les noms suivent :

Maître Godefroid MANIRAMBONA, Président de l'Observatoire de l'Action Gouvernementale ;

Monsieur Edouard MINANI, Cadre du Ministère de la Justice et de la Protection Civique;

Monsieur Jean Bosco NZOSABA, Chargé des Programmes à l'Observatoire de l'Action Gouvernementale.

Table des matières

N°	Matière	Page
	Remerciement.....	3
	Table de matière.....	5
	liste des abréviations.....	7
	Résumé exécutif.....	9
	Repères conceptuels.....	11
0.	Introduction.....	15
0.1.	Contexte et justification.....	15
0.2.	Objectifs.....	17
0.3.	Méthodologie.....	17
0.4.	Structure du document.....	18
	Chapitre 1 : principales reformes initiées depuis 2008.....	20
1.1.	Cadre institutionnel.....	20
1.2.	Cadre législatif.....	23
1.3.	Résultats positifs des réformes introduites depuis l'année 2008.....	29
	Chapitre 2 : Analyse critique du système fiscal en vigueur.....	32
2.1.	La loi relative aux impôts sur les revenus.....	32
2.2.	Loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée(TVA).....	49
2.3.	Le code des investissements.....	58
2.4.	Le code minier.....	61
2.5.	Loi sur les procédures fiscales (LPF).....	62
2.6.	Analyse de quatre lois budgétaires 2016, 2017, 2018 et 2018/2019 :.....	82

Chapitre 3 : Stratégies pour une meilleure équité fiscale..	94
3.1. Mesures d'Administration fiscale : mesures de politique fiscale.....	94
3.2. Au niveau de la fiscalité directe.....	95
3.3. Au niveau de la fiscalité indirecte.....	96
3.4. Au niveau des procédures.....	96
3.5. Les axes d'intervention.....	97
Conclusion et recommandations.....	98
1. Conclusion.....	98
2. Recommandations.....	98
Bibliographie.....	100
Annexes.....	103

1. LISTE DES ABREVIATIONS

API	: Agence de promotion des investissements
Art.	: Article
CA	: Chiffre d'affaires
CAB	: Cabinet
CAF	: Coût, Assurance, Fret
CG	: Commissaire Général
CFCIB	: Chambre Fédérale de Commerce et d'Industrie du
CI	: Crédit d'impôt
CPA	: Commission paritaire d'appel
CPC	: Code de procédure civile
EAC	: East African Community
Fbu	: Franc burundais
FDN	: Forces de défense nationale
FOB	: Free on board
GSM	: Global system for mobile
IR	: Impôts sur le revenu
IRE	: Impôt sur le revenu d'emploi
IS	: Impôt sur les sociétés
LB	: Loi budgétaire
LPF	: Loi relative aux procédures fiscales
Min	: Minute
OAG	: Observatoire de l'action gouvernementale
OBR	: Office burundais des recettes
OBM	: Office burundais des mines
OM	: Ordonnance ministérielle
ONG	: Organisation non gouvernementale
OPC	: Ordre des professionnels comptables
PF	: Prélèvement forfaitaire
PN	: Police Nationale
PR	: Présidence de la République
PTF	: Partenaires technique et financiers
PUF	: Presse universitaire de France
PUL	: Presse universitaire de Lyon
RNF	: Recettes non fiscales

SCEP	: Service chargé des entreprises publiques
TC	: Taxes de consommation
TEC	: Tarifs extérieurs communs
TT	: Taxe de transaction
TVA	: Taxe sur valeur ajoutée

2. RESUME EXECUTIF

Le Burundi connaît un système fiscal déclaratif qui est bâti sur la présomption de fiabilité des déclarations des impôts produites par le contribuable lui-même.

Les bonnes relations de confiance entre les contribuables et l'Administration fiscale dépendent d'un environnement structurel et réglementaire favorables à la promotion du secteur privé et de l'investissement.

Par contre, la lourdeur de la réglementation, la complexité et la longueur des procédures, l'imprévisibilité et l'instabilité des réformes maintiennent le contribuable dans un climat de frustration.

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

Pour le cas du Burundi, les facteurs qui expliquent cette situation sont multiples mais les plus importants sont liés aux lacunes et aux insuffisances des différentes normes législatives et réglementaires qui régissent le système fiscal burundais.

En effet, compte tenu de la conjoncture socio-économique, notre système fiscal devient de plus en plus dynamique en raison des modifications intégrées chaque année dans la loi des finances.

La nécessité de maintenir l'équilibre entre l'objectif de mobilisations des recettes et l'équité fiscale implique le consentement aux diverses contributions fiscales collectées auprès des contribuables.

En dépit des avancées significatives enregistrées par le système fiscal burundais depuis 2013, force est de constater qu'il subsiste quelques

insuffisances à travers les différents textes législatifs et réglementaires, les notes administratives et guides dont l'interprétation soulève des ambiguïtés et des discordances qui sont souvent à l'origine des litiges fiscaux.

La présente étude est une analyse diagnostique du système fiscal burundais. Elle aborde aussi bien l'aspect institutionnel que l'aspect législatif des réformes fiscales mises en œuvre au cours de ces dix dernières années. Elle s'intéresse aux lacunes et aux ambiguïtés identifiées à travers le système fiscal en général et la fiscalité intérieure en particulier en mettant l'accent sur l'aspect législatif et aux difficultés d'ordre pratique qui se matérialisent souvent par les litiges fiscaux liés aux divergences d'interprétation de la norme fiscale.

Les résultats de l'étude mettent en exergue une réalité qui n'est pas une fatalité. L'étude propose des stratégies pour relever ces défis.

3. REPERES CONCEPTUELS

Selon la définition classique de Gaston JEZE, le terme « Impôt » signifie « une prestation pécuniaire, requise des particuliers, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie directe pour couvrir les charges publiques »¹.

Selon la définition moderne proposée par MEHL, « l'impôt est une prestation pécuniaire requise des personnes physiques ou morales de droit privé et éventuellement de droit public, d'après leurs facultés contributives, par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie déterminée, en vue de la couverture des charges publiques de l'Etat et des collectivités territoriales ou, de l'intervention de la puissance publique ».

L'Impôt se distingue de la taxe qui est « un prélèvement pécuniaire opéré par une collectivité publique, à l'occasion de la fourniture à l'administré d'une contrepartie personnelle, perçue par voie de contrainte, à l'occasion du fonctionnement d'un service public, sans corrélation nécessaire avec le coût du service²» (taxes fiscales, taxes parafiscales et taxes administratives).

L'impôt se distingue également de la redevance qui est « une rémunération d'un service rendu sur demande et qui est en étroite collaboration avec le coût du service³ ».

Dans la présente analyse, nous utiliserons le terme « impôt » pour désigner aussi bien les impôts au sens moderne tel que défini par MEHL mais aussi, les taxes et redevances diverses.

Les impôts constituent la principale source de financement des dépenses publiques qui permettent à chaque gouvernement de réaliser ses programmes de développement économique et social.

¹ Gaston J. cité par Raoul P.H. dans Cours de droit fiscal, 2ème édition, p9

² Idem, M.p23

³ Ibidem, p25

Selon le critère de classification adopté, les impôts sont classés en plusieurs catégories dont impôts directs et impôts indirects, impôts réels et impôts personnels, impôts en capital et impôt sur la dépense (taxes de consommation). Chacune de ces catégories trouve sa place soit dans la fiscalité internationale(ou droits de porte), soit dans la fiscalité intérieure.

C'est cette dernière catégorie qui a été l'objet principal de cette étude.

Le cadre légal des impôts pour un pays, aussi communément appelé sous le vocable de « fiscalité », englobe « l'ensemble des dispositions légales régissant les impôts et taxes mis à la charge du contribuable et dont le produit est dévolu à l'État en vue d'assumer ses missions régaliennes »⁴.

Ce cadre inclut également tout le processus d'établissement et de collecte des impôts, les procédures de mobilisation des fonds publics et assure la réglementation des rapports entre l'Administration fiscale et le contribuable, deux partenaires incontournables.

Par contribuable on comprend toute les personnes physiques et les personnes morales poursuivant un intérêt privé ou un intérêt public, amené à établir des contacts avec l'administration fiscale en son nom ou au nom d'une autre personne.

En vue de rendre ce partenariat plus optimale, il incombe à l'Administration de mettre en place un mécanisme permettant au contribuable de rester constamment informé, du système fiscal en vigueur, des différents impôts et taxes auquel il est assujetti ainsi que des garanties qui le protègent contre d'éventuels abus du pouvoir public. En effet, si les parties au processus n'ont pas la même compréhension de la norme fiscale, il ya peu de chances d'avoir un processus de taxation efficace.

⁴ Cornu (G.), *Vocabulaire juridique*, 7e éd., PUF, Paris, 2006, Voir Fiscalité. Voir également Gatsi (J.), *Nouveau dictionnaire juridique*, PUL, 2010,

Dans cette même ligne, la réforme permettrait de combler les lacunes et de vider les contradictions qui apparaissent dans les textes fiscaux afin de faciliter sa mise en œuvre.

Quant au contribuable, il est appelé à s'intéresser au régime fiscal qui le régit, de fournir un effort pour sa compréhension pour pouvoir l'intégrer dans la gestion de son entreprise faute de quoi il mettrait son entreprise en péril.

Un système fiscal efficace est tributaire de la diffusion d'informations, du dialogue et de la confiance entre ces partenaires, facteurs de la promotion du civisme fiscal. De fait, l'adhésion du contribuable à l'impôt est une condition sine qua none pour une meilleure administration des recettes.

Dans le contexte burundais, en dépit des efforts fournis en vue du dialogue secteur public -secteur privé et de la mise en place de la plateforme CFCIB-OBR en 2017, on constate que la relation entre administration fiscale et contribuables est souvent conflictuelle. En effet, l'Administration fiscale conserve quasiment le monopole de l'élaboration, de l'application et de l'interprétation des textes fiscaux. Ce pouvoir se manifeste également par les prérogatives que la loi confère à l'Administration de procéder aux redressements des éléments déclarés par le contribuable, ce qui crée un climat de suspicion, et parfois de méfiance entachant ainsi les relations entre l'Administration et le contribuable. Celui-ci demeure en permanence dans une situation de frustration, de peur et d'injustice⁵.

A part les raisons déjà évoquées ci-haut, l'incertitude du contribuable est également due au fait que la norme fiscale fait souvent objet de modification à travers la loi des finances votée chaque année par le législateur ou à travers les ordonnances ainsi que les notes et guides d'interprétation initiés par l'autorité habilitée en vue de l'application aisée de la norme générale et de la promotion des certains secteurs prioritaires et stratégiques. Or ces modifications des textes normatifs et informatifs sont justifiées par le besoin de cohérence entre les mesures fiscales et les contraintes budgétaires,

⁵ Entretien du 2 octobre 2018 avec un représentant des contribuables.

économiques et sociales d'une part, l'intégration régionale et l'adaptation aux standards régionaux et internationaux d'autre part.

0. INTRODUCTION

0.1. Contexte et justification

La mobilisation des ressources publiques constitue un besoin crucial qui contribue significativement à la conduite et à la réussite de la politique économique.

La simplification des procédures, la mobilisation des recettes et la compétitivité de l'économie figurent toujours parmi les priorités inscrites à l'agenda des réformes fiscales initiées par le gouvernement burundais depuis l'année 2007 suivi des profonds réaménagements faits au cours de l'année 2013 au niveau de la fiscalité intérieure. Ceux-ci sont principalement liés aux amendements de la législation relative à la TVA, à l'impôt sur le revenu professionnel et aux procédures fiscales.

En effet, beaucoup d'efforts ont été déployés en vue de la simplification de la norme fiscale. Celle-ci ne peut être efficace et équitable que si le contribuable s'en imprègne et s'en approprie car sa compréhension lui permet d'en faire une application judicieuse en toute sécurité juridique.

Malgré les efforts de clarification du cadre juridique et institutionnel du système fiscal burundais, les contribuables consultés dans le cadre de cette étude affirment que « le paiement des impôts reste un important goulot d'étranglement de la plupart des opérateurs économiques »⁶. En effet, on constate que les contribuables classent les relations avec l'administration fiscale parmi les principaux obstacles à la promotion de leurs entreprises.

C'est la raison principale qui pousse les micro et les petits contribuables à se réfugier dans le commerce informel. Ainsi, ce secteur étant difficilement appréhendable, l'Administration fiscale aura beaucoup de peine à élargir l'assiette fiscale et la concurrence déloyale s'accroît au détriment du secteur formel qui subit de ce fait une pression fiscale sans merci.

⁶ Entretien du 24 septembre 2018 avec un représentant des contribuables;

Cette situation est en partie due à la défaillance dans la divulgation de ces textes, ce qui constitue un défi majeur étant donné que les dispositions relatives au canal de communication de l'information ne sont pas toujours observées par l'Administration fiscale burundaise et même si elles l'étaient, les moyens de diffusion préconisés par la loi ne sont pas facilement accessibles à tous les usagers. En outre, la loi fiscale présente souvent une complexité et des spécificités qui ne sont pas toujours faciles à appréhender.

En vue de relever ce défi, les partenaires avisés s'investissent à soutenir la dynamique des réformes en concentrant leurs efforts à l'instauration d'un cadre juridique approprié favorable non seulement aux objectifs budgétaires, mais aussi à la transparence de la norme fiscale dont dépendent l'équité⁷ et l'efficacité du régime fiscal⁸.

Malgré l'existence de multiples textes complémentaires qui régissent les impôts au Burundi, il subsiste des failles et des incohérences à travers ces instruments juridiques dont l'analyse minutieuse s'avère indispensable dans une perspective de poser les jalons d'une solution durable pour relever ces défis.

C'est cette considération qui fonde l'intérêt de cette étude.

La présente étude s'inscrit dans ce cadre global d'appui aux réformes fiscales auxquelles les PTF et le Gouvernement du Burundi se sont engagés.

Les résultats de cette analyse permettront de mettre en lumière les faiblesses que présente le cadre légal du système fiscal burundais et de formuler des recommandations en vue du renforcement d'un régime fiscal plus équitable et plus efficace.

⁷ NDORERE, A., Etude sur la fiscalité au Burundi, Bujumbura, mars 2005, p5 « L'équité fiscale consiste à tenir compte de la capacité contributive de chaque contribuable lors de l'établissement des cotisations ».

⁸ Entretien du 1^{er} octobre 2012.

0.2. Objectifs

0.2.1. Objectif Global :

Analyser comment contribuer au renforcement d'un régime fiscal plus équitable et efficace au Burundi : il s'agit de mener une analyse critique du système fiscal burundais en vue d'avoir une vue globale sur les points forts et les aspects à améliorer.

0.2.2. Objectifs spécifiques :

- Dégager les failles du cadre légal régissant les impôts au Burundi ;
- Faire des propositions pour combler les lacunes du cadre légal régissant les impôts au Burundi ;
- Proposer des stratégies pour rendre le cadre légal régissant les impôts plus équitable.

0.3. Méthodologie

Au cours de cette étude nous avons emprunté l'approche qualitative qui combine les entretiens individuels et la revue documentaire. Compte tenu du temps matériel imparti à ce travail de recherche et de la densité de la matière, nous avons privilégié la recherche documentaire afin de pouvoir faire le tour de la multitude de textes législatifs et réglementaires régissant les impôts au Burundi tout en gardant un regard sur les normes régionales et internationales.

0.3.1. La recherche documentaire

Au cours de l'étude nous avons procédé à l'analyse systématique des principaux textes de lois régissant les différents types d'impôts et taxes internes en les comparant aux autres textes secondaires à savoir les ordonnances de mise en application, les notes et les guides d'éclaircissement émanant de l'autorité habilitée. Nous nous sommes référés principalement aux documents écrits (études/recherches similaires,

sites web, articles de journaux, documents internes à l'OAG et à l'OBR, etc.) mais aussi aux bases de données existantes.

0.3.2. Les entretiens individuels :

Bien que la priorité ait été accordée à la recherche documentaire, nous avons également recouru aux entretiens individuels menés auprès de personnalités bien ciblées pour des informations de qualité qu'elles sont censées avoir le privilège de détenir et de comprendre.

Ces personnes ont été identifiées pour la maîtrise qu'elles ont, au-delà de la description, de l'interprétation et de l'appréciation du contexte et de la structure institutionnelle et juridique de la fiscalité burundaise telle qu'elle se présente ainsi que des améliorations à y apporter.

Ces interviews individuelles ont été principalement dirigées vers:

- les cadres de l'OBR (2) ;
- les cadres de l'API (2) ;
- les cadres de la Direction de la Politique fiscale du Ministère des Finances (2) ;
- les représentants des contribuables (2) ;
- les conseils fiscaux (2).

Au total, 10 personnes ont été entendues.

0.4. Structure du document

A part la partie réservée à l'introduction, le travail est travail est abordé en trois chapitres :

- Le premier concerne une analyse descriptive de la fiscalité burundaise qui trace l'état des lieux du système fiscal en vigueur en passant par les principales réformes initiées depuis 10 ans. Il s'agit d'une analyse succincte du cadre institutionnel et législatif de la

fiscalité burundaise ainsi que des résultats positifs des réformes fiscales initiées depuis 2008.

- Le deuxième chapitre consiste en une analyse critique de la fiscalité burundaise. Cette analyse implique l'identification des principales faiblesses qui apparaissent dans les textes régissant les impôts au Burundi tout en focalisant l'attention sur la fiscalité intérieure. L'accent a été mis sur trois principaux textes à savoir : la loi relative aux Impôts sur les revenus, la loi régissant la TVA et la loi relative aux procédures fiscales. Pour compléter les résultats de cette étude, nous avons également passé en revue les lois budgétaires relatives aux années 2016, 2017, 2018 et 2018/2019, la loi sur la fiscalité communale, le code des investissements, le code minier et les textes d'application de ces différentes lois.
- Le troisième chapitre s'intéresse aux stratégies proposées pour une meilleure équité fiscale.
- Une conclusion et des recommandations clôturent la réflexion menée dans le cadre de cette étude.

CHAPITRE 1 : PRINCIPALES REFORMES INITIEES DEPUIS 2008

Depuis 2008, des réformes administratives ont été opérées en vue de rendre plus efficace le système fiscal du Burundi. Ces réformes visaient la mobilisation des recettes, l'amélioration du climat des affaires et la promotion des investissements.

Ces mesures étaient d'ordre institutionnel et législatif.

Bien que la présente étude s'appesantisse sur le cadre législatif de la mobilisation des recettes fiscales, nous ne pouvons pas passer sous silence le cadre institutionnel qui facilite la mise en œuvre des normes énoncées à travers les textes fiscaux. Pour cela, la présente étude reviendra sur trois institutions à savoir l'API, l'OBR et la Direction de la politique fiscale du Ministère des Finances.

Au niveau de réformes législatives nous passerons également en revue les principaux textes qui fondent la collecte des recettes non fiscales et des recettes des collectivités locales.

3.1 Cadre institutionnel

Sur le plan institutionnel, il ya eu création des structures suivantes :

- l'Agence de Promotion des Investissements en 2008 ;
- l'Office Burundais des Recettes en 2009 ;
- La Direction de la Politique Fiscale au Ministère des Finances en 2012.

La mise en place de ces structures administratives, combinée à la révision des textes fiscaux en 2013 a permis de réaliser des performances positives pour la mobilisation des recettes fiscales.

Chacune de ces institutions a été créée par un texte ad hoc qui lui assignait des missions claires.

Sans donner beaucoup de détails sur chacune d'elles, nous traçons brièvement le cadre juridique et les missions de chacune de ces institutions.

1.1.1. L'Agence de Promotion des Investissements

- L'API a été créée par Décret n° 100/177 du 19 octobre 2009 ;
- C'est un établissement public à caractère administratif;
- L'Agence est dotée d'une personnalité juridique et d'un patrimoine propre ;
- Il jouit d'une autonomie organique et financière.

L'API a pour mission de:

- Informer les investisseurs sur tout ce qui touche à la promotion des investissements ;
- Assister et appuyer les investisseurs en général et les exportateurs en particulier notamment dans l'obtention des documents et/ou l'accomplissement des formalités exigées par la loi ;
- Concevoir les réformes nécessaires à l'amélioration du climat des affaires ;
- Interpeller les administrations sur les cas de non application ou de mauvaise application de la loi ou réglementation en rapport avec la promotion des investissements et des exportations.

1.1.2. L'Office Burundais des Recettes

Créé par la loi n°1/11 du 14 juillet 2009, l'OBR est une structure autonome de collecte des recettes. Elle a remplacé les Département des Impôts, des Douanes et des recettes Administratives et portefeuille de l'Etat qui relevaient de l'Administration centrale du Ministère des Finances jusqu'au mois de mars 2010, date du fonctionnement effectif de l'OBR.

L'OBR est doté d'une personnalité juridique conformément à l'article 6 de cette loi.

Cette institution a pour principales missions de:

- Etablir, recouvrer, administrer et comptabiliser pour le compte du Ministère ayant les finances dans ses attributions toutes les recettes fiscales et non fiscales ;
- Conseiller le Gouvernement sur toutes les questions concernant tous les aspects de la politique fiscale ;
- Assister le Gouvernement dans la mise en place des mesures tendant à la promotion des investissements et des échanges commerciaux ;
- Combattre la fraude et l'évasion fiscale, et coopérer à cette fin avec d'autres autorités compétentes au Burundi et à l'étranger.

1.1.3. La Direction de la Politique Fiscale

Cette Direction a été créée par le Décret n°100/233 du 22 août 2012 en application de l'article 2 de la loi créant l'Office Burundais des recettes.

La Direction de la Politique fiscale est un département qui relève de l'Administration centrale du Ministère des Finances, du Budget et de la Coopération au Développement Economique.

Le décret portant création de cette Direction lui confère les missions de :

- définir une stratégie de politique fiscale susceptible d'accompagner le développement ;
- préparer et interpréter les textes législatifs et réglementaires relatifs à la fiscalité ;
- participer à la préparation et au suivi des documents budgétaires en matière de recettes fiscales.

1.2. Cadre législatif

1.2.1. En droit fiscal national

- ***La loi organique n°1/35 du 04 décembre 2008*** relative aux finances publiques ;
- ***La loi n°1/24 du 10 septembre 2008*** portant Code des investissements du Burundi ;
- ***La loi n°1/02 du 17 février 2009*** portant Institution de la taxe sur la valeur ajoutée ;
- ***La loi n°1/23 du 24 septembre 2009*** déterminant les avantages fiscaux et douaniers accordés dans le cadre du Code des investissements ;
- ***Le décret n°100/255 du 18 octobre 2011*** portant Règlement Général de Gestion des Budgets Publics ;
- ***La loi n°1/12 du 29 juillet 2013*** portant Révision de la loi n°1/02 du 17 février 2009 portant institution de la TVA ;
- ***La loi n°1/02 du 24 janvier 2013*** relative à l'impôt sur les revenus ;
- ***La loi n°1/18 du 06 septembre 2013*** relative aux procédures fiscales ;
- ***La loi n°1/21 du 15 octobre 2013*** portant Code minier du Burundi ;
- ***Le Décret n°100/193 du 16 juin 2015*** portant Règlement minier du Burundi ;
- ***La loi n°1/02 du 3 mars 2016*** portant Réforme de la fiscalité communale ;
- ***La loi portant Fixation du Budget Général de la République du Burundi*** (chaque année).

Ce cadre légal trouve son fondement dans la Constitution de la République du Burundi de 2005 qui stipule en son art.159 : « la définition de l'assiette et du taux des impôts et taxes relève de la loi ». A son tour, l'art.164 de la nouvelle Constitution de la République du Burundi promulguée en juin 2018 stipule: « Sont du domaine de la loi :le budget de Etat ;la définition de l'assiette et des taux des impôts et taxes..... ».

1.2.2. En droit fiscal Communautaire

Ces réformes sont illustrées par :

- L'intégration du Burundi dans la Communauté des Etats d'Afrique de l'Est (EAC) depuis juillet 2007 ;
- La ratification du protocole sur l'union douanière de la Communauté des Etats d'Afrique de l'Est en 2009. Le Burundi a intégré dans son cadre juridique interne les lois fiscales communautaires qui régissent la fiscalité de porte ;
- La loi n° 1/10 du 30 juin 2009 portant application du Tarif Extérieur Commun(TEC) ;
- Le Code des douanes communautaire appelé « Loi sur la Gestion des Douanes de la Communauté des Etats d'Afrique de l'Est » ;
- Le système harmonisé de désignation et de codification des marchandises(TEC).

1.2.3. Les recettes non fiscales

Ces recettes font l'objet d'un traitement particulier en raison de leur spécificité.

Elles constituent l'une des catégories des recettes de l'Etat collectées par l'OBR conformément à la loi budgétaire qui les instaure. Elles sont classées en deux catégories à savoir le revenu de la propriété et les autres recettes non fiscales composées par les ventes de biens et services, les droits administratifs, les amendes et pénalités:

a. Le revenu de la propriété

Le revenu de la propriété comprend les dividendes, les prélèvements sur les quasi-sociétés et les loyers

i. Les dividendes

Pour le recouvrement des dividendes, l'Administration Fiscale se réfère aux textes ci-dessous :

- **La Loi n°1/ 09 du 30 mai 2011** portant Code des Sociétés Privées et à Participation Publique (Article 75) ;
- **La Loi n°1/03 du 19 février 2009** portant Révision de la loi sur l'organisation de la privatisation des entreprises publiques, des services et des ouvrages publics (5% des dividendes qui revient au SCEP) ;
- **Le Décret-loi n°100/23 du 26/7/1988** portant Cadre Organique des Etablissements Publics Burundais (article 25) ;
- **L'Ordonnance Ministérielle n° 540/214/876 du 12 septembre 2007** portant Fixation du niveau des dividendes à verser à l'Etat, des jetons de présence, des tantièmes, des primes de bilans et des gratifications dans les entreprises publiques, les Etablissements Publics et les Administrations Personnalisées de l'Etat (article 1) ;
- **Loi budgétaire** (chaque année) : « les sociétés à participation publique, les établissements publics à caractère industriel et/ou commercial sont soumis aux versements obligatoires à l'Etat des dividendes calculés en fonction de leurs résultats ».

ii. Les prélèvements sur les quasi-sociétés

Pour le recouvrement de ces recettes, l'OBR se réfère au **Décret-loi n°1/024 du 13 juillet 1989** portant Cadre Organique des Administrations Personnalisées de l'Etat (article 22) ainsi qu'à la loi budgétaire (de chaque année) : « les administrations personnalisées de l'Etat sont soumises au versement obligatoire de leurs excédents d'exploitation à la clôture de leur bilan ».

iii. Les loyers

- Les loyers sont de trois sortes comme le montre la loi portant Budget de la République du Burundi (chaque année) à savoir la

location des terrains, les revenus et redevances des carrières, les redevances domaniales.

➤ **La location des terrains**

La location des terrains est conditionnée par ***un contrat de location comme*** :

- Le parking des palais des arts ;
- La location de l'Immeuble palais des Arts ;
- Le parking de Gitega ;
- La location du parc pétrolier de Gitega par Interpetrole ;
- La location des maisons de l'Etat, etc.

➤ **Les revenus et redevances des carrières**

Pour le recouvrement des revenus et redevances des carrières, l'Administration Fiscale (OBR) s'appuie sur les textes suivants :

- ***La Loi n°1/015 du 11 août 2000*** fixant les dispositions particulières relatives aux comptoirs d'exploitation, d'achat et d'exportation des substances minérales extraites artisanalement au Burundi ou importées (**article 3 et 5**) ;
- ***La Loi n° 1/21 du 15 octobre 2013*** portant Code Minier du Burundi ;
- ***Le Décret n°100/193 du 16 juin 2015*** portant Règlement minier du Burundi ;
- ***L'Ordonnance Ministérielle n°760/540/898 du 13/7/2015*** portant Régime fiscal applicable au secteur minier et carrières du Burundi (**articles 2**) ;
- ***L'Ordonnance n°760/540/770/1757 du 26/12/2013*** fixant la contribution annuelle pour la réhabilitation des sites d'exploitation artisanale des minerais, des carrières ainsi que des comptoirs d'achat et de vente des minerais d'exploitation artisanale.

➤ Les redevances domaniales

Les redevances domaniales comprennent essentiellement les recettes issues des redevances au Port et des droits de mutation suite aux ventes des propriétés foncières.

Le calcul des droits de mutation se réfère les textes suivants :

- ***La Loi n°1/16 du 06 août 2008*** portant Modification de certaines dispositions du *Décret-loi n°1/13 du 24 novembre 1986* portant Fixation des droits d'enregistrement en matière foncière (**article 1**) ;
- ***L'Ordonnance Ministérielle n°540/577 du 31/7/2000*** complétant ***l'Ordonnance Ministérielle n°540/188 du 13/3/2000*** portant Fixation de la base de la taxe sur les transactions pour les ventes immobilières (**article 1 à 6**) ;
- ***La loi n°1/13 du 9 aout 2011 portant Révision du code foncier du Burundi*** ;
- ***L'Ordonnances Ministérielle n°770/540/1088 du 18/08/2015*** portant Fixation des frais pour la confection des documents délivrés par les services de l'Aménagement du Territoire (**article 1 à 6**).

Le recouvrement des redevances domaniales au port de Bujumbura se réfère à ***la convention de concession*** de l'exploitation du port de Bujumbura (**Article 20**).

b. Les autres recettes non fiscales

Les autres recettes non fiscales (recettes administratives) comprennent les recettes issues de la vente de biens et de services composées par les droits administratifs, les amendes et pénalités.

i. La vente de biens et de services

Pour le recouvrement de ces recettes, l'OBR s'appuie notamment sur les textes suivants :

- **La Loi n°1/01n du 4 février 2008** portant Code des marchés publics du Burundi (**article 43**) ;
- **L'Ordonnance n°540/962 du 28/6/2017** portant Modalités pratiques de la mise en application de l'article 70 de la loi n°1/20 du 31/12/2016 portant Fixation du Budget Général de l'Etat exercice 2017 relative aux ventes aux enchères des biens du domaine privé de l'Etat pour le recouvrement de recettes issues du produit de **vente de matériel et meubles réformés** ;
- **L'Ordonnance Ministérielle Conjointe n°540/504/2011 du 05/05/2011** portant Modalités de collecte du produit de vente des dossiers d'appel d'offres pour le compte de l'Etat (**article 3**) ;
- **L'Ordonnance Ministérielle n°540/8/2011 du 07/01/2011** portant modalités de collecte du produit de vente des dossiers d'appel d'offres pour le compte de l'Etat (**article 2**) pour le recouvrement de recettes issus du produit de **vente d'imprimés et de documentation**;
- **L'Ordonnance Ministérielle conjointe n°550/540/2306 du 30/12/2016** portant Modification des droits et taxes appliqués au Ministère de la Justice.

ii. Prestations des services de santé et vétérinaires

Pour le recouvrement de prestations des services de santé et vétérinaires, l'administration Fiscales s'appuie sur :

- **La Loi n°1/06 du 21 mars 2011** portant Réglementation de l'exercice de la profession vétérinaire (**article 30**) ;
- **La lettre n°2380/CAB/2011 du 17/8/2011** portant Révision à la hausse du prix des vaccins ;
- **Lettre circulaire portant Application de la lettre n°2380/CAB/2011 du 17/8/2011** portant Révision à la hausse du prix des vaccins.

iii. Les autres recettes non fiscales

Pour le recouvrement de ces recettes, l'OBR s'appuie sur différents textes législatifs et réglementaires régissant les licences d'exploitation ainsi que les rémunérations des services rendus aux tiers par différents départements ministériels ou établissements publics à caractère administratifs (telles que différentes attestations ou certificats, contrôles techniques et autres). C'est le cas notamment des actes délivrés par les greffes des cours et tribunaux moyennant paiement préalable par le justiciable, sur le compte des recettes non fiscales, des droits dont les tarifs sont fixés par ***l'Ordonnance conjointe n°550/540/2306 du 30/12/2016*** portant Modification des droits et taxes appliqués au Ministère de la Justice.

Cette catégorie comprend également les amendes et pénalités établies à la suite des infractions diverses (crimes et délits, contraventions/code de la circulation routières).

Toutes ces recettes non fiscales identifiées ci-dessus étaient suivies par la Direction des recettes administratives et portefeuille de l'Etat qui a été remplacée par la Direction des recettes non fiscales en 2010 avec la création de l'OBR.

1.3. Résultats positifs des réformes introduites depuis l'année 2008

La réforme d'ordre institutionnel et législatif a permis d'améliorer les performances des administrations des recettes.

En effet, avec l'appui des partenaires techniques et financiers, on a noté avec satisfaction l'amélioration du climat des affaires et un accroissement au niveau du rendement dans la mobilisation des recettes en comparaison avec les exercices antérieurs.

Ainsi, le rendement fiscal de l'année 2014 a enregistré un accroissement de 85 milliards par rapport aux recettes collectées en 2013.

Néanmoins, contrairement à l'année 2014 et compte tenu du contexte socio-politique et sécuritaire, cette croissance a connu une régression de 80 milliards en 2015 par rapport au résultat de 2014.

Heureusement que cette croissance a remonté sa pente en 2016 avec une hausse d'environ 57 milliards par rapport aux performances de l'année 2015. Toutefois, il apparaît qu'en dépit des résultats positifs incontestables réalisés et des efforts de clarification déployés depuis l'année 2013, notre système fiscal comporte des insuffisances et les objectifs de la réforme n'ont été atteints que partiellement au regard du potentiel fiscal qui reste inexploité.

Ce gap fiscal se manifeste notamment par :

- la persistance du secteur informel non fiscalisé ;
- l'absence d'une stratégie de politique fiscale visant l'élargissement de l'assiette fiscale ;
- la faiblesse de mobilisation de recettes dans le secteur des mines et carrières ;
- l'existence des domaines fiscaux non régis par des lois fiscales spécifiques (les droits d'accises) ;
- l'illégalité de certaines mesures fiscales telles que celle relatives à l'identification des produits soumis au taux réduit de TVA par un acte réglementaire, au pouvoir discrétionnaire reconnu au Ministre des Finances d'autoriser la franchise de la TVA à l'importation, la détermination des tarifs des recettes non fiscales par des actes réglementaires;
- l'absence de partenariat effectif entre le secteur privé et l'Administration fiscale ;
- la persistance des cas d'évasion fiscale et de fraude fiscale dans certains domaines (imposition du numérique : cas du secteur des télécommunications et des livraisons des biens et services en ligne, e-commerce).

Il ressort de cet état des lieux que le cadre légal des impôts est très étendu en raison de la sensibilité de ce secteur et de son rôle dans le développement socio-économique du pays.

Cette sensibilité a motivé la centralisation des impôts et taxes de l'Etat entre les mains de l'OBR pour éviter une gestion disparate de la fiscalité.

Néanmoins, la réforme n'a été que partielle faute de codification qui aurait permis d'atteindre les résultats escomptés en évitant toute révision des mesures fiscales sans étude d'impact et tout chevauchement entre la fiscalité de l'Etat et la fiscalité communale. Cette codification permettrait également une meilleure transparence du circuit fiscal, une meilleure maîtrise de la fiscalité par tous les acteurs et un meilleur accomplissement du devoir fiscal.

CHAPITRE 2 : ANALYSE CRITIQUE DU SYSTEME FISCAL EN VIGUEUR

A travers cette analyse nous focalisons notre attention sur les principaux textes régissant les impôts et taxes qui constituent les piliers de la fiscalité intérieure de notre pays à savoir la loi régissant l'impôt sur les revenus (des personnes physiques, et l'impôt sur les bénéfices des sociétés), la TVA et la loi sur les procédures fiscales qui permettent la collecte de ces contributions et la réglementation des relations entre les principaux acteurs intervenant dans le circuit fiscal.

Notre regard a été, en outre, dirigé vers certains autres textes législatifs comme les lois budgétaires sans oublier les ordonnances ministérielles et autres notes administratives qui, parfois, énoncent des mesures fiscales contraires à l'énoncé de la loi.

Nous avons également passé en revue les textes qui régissent les recettes non fiscales comme le code minier, le code des investissements ainsi que les mesures fiscales relatives aux taxes de consommation édictées par les différentes lois budgétaires.

2.1. La loi relative aux impôts sur les revenus⁹

Cette loi régit trois types d'impôts : d'une part, l'impôt sur le revenu des personnes physiques et l'impôt sur les bénéfices des sociétés et d'autre part l'impôt sur les revenus du capital et des plus-values.

Elle ne s'applique pas, en revanche aux impôts réels à savoir l'impôt sur les véhicules, les bateaux et embarcations pour lesquels les dispositions des lois budgétaires 2016¹⁰ et 2017¹¹ sont actuellement applicables, l'impôt foncier étant régi par les dispositions de la loi sur la fiscalité communale¹².

⁹ Loi n°1/02 du 24 janvier 2013 relative aux impôts sur les revenus

¹⁰ Loi n° 1/22 du 31 décembre 2015 portant fixation du budget général de la République de Burundi pour l'exercice 2016 ; art. 61 qui instaure les nouveaux tarifs relatifs aux impôts et taxes sur les véhicules et motos (motocycles, tricycles et quadricycles), pour les contrôles technique de véhicules ;

2.1.1. Mérite de la loi relative aux impôts sur les revenus

Cette loi met en place un système fiscal simple, transparent et équitable, facile à comprendre et à appliquer en comparaison avec le Code Général de impôts et taxes qui était en vigueur jusqu'en janvier 2013.

D'abord, nous constatons que l'impôt sur les revenus d'emploi a été soumis à un taux progressif de 0%, 20% et 30% assurant ainsi l'équité fiscale propice au consentement à la contribution fiscale. Le taux de l'impôt sur le revenu professionnel a également été réduit passant de 35 à 30% pour les revenus d'affaires.

Ensuite, avec cette loi, la collecte des recettes fiscales est facilitée par un système simple de retenues à la source sur les revenus d'emploi et sur les revenus du capital. Elle a également maintenu les acomptes provisionnels sur les bénéfices d'affaires calculés sur base de l'impôt payé au cours de l'exercice fiscal précédent.

Cette réforme visait la mise en place d'une fiscalité simplifiée et une imposition faible des revenus du capital.

Toutes ces améliorations étaient guidées par le souci d'harmonisation avec le système fiscal des pays de la Communauté Est-africaine et de la promotion de la compétitivité des entreprises et des investissements.

Bien que cette loi soit claire et facilement applicable, nous déplorons quelques lacunes de forme que nous avons identifiées ci-dessous.

¹¹ Loi n° 1/20 du 31 décembre 2016 portant fixation du budget général de la République de Burundi 2017, art. 69 qui modifie les tarifs des permis de conduire ;

¹² Loi n°1/02 du 03 mars 2016 portant réforme de la fiscalité communale au Burundi ; Chap.III relatif à l'impôt foncier et ses mécanismes d'application.

2.1.2. Principales lacunes liées à la forme

a. Beaucoup de répétitions :

A travers tout le texte, plusieurs de dispositions reviennent sur le même sujet en utilisant les mêmes termes. En témoigne une lecture parallèle des articles de l'art. 95 à 98 d'une part et des art.27 à 29 relatifs à la première cédule d'autre part. On remarque cette répétition également à travers les art.84 et 96 relatifs à l'imputation des droits d'enregistrement à l'impôt correspondant aux plus-values réalisées¹³.

Il en est de même des art.31, al.1 et 38 qui régissent l'imposition des revenus dont l'origine est incertaine respectivement au titre de revenus d'emploi et des revenus d'affaires¹⁴ et des dispositions de l'art. 37, al.2 d'une part, des articles 89, al.2 et 90 relatifs aux éléments imposables au titre de revenus d'affaires d'autre part.

En vue d'une réforme plus complète, nous proposons d'identifier toutes les dispositions qui reviennent sur un même sujet et de les fusionner pour éviter des répétitions qui compliquent la lecture et la compréhension avec beaucoup de risques de confusion.

Le législateur offrirait une meilleure lisibilité en consacrant les mêmes dispositions applicables, *mutatis mutandis* aux sociétés et aux personnes physiques, concernant les impôts de la première cédule (IRE, Impôts sur les bénéfices d'affaires, IS,), en apportant éventuellement quelques exceptions ou nuances à l'un ou l'autre cas particulier. Le même traitement serait réservé aux impôts de la deuxième cédule dont les dispositions posent le même risque de confusion.

¹³ La précision concernant les plus-values est d'autant plus pertinente que ces revenus seront imposés au taux de 30% comme composante du revenu imposable à l'impôt sur les sociétés alors qu'il sera imposé au taux de 15% s'il s'agit d'un immeuble professionnel vendu par un contribuable personne physique ;

¹⁴ Loi n°1/02 du 24 janvier 2013 relative aux impôts sur les revenus ; ces 2 dispositions utilisent les mêmes termes avec un grand risque de confusion pour le lecteur.

b. Des dispositions mal placées et sans aucune valeur ajoutée pour cette loi

Nous soulignons à titre indicatif:

- Les art.27 et 95, al.3 qui traitent d'une question de procédures et dont les dispositions sont applicables à tous les types d'impôts et taxes¹⁵; il faudrait déplacer ces dispositions pour les basculer dans la loi relative aux procédures fiscales ;
- L'art.71 qui devrait être libellé comme suit : « prise en perte des créances irrécouvrables» car il admet la déductibilité des créances irrécouvrables alors que cette catégorie de créances est automatiquement admise en pertes et donc « déductibles » ;
- Les art. 73 et 74 ne devraient pas apparaître dans cette loi car ils n'apportent aucune valeur ajoutée et ne permettent pas de prendre une position claire concernant la déductibilité des provisions pour créances douteuses ;
- L'art.86 n'apporte aucune valeur ajoutée au contenu de l'art.85 relatif au champ d'application de l'impôt sur les bénéfices d'affaires¹⁶.

2.1.3. Principales lacunes liées au fond

a. Des vides juridiques :

A titre indicatif, nous soulignons l'absence de dispositif pour les cas suivants :

- i. La segmentation des contribuables** : il n'y a pas de définition de micro, petits, moyens et grands contribuables ni de critères claires

¹⁵ Le Commissaire Général a la prérogative de demander, auprès de l'OPC, le retrait de l'agrément d'un professionnel comptable en cas de mauvaise conduite ou de perte de confiance du professionnel. Et l'OBR a le droit de refuser la certification des déclarations par le professionnel déferé jusqu'à la décision de OPC ;

¹⁶ « Les entités mentionnées aux points 1° et 2° de l'alinéa 1 de l'art. 85 sont réputées exercer leurs activités avec la totalité de leurs capitaux propres et toutes leurs recettes proviennent d'activités d'affaires » ;

de distinction entre ces catégories de contribuables alors que cette segmentation est d'une importance capitale dans le traitement comptable et fiscal de leurs dossiers¹⁷.

- ii. **La plus-value en cas de cession des immeubles par des personnes physiques qui ne sont pas autorisées à procéder à l'amortissement** : les revenus gagnés par ces personnes ne sont pas imposables au titre de plus-value¹⁸. Néanmoins la position du législateur n'est pas claire sur cette question.
- iii. **L'exonération des revenus provenant des produits agricoles, de pêche et d'élevage** : les art. 46 et 47 énoncent l'exonération des revenus provenant des produits agricoles, de pêche et d'élevage. Toutefois ces dispositions ne précisent pas le traitement fiscal des revenus des agriculteurs qui se lanceraient parallèlement dans l'achat puis à la revente de produits agricoles, d'élevage ou de pêche qu'il ne produit ou ne pêche pas lui-même. En effet, on rencontre sur terrain beaucoup de vendeurs grossistes qui achètent, quelques jours avant la récolte, des lots de récoltes sur pied et qui se chargent eux-mêmes de collecter ces récoltes dans les champs en vue de les revendre en qualité de grossistes.

Pour tous ces cas cités à titre indicatif, les précisions sont nécessaires pour corriger ces failles.

b. Des incohérences avec les autres dispositions

- i. **Le produit de toute vente d'actif des personnes physiques** est tantôt classé dans la première cédule comme bénéfice d'affaires tantôt dans la deuxième cédule des revenus imposables¹⁹. Or,

¹⁷ Obligation de tenir une comptabilité complète ou simplifiée ou autorisation de ne pas tenir de comptabilité en fonction de la catégorie/segment du contribuable ;

¹⁸ Voir art. 2, j de la loi IR : définition de la plus-value et l'art.8 de l'O.M n°540/1777 du 31 /12/2013 portant mesures d'application de la loi n°1/02 du 24 janvier 2013 relative aux impôts sur les revenus ;

¹⁹ Comparer les art. 37, al.2 et 80 qui classent différemment les plus-values réalisés suite à la vente des actifs par les personnes physiques ;

l'écart dans la classification de ce revenu implique une différence au niveau du traitement fiscal car les taux d'imposition applicables ne sont pas les mêmes dans l'un ou l'autre cas, ce qui semble anormal pour un revenu de même nature. Le contribuable classera ce type de revenus dans la catégorie qui le favorise à savoir dans la deuxième cédule soumis au taux d'imposition de 15%.

- ii. **Les intérêts et dividendes payés aux personnes physiques** qui subiront une retenue au titre de précompte mobilier de 15% prélevé, déclaré et payé par le payeur. Ce même type de revenu sera exonéré s'il est perçu par une société résidente.

Notons que ce revenu est imposé au taux de 15% au titre de précompte mobilier alors que s'il est distribué au personnel, ce revenu sera considéré comme prime de bilan soumis à l'IRE au taux progressif pouvant facilement atteindre 30%²⁰.

Au cours d'un entretien avec un conseil fiscal, ce dernier s'exprimant à ce sujet pense qu' *« il s'impose de lever ces équivoques en réservant le même traitement fiscal et surtout en appliquant un même taux d'imposition aux revenus de même nature²¹ »*.

- iii. **L'évaluation des stocks commerciaux** : d'après le plan comptable national, les stocks sont évalués en référence au coût de vente estimé²² alors qu'en vertu de l'art.57 de la loi sous analyse, «les stocks commerciaux sont évalués au prix le plus bas entre le prix de revient et le prix du marché au dernier jour de l'exercice fiscal. Les produits en cours sont évalués au prix de revient».

Un des cadres de l'OBR trouve que cette discordance est à l'origine de plusieurs cas de contentieux fiscaux qui seront difficiles à trancher tant que le texte ne sera pas amendé. Les contribuables avisés adopteront la

²⁰ Art. 30, 1° et relatif aux éléments constitutifs du revenu imposable et art. 21, al.1 relatif aux taux applicables aux revenus de la première cédule ; voir aussi l'art. 23 pour le taux de 15% applicable au revenu de la 2^{ème} cédule ;

²¹ Entretien du 1^{er} octobre 2018 avec un conseil fiscal ;

²² Plan comptable National révisé, édition 2012.

méthode d'évaluation qui les favorise et leur permet de sous-estimer le résultat au détriment du trésor public²³. Cette opinion est relayée par un représentant des contribuables qui s'est exprimé sur la même question²⁴. On comprend l'ampleur du risque d'évasion fiscale dû à cet écart d'interprétation.

- iv. **L'art.71 est relatif à la déductibilité des provisions pour créances irrécouvrables** alors que les créances de cette catégorie sont passées en pertes et sont fiscalement déductibles pour autant qu'elles remplissent les conditions définies par cette disposition.
- v. **Les dispositions des art.72 à 74 semblent admettre la déduction des provisions pour créances douteuses constituées par les banques et établissements financiers** mais ces conditions ne correspondent pas à celles du circulaire portant Réglementation des banques et établissements financiers telles que définies par la BRB²⁵.

Interrogés à ce sujet, deux cadres de l'OBR sont d'avis que le règlement de la BRB est justifié par le souci du respect du principe de prudence et de garantie de recouvrement et que le traitement fiscal réservé à ces provisions devrait se référer aux conditions fixées par les dispositions légales et non à cette note circulaire de la BRB²⁶ ; ils sont d'avis que ces provisions pour créances douteuses ne sont déductibles que dans la mesure où elles remplissent les conditions définies par les dispositions de l'article 74 de la loi IR.

En vertu de l'art.72, le principe de déductibilité des provisions pour créances douteuses constituées par les banques semble acquis. Néanmoins, les dispositions des art.73 et 74 posent des conditions à la déductibilité de ces provisions : «.... les banques et établissements financiers devront

²³ Entretien du 25 septembre 2018 avec un cadre de l'OBR ;

²⁴ Entretien du 26 septembre 2018 avec un comptable agréé ;

²⁵ Circulaire n° 2018 de la BRB relative à la classification des risques et à la constitution des provisions des établissements de crédit.

²⁶ Entretien du 25 septembre 2018 avec un cadre de l'OBR ;

communiquer à l'Administration fiscale les états annuels des créances impayées, ainsi qu'un état annuel détaillé des provisions constituées indiquant pour chaque créance le pourcentage retenu ». « à défaut de rééchelonnement du crédit ou la consolidation, une créance est considéréecomme litigieuse et la dénonciation du crédit et l'engagement des poursuites sont obligatoires ».

Nous croyons que les dispositions des art. 73 et 74 ne permettent pas de prendre une position claire concernant la déductibilité des provisions pour créances douteuses constituées par les banques et établissements financiers. Heureusement qu'en autorisant la radiation et déduction des créances compromises et intégralement provisionnées, la L.B. 2017 a mis un terme à cette ambiguïté. Les montants recouverts suite à des actions en recouvrement sont à enregistrer en produits exceptionnels imposables²⁷.

vi. Fiscalisation des micro contribuables : cette catégorie regroupe les contribuables qui réalisent un chiffre d'affaires annuel -c'est-à-dire le montant brut des recettes annuelles- ne dépassant pas 24 millions.

Selon l'alinéa 1 de l'article 40, les contribuables qui exercent une activité d'affaires dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 24.000.000 FBU au cours de l'exercice fiscal antérieur, n'ont pas l'obligation de tenir une comptabilité mais leurs bénéfices imposables sont établis de manière forfaitaire selon les taux déterminés par ordonnance du Ministre.

Conformément à l'art. 4 de l'OM n° 540/1777 du 31/12/2013, les pourcentages de bénéfice forfaitaire, pour cette catégorie de contribuables, sont fixés à 20% du CA pour la vente des marchandises et à 35% du CA pour les autres cas.

Bien que le législateur n'ait pas été explicite, on comprend que l'article 40, al.1 vise les très petits contribuables communément appelés « *micro contribuables* » qui sont soumis au paiement d'un impôt forfaitaire payable trimestriellement.

²⁷ Loi n° 1/20 du 31 décembre 2016 portant Fixation du budget général de la République de Burundi pour l'exercice 2017, art. 20 ;

Il importe de souligner que cette catégorie de contribuables est exposée au risque de double imposition car, à côté de cette imposition gérée par l'OBR, elle est soumise au paiement de la taxe forfaitaire en faveur des communes conformément à l'art.76 de la loi sur fiscalité communale qui stipule :« La taxe forfaitaire sur les activités est due chaque année par les personnes physiques ou morales qui exercent, au Burundi, une activité professionnelle, à titre habituel et à but lucratif et dont le chiffre d'affaires hors taxe ne dépasse pas le seuil de 24.000.000 fbu²⁸ ».

Le législateur devrait épargner les micro-contribuables de ce risque de double imposition en fixant les limites entre la fiscalité communale et la fiscalité de l'Etat

- vii. Les logiciels qui sont classés dans les immobilisations corporelles et en immobilisations incorporelles avec des taux d'amortissement différents** : ainsi à la lecture de l'art.64 on croit, à juste titre, que les logiciels sont classés dans les immobilisations corporelles amortissables au taux dégressif de 50% alors que le plan comptable national révisé classe les logiciels dans les immobilisations incorporelles.

Un comptable agréé, interrogé à ce sujet, confirme que les logiciels sont classés dans les immobilisations incorporelles amortissables au taux linéaire de 10%. Toutefois, il reconnaît que beaucoup de logiciels sont incorporés aux ordinateurs et deviennent de facto des biens corporels par incorporation. Il admet que, de ce fait, ces logiciels incorporés sont des immobilisations corporelles amortissables au taux dégressif de 50% au même titre que les ordinateurs desquels ils ne peuvent pas être dissociés conformément à l'art.64.²⁹

Comme cette classification s'écarte de celle prévue par le plan comptable national révisé, la loi relative à l'impôt sur les revenus ouvre la voie à l'évasion fiscale car les contribuables optent pour le taux d'amortissement en

²⁸ Loi n° 1/02 du 03 mars 2016 portant Réforme de la fiscalité communale au Burundi.

²⁹ Loi n°1/02 du 24 janvier 2013 relative aux impôts sur les revenus ;

leur faveur. A ce sujet un Conseil fiscal affirme ceci : « *il serait inconcevable qu'un logiciel soit amortissable à un taux linéaire de 10% réservé aux immobilisations incorporels* ». Il ajoute que « *ces biens suivent l'évolution rapide de la mondialisation et ne peuvent pas durer 10 ans contrairement aux autres immobilisations incorporelles* ». Il confirme que « *l'application du taux d'amortissement dégressif de 50% aux logiciels est plus équitable bien que certains logiciels acquis séparément des ordinateurs ou téléchargés par la voie virtuelle restent classés parmi les immobilisations incorporelles amortissables au taux linéaire de 10%*³⁰ ».

En tout état de cause, une harmonisation de cette classification entre la loi fiscale et la réglementation comptable s'impose pour éclairer le contribuable et pour lutter contre l'évasion fiscale.

En outre le législateur devrait donner aux contribuables la latitude d'amortir des biens immobilisés en fonction de leur utilisation.

c. Dispositions inéquitables

Nous avons identifié quelques dispositions que l'on pourrait qualifier d'inéquitables car elles sont dépourvues de la finalité sociale à laquelle est appelée toute loi fiscale. Il en est ainsi :

i. Pour la détermination du revenu imposable à l'IRE

En vertu de l'article 30 de la loi IR, certaines indemnités ont été classées dans la catégorie des revenus imposables sans tenir compte de leur caractère social et exceptionnel alors qu'elles devraient être admises en déduction du revenu d'emploi imposable. Ce sont notamment :

- Les frais qui devraient être exonérés de l'impôt : les indemnités de fin de carrière, les indemnités de décès et les indemnités de perte ou de résiliation de contrat de travail.

³⁰ Entretien du 1er octobre avec un comptable agréé.

- Les frais dépensés en vue de la sauvegarde de la santé du salarié et ceux lui permettant de poursuivre normalement ses activités, de maintenir ou d'accroître son revenu et devraient être déduits de la base imposable même s'ils ne sont pas octroyés au salarié par l'employeur. Ce sont notamment :
 - Les frais médicaux payés par le salarié pour lui-même, pour son conjoint ou pour les enfants dont il a la charge³¹ sauf ceux qui sont supportés par les mutualités de santé ;
 - Les frais de déplacement ne dépassant pas 15% du salaire de base sauf si le salarié bénéficie d'un déplacement en nature fourni par son employeur ;
 - Le loyer ou indemnités compensatoires ne dépassant pas 60% du salaire de base sauf si l'employé bénéficie d'un logement en nature mis à sa disposition par son employeur.

ii. Pour la détermination du revenu d'affaires imposable

- En vertu de l'art. 54, 9°, les frais de représentation admis en déduction sont fixés à 1% du chiffre d'affaires et plafonnés à 5 millions.

Ce plafond fixé pour cette dépense devrait varier en fonction de la taille de l'entreprise et du chiffre d'affaires réalisé.

- Du montant de retenue à source qui est admis en déduction de l'acompte provisionnel à payer à la fin de chaque trimestre : le contribuable déduit les retenues à la source dont il a été prélevé au cours du trimestre considéré. Si ce montant de la retenue à la source prélevée au cours du trimestre et/ou du semestre s'avère supérieur ou égal au montant de l'acompte à payer, le montant de l'acompte n'est plus exigible.
- Pour la partie de la retenue à la source qui n'a pas été déduite au cours d'un trimestre ou un semestre déterminé, le contribuable est autorisé à déduire la retenue en question au moment des paiements

³¹ Le Ministre des Finances pourra déterminer les modalités de déduction de ces frais et en fixer le plafond.

des acomptes ultérieurs tout en ne dépassant pas l'exercice fiscal concerné³². Ces dispositions viennent limiter à une année le droit de déduction des retenues à la source alors que ce sont des impôts payés anticipativement. Bien que le contribuable ne puisse pas jouir de ce droit indéfiniment, **il serait plus équitable de lui accorder un délai plus long de 3 ans pour lui permettre de rentrer dans ses droits.**

iii. Imposition des revenus du capital et des plus-values :

Cette catégorie de revenus appelle un commentaire particulier car elle a été classée dans les revenus de la deuxième cédule imposable tantôt à 15% tantôt à 30% selon la qualité du bénéficiaire.

La deuxième cédule de revenus imposables au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques inclut les plus-values et les revenus mobiliers des personnes physiques, à savoir tout paiement en espèces ou en nature reçu par une personne physique sous forme d'intérêts, de dividendes, de redevances, de gains provenant des loteries et autres jeux de hasard et d'argent ou d'investissements de toute autre nature, qui n'a pas été imposé en tant que bénéfice d'affaires en vertu des dispositions des articles 37 à 39. On notera que les dividendes payés par une société résidente à une autre société résidente ne sont pas imposables.

Un des cadres de l'OBR est d'avis que *« cette exonération en faveur des sociétés résidentes n'a aucun fondement dans la mesure où les dividendes accordés aux sociétés résidentes devraient supporter le précompte mobilier de 15% au même titre que ceux accordés aux particuliers »*³³.

Un comptable agréé qui s'est exprimé à ce sujet ne partage pas cet avis. D'après lui *« cette exonération est fondée car il serait inéquitable de soumettre les dividendes à l'impôt sur revenu du capital, ce serait une double imposition. On devait exonérer de l'impôt même les dividendes*

³² Art.29 et 98 de la loi IR

³³ Entretien du 26 septembre 2108 avec un cadre de l'OBR ;

accordés aux personnes physiques car ces revenus sont inclus dans le bénéfice qui a déjà été frappé d'imposition avant la distribution »³⁴.

A notre avis, le législateur a voulu éviter une double imposition d'un même revenu et il serait plus équitable d'exonérer de l'imposition à la deuxième cédule même les revenus mobiliers distribués aux physiques.

iv. L'autre question liée au précompte mobilier de 15% concerne les prestations de services rendues par les personnes non résidentes à des personnes résidentes.

Les frais d'études, de siège, d'assistance technique, financière ou comptable et autres rémunérations de prestations payées à une personnes non-résidente sont imposés au taux de 15% alors que ce son collègue résidant au Burundi subira un prélèvement progressif pouvant atteindre de 30% s'il a un employeur principal³⁵ ;

A la lumière de l'art.113, point 6° de la loi IR sous analyse: « une retenue de quinze pour cent est pratiquée sur tous les paiements ci- après effectués par les personnes résidentes y compris les personnes exonérées d'impôts : les frais d'études , de siège , d'assistance technique, financière ou comptable que les personnes morales résidentes paient à des personnes non résidentes à condition qu'ils ne soient pas attribuables à un établissement stable au Burundi ».

Cette obligation de retenir et de payer ce précompte s'applique à toutes les personnes morales résidentes sans distinction. Elle s'étend aux entreprises publiques ou privées y compris les ONG, et aux projets gérés par le Gouvernement du Burundi. Ce PF s'applique sur tout paiement fait à un fournisseur de services non résident. La seule exception faite concerne les paiements faits à un prestataire de services ayant constitué un établissement stable au Burundi auquel cas cet établissement est tenu de se faire immatriculer, de déclarer et de payer l'impôt sur les revenus qu'il

³⁴ Entretien du 26 septembre 2018 avec un comptable agréé ;

³⁵ Art.103 à 120 de la loi n°1/02 du 24 janvier 2013 relative aux impôts sur les revenus ;

aura perçu, y compris les rémunérations des services qu'il aura rendus à des personnes résidentes³⁶.

A la lumière des art.110 et 113 (*a contrario*), les rémunérations accordées aux personnes résidentes suite à un emploi occasionnel sont soumises à une retenue de 15% au cas où l'employé n'a pas d'employeur principal.

Toutefois, les personnes résidentes qui fournissent des conseils, services juridiques, comptable ou autres services à une autre personne résidentes sont tenus de se faire immatriculer auprès de l'Administration fiscale, de déclarer et de payer les impôts sur les revenus dus sur les rémunérations qui leur seront octroyés.

Au sens de ces dispositions, les personnes résidentes qui paient des rémunérations occasionnelles à d'autres personnes résidentes pour les services reçus ne doivent pas retenir l'acompte de 15% si le prestataire de services présente son NIF justifiant qu'il est enregistré auprès de l'Administration fiscale. Dans ce cas l'organisation qui paie le service enregistre le NIF, le nom et l'adresse du prestataire, en guise d'information à transmettre à l'OBR en annexe des déclarations mensuelles.

L'autre zone d'ombre à signaler concernant les rémunérations occasionnelles résulte de l'interprétation de l'art.109 en vertu duquel « l'employeur qui n'est pas l'employeur principal de l'employé est obligé de prélever une retenue à la source sur le revenu d'emploi mensuel de ce dernier au taux de 30% ».

L'obligation faite, aux organisations payeurs, d'opérer une retenue 30% ou 15% des rémunérations payées selon que l'employé occasionnel a un autre employeur principal ou non pose un problème d'ordre pratique dans la mesure où la plupart d'employeurs se fient aux déclarations des employés qui peuvent être fausses s'il n'y a pas d'enquête fouillée des employeurs sur la véritable situation de l'employé occasionnel.

³⁶ Note du Commissaire Général de l'OBR, mars 2014, p.2.

En outre, les organisations payeurs qui ne se conforment pas à cette obligation s'exposent à des sanctions en cas de manquement aux obligations de prélever, de déclarer et de payer le PF alors que la faute incombe aux employés³⁷. Si par exemple un fonctionnaire de l'Etat demande un congé d'un mois pour exécuter une prestation de consultance dans une ONG, celle-ci peut ignorer complètement la situation de cet employé occasionnel à moins que ce soit une personnalité de renom reconnue pour sa position ou ses fonctions comme les professeurs à temps plein dans les Universités ou cadres permanents des grandes entreprises de la place.

Cette question est d'autant plus délicate qu'actuellement, certaines prestations de services s'exécutent virtuellement en ligne sans qu'il n'y ait eu de contact physique direct entre l'employeur et son employé occasionnel.

En outre, à défaut de définition claire émanant du législateur, la qualification d'employeur principal à laquelle se réfère l'art.109³⁸ est difficile à apprécier dans le contexte actuel du marché de travail où beaucoup d'employeurs accordent des contrats de travail de 6 mois ou une année renouvelable ou non. Dans ces circonstances on est en droit se demander sur quel critère doit-on se baser pour qualifier un employeur de principal.

Nous croyons qu'il serait plus équitable et plus pratique d'appliquer un taux unique de 15% au titre de retenues sur les rémunérations occasionnelles.

d. Dispositions à adapter et à intégrer dans la loi relative à l'impôt sur les revenus

i. Imposition du revenu locatif

Au sens de l'art.39 de la loi n° 1/20 du 31 décembre 2016 portant Fixation du budget général de la République du Burundi pour l'exercice 2017, l'impôt sur les revenus locatifs a été rapatrié dans la fiscalité de l'Etat. Par cette loi,

³⁷ Art 120 de la loi IR ;

³⁸ C'est de cette qualification d'employeur principal dont dépend la détermination du taux de retenue à appliquer sur les rémunérations occasionnelles.

le législateur a abrogé les dispositions s'y rapportant faisant partie de la loi sur la fiscalité communale et en a confié la gestion à l'OBR.

Compte tenu de cette situation, et pour rester dans la légalité, il faudrait rapatrier dans cette loi les dispositions régissant l'impôt sur les revenus locatifs conformément à l'art.39 de la loi budgétaire précitée. *Il s'avère donc urgent d'insérer ces dispositions dans la loi relative aux impôts sur les revenus.*

On devra également réaménager certaines dispositions de la loi sur la fiscalité communale pour éviter les discordances entre cette loi et les dispositions de la loi relative à l'IR spécialement celles qui soumettent à l'imposition, les revenus locatifs perçus par les personnes morales³⁹ au moment où ces revenus sont incorporés au bénéfice d'affaires et constituent l'un des éléments de la base imposable à l'impôt sur les bénéfices des sociétés en vertu des dispositions de l'art. 89 de la loi relative à l'IR.

On veillera également à soumettre à l'imposition les terrains et équipements donnés en location y compris la location des terrains et équipements agricoles.

ii. Détermination du montant du revenu locatif net imposable dans le chef des personnes physiques :

Pour déterminer le revenu locatif imposable, on devrait admettre la déduction des dépenses suivantes :

➤ Pour la location:

- 40 % des recettes brutes au titre de dépenses d'entretien ;
- les intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition la construction ou le renouvellement des immeubles productifs du revenu imposable effectivement payés durant l'exercice d'imposition ;

³⁹ Loi n° 1/02 du 03 mars 2016 portant réforme de la fiscalité communale au Burundi

- *les frais d'assurance payés par le bailleur au cours de l'exercice pour la sauvegarde du bien loué⁴⁰ ;*
- *le revenu encaissé par le bailleur au titre de garantie locative ne devrait pas être imposé car ces frais seront remboursés au locataire à court ou à moyen terme (revenu qui devrait être exonéré).*

➤ **Pour la sous- location :**

- Les frais payés au titre de loyer y compris les avances ;
- 5% du loyer encaissé représentant les frais d'entretien et de réparations locatives incombant au locataire en vertu du contrat de location.

iii. Dans le secteur des télécommunications :

Le principe est d'appliquer l'impôt sur les bénéfices des sociétés d'origine nationale ou étrangère ; l'imposition des services de télécommunication ou d'intermédiation exécutés en ligne ou dans ce secteur devrait se référer au lieu d'établissement du prestataire de service car l'origine exacte des revenus est difficile à déterminer. Il faudrait se référer aux normes internationalement admises en matière de fiscalité internationale.

iv. Contrôle des prix de transfert

Les dispositions relatives aux prix de transfert sont difficilement applicables car notre pays n'a adhéré ni aux différents fora internationaux relatifs à l'échange d'informations entre Etats à des fins fiscales, ni signé des accords bilatéraux en matière de coopération fiscale internationale.

De plus, au sens de l'art.9 de l'O.M. n°0540/1776 du 31/12/2013 relative au contrôle des prix de transfert, l'accord signé entre un ou plusieurs contribuables et l'Administration fiscale est un document de référence pour déterminer les conditions d'application du contrôle des prix de transfert.

⁴⁰ Les frais d'assurance devraient faire partie des charges déductibles du revenu locatif imposable dans le chef des personnes physiques

Les autorités devraient se pencher sur cette question en vue de juguler le risque d'évasion fiscale qui plane en matière de commerce international et spécialement de commerce en ligne et initier un cadre structurel et réglementaire permettant la mise en œuvre de cette réforme.

v. Exercice fiscal, période de déclaration et de paiement

Tout comme les dispositions relatives à la déclaration et au paiement, le chapitre relatif aux acomptes trimestriels provisionnels pour les activités d'affaires devrait être adapté à la nouvelle loi budgétaire⁴¹ qui précise l'étendue de l'année fiscale : du 1^{er} juillet de l'année N au 30 juin de l'année N+1. Ainsi les acomptes seraient déclarés respectivement au 30 septembre, au 31 décembre et au 31 mars.

2.2. Loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée(TVA)

Cette taxe a été introduite au Burundi en 2009 en remplacement de la taxe sur le chiffre d'affaires ou taxe de transaction (T.T). Elle est régie par la loi n° 1/12 du 29 juillet 2013 portant Révision de la loi n°1/02 du 17 février 2009 portant Institution de la taxe sur la valeur ajoutée.

2.2.1. Caractéristiques et mécanisme de la TVA

- La TVA est une taxe indirecte c'est-à-dire qu'elle est payée par un assujetti (appelé redevable légal bien connu de l'Administration) qui va ensuite la répercuter sur le prix qui sera supporté par son client (appelé redevable réel) ;
- Le principe de la TVA est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation;
- C'est une taxe qui est proportionnelle aux prix des biens et services;
- Cette Taxe est également applicable sur les importations au point de dédouanement et elle est payée par l'importateur;

⁴¹ Loi n°1/013 du 30 juin 2018 portant fixation du Budget Général de la République du Burundi pour l'exercice 2018/2019

- A chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service est exigible, au taux applicable, déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût d'acquisition du bien ou du service;
- La TVA est appliquée jusqu'au dernier stade du commerce de détail.

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

Cette loi contient beaucoup de dispositions ambiguës ou obscures dont l'interprétation divergente est à la base de litiges fiscaux en matière de TVA.

2.2.2. Principales lacunes identifiées dans la loi TVA

a. Lacunes liées à la forme

Concernant la forme, la principale lacune de cette loi, c'est qu'elle ne contient pas les définitions qui auraient pu éclairer l'Administration fiscale et le contribuable.

Il serait mieux de définir les vocables suivants que nous identifions à titre indicatif :

Livraison de biens, livraison de services, lieu d'exécution d'un service, origine d'un service, opérations financières, importation d'un bien, personnes liées, transfert de propriété, intermédiation, valeur faciale, bien et service étroitement liés à l'aide, parts, actions, droit de vote, ect.....

Ces définitions feraient l'objet du chapitre premier.

b. Les lacunes liées au fond

i. La territorialité

- **L'art.6 c)** assimile, aux affaires faites au Burundi, « toute opération lorsque le service rendu, le droit cédé ou concédé, l'objet ou le matériel loué est utilisé, initié ou exploité au Burundi ». Ainsi, la question de territorialité se pose avec acuité pour les prestations de service électroniques en ligne et spécialement pour les services de télécommunication rendus à partir de l'étranger et consommés au Burundi.

Un conseiller fiscal s'exprimant sur ce sujet croit que la taxation des services de télécommunication et des services électroniques de maintenance ou de recherche initiés au Burundi mais effectués à l'étranger reviendrait à taxer une importation de service déjà taxée à l'étranger (pays du fournisseur où s'effectue la prestation : cas de formation à distance, globalrooming)⁴² ;

Il en est de même des prestations de service de SWIFT qui se charge de faciliter le transfert électronique des devises à l'étranger.

Le législateur devrait se pencher sur cette question pour éclairer les usagers et éviter le risque d'évasion fiscale. On se référerait également à l'expérience des autres pays dont les administrations fiscales ont déjà une grande expérience dans le domaine⁴³.

ii. Cas particulier des télécommunications

La taxation en matière des services de télécommunication n'est pas claire dans la mesure où ce domaine comprend beaucoup de services fournis à l'étranger et taxables au taux 0% à l'instar des autres exportations et des services reçus de l'étranger et donc taxables comme des importations.

⁴² Entretien du 1^{er} octobre 2018,

⁴³ <http://www.ces.ma>, Documents , Rapport-Fiscalité

L'ambiguïté du traitement fiscal des services rendus dans ce domaine est liée à la question de territorialité. Ces services rentrent dans la catégorie des opérations définies par l'art.6, c) : «..... de toute opération, lorsque le service rendu, le droit cédé ou concédé, l'objet ou le matériel loué est utilisé, initié ou exploité au Burundi ».

Néanmoins, quelques services de télécommunications sont exclus du champ d'application de la TVA en vertu des articles 26 de l'OM du 23 septembre 2013 portant mesures d'application de la loi TVA : il s'agit des commissions sur cartes téléphoniques, des services d'intermédiation et des prestations entre entreprises de télécommunication.

Cette OM ne se prononce pas sur les exonérations dans ce secteur. Toutefois, en autorisant la déduction de la TVA payée sur les cartes téléphoniques, l'article 27 implique une taxation de ces cartes à l'importation.

Cette équivoque a été levée par la loi budgétaire 2016 qui a autorisé beaucoup d'exonérations dans ce domaine comme la suppression de la TVA et de la taxe de consommation dans le secteur de téléphonie mobile et la suppression des droits de douane à l'importation des appareils de téléphonie mobiles et leurs accessoires directs⁴⁴ bien que ces exonérations n'aient pas été reprises par les lois budgétaires 2017, 2018 et 2018/2019 qui ont, par contre, supprimé toutes les exonérations de la TVA à l'importation⁴⁵, la TVA et les TC sur les minutes d'appel sans préciser si cette mesure s'applique sur le trafic national ou international⁴⁶.

En dépit des multiples tergiversations qui ont caractérisé la taxation de ce secteur pendant ces 5 dernières années, on comprend qu'à la lumière de ces trois lois budgétaires, le secteur reste exonéré de TVA sauf sur les appareils et accessoires importés.

⁴⁴ Art. 46 de la LB 2016 ;

⁴⁵ Art.62 de la LB 2017 et art. 74 de la LB 2018 ; art. 75 de la LB 2018/2019

⁴⁶ Art.54 de la LB 2017 et art. 65 de la LB 2018 ; art. 66 de la LB 2018/2019

En tout état de cause, le secteur devrait être régi par des dispositions claires que ce soit pour la TVA, les redevances administratives, droits de douane ou les taxes de consommations.

iii. Des exonérations

- **Art 7.a) Les opérations financières :** l'exonération de ces opérations pose beaucoup de difficultés d'ordre pratique car dans les banques, on a tendance à exonérer au moins 90% de des opérations en les assimilant soit aux fournitures de valeurs mobilières soit aux opérations d'intermédiation financière. Effectivement, en vertu de l'art.7 dernier alinéa de l'OM⁴⁷ portant Mesure d'application de la loi TVA, la grande partie des opérations financières semble exonérées de la TVA : « sont compris dans les fournitures de valeurs mobilières, la fourniture d'instruments financiers dérivés, les contrats futurs, les options sur les valeurs financières et d'autres contrats similaires ». Or, les cadres de l'OBR ne le comprennent pas de la même façon et ont tendance à soumettre à la TVA toutes les opérations financières à l'exception de celles qui sont limitativement énumérées par l'art.7, a) de la loi TVA.

Pour mettre un terme à cette divergence, **il faudrait mettre en place une Commission mixte chargée d'identifier les opérations financières et d'établir la liste exhaustive des opérations financières exonérées de la TVA⁴⁸.**

- **Art. 7a) : les opérations de crédit bail :** leur traitement fiscal reste discutable mais nous croyons que toute opération de crédit bail devrait être exonérée de la TVA car elle est assimilée à une opération financière. Bien que la loi ne soit pas claire sur cette

⁴⁷ OM n°540/1351/2013 du 23 septembre 2013 portant mesures d'application de la loi n°1/12 du 29 juillet 2013 portant révision de la loi n° 1/02 du 17 février 2009 portant institution de la TVA ;

⁴⁸ Entretien du 2 octobre 2018 avec un Conseil fiscal.

question, l'OM a apporté la lumière voulue tout en posant une condition qui n'est pas plus explicite.⁴⁹

➤ **Art.7,b) et c): livraison des bâtiments à usage d'habitation et des immeubles non bâtis autres que celles des terrains viabilisés**

La loi ne donne pas de précision sur le traitement fiscal réservé aux cas de transfert tardif des immeubles qui, initialement, étaient taxables ou exonérés de la TVA.

Si la disposition est claire quant au traitement fiscal en cas de cession des immeubles à usage d'habitation, il n'en demeure pas moins vrai que dans la pratique, le transfert de ces immeubles ait lieu plus tard au moment où ils ont été transformés et même affectés à un usage commercial, d'où le traitement fiscal devient très compliqué.

Dans de telles situations, l'exonération resterait valable car le propriétaire initial ne réclame que le transfert de l'immeuble d'habitation qu'il a vendu.

Une situation inverse est également possible : c'est le cas d'un vendeur propriétaire d'un immeuble commercial qui demanderait le transfert au moment où l'immeuble qu'il a vendu est affecté à l'usage d'habitation par le nouvel acquéreur. Dans ce cas nous estimons que l'opération demeure taxable car le vendeur réclame le transfert d'un immeuble qui était initialement destiné à un usage commercial au moment de la vente.

Il en est de même des terrains viabilisés dont la vente est taxable. Il arrive que l'acquisition du terrain par l'acheteur ait eu lieu longtemps avant la viabilisation. Ceci veut dire que la cession portait initialement sur un terrain non viabilisé car le fait générateur a eu lieu avant la viabilisation. Dans ce cas, l'opération de transfert reste exonérée de la TVA. En revanche si la

⁴⁹ Art7, a) de l'OM portant mesure d'application de la loi TVA : en rapport avec les opérations financières exonérées de la TVA : «sont comprisl'octroi de crédit en vertu d'un contrat de location vente ou de crédit bail, si le crédit est mentionné séparément et comme tel porté à la connaissance de l'acheteur ou du bailleur»

cession porte sur un terrain viabilisé et que le transfert est demandé plus tard au moment où une maison d'habitation est déjà érigée sur ce terrain, le cédant ne pourrait pas se soustraire au paiement de la TVA sous prétexte de cession d'une maison d'habitation non taxable alors que l'opération initiale était soumise à la TVA. Le transfert de propriété qui portera sur la propriété du terrain viabilisé sera passible de la TVA.

A voir ces cas qui peuvent être sujet à interprétation divergente, le législateur devrait être plus explicite sur cette question.

➤ **Cas des exonérations accordées aux ONG**

Art. 7, g : dans la pratique, pour les achats locaux, l'exonération des ONG se matérialise par le remboursement par l'Administration fiscale, de la TVA qui a été payée comme acompte, par les organismes bénéficiaires des biens et services.

En vertu de l'art.7 ,g, sont exonérées de la TVA : « Les prestations de service et livraisons de biens étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociale, effectuées par des Organismes reconnus comme ayant un caractère social par le Ministre ayant les finances dans ses attributions, à l'exclusion des livraisons de biens et prestations de services locaux à ces organismes ».

La loi n'est pas claire quant à la définition des « biens et services étroitement liés à l'aide et à la sécurité sociale ». Toutefois, si nous nous référons aux dispositions de l'OM portant Mesure d'application de la loi TVA , l'art.22, dernier alinéa stipule «la TVA sur les biens à usage privé achetés localement par le personnel diplomatique ou consulaire n'est pas remboursable⁵⁰ » Bien que cette disposition ne se rapporte qu'aux livraisons des biens et services aux Ambassades, consulats et organismes internationaux, on pourrait admettre, par analogie, que cette disposition s'applique *mutatis mutandis* aux ONG. Ainsi pour ces organisations, le

⁵⁰ Art 22, dernier al. de l'O.M n° 540/1351/2013 du 23 septembre 2013 portant Mesures d'application de la loi n° 1/12 du 29juillet 2013 portant Révision de la loi n°1/02 du 17février 2009 portant institution de la taxe sur la valeur ajoutée.

remboursement de la TVA payée sur les achats locaux n'est admis que si le montant a été payé pour l'acquisition des biens ou services affectés à un usage strictement inhérent à leur mission. En d'autres termes, ce sont les biens sans lesquels les missions de ces Organisations ne peuvent être réalisées dans les conditions normales. Il s'agit donc des biens et services indispensables à la poursuite des activités liées à l'objectif des Organisations tel que décrit par la convention à l'exclusion de biens et services destinés à un usage privé des dirigeants ou des membres de leurs familles ou destinés à l'entretien de leurs résidences.

Le législateur devrait être clair sur cette question qui est, souvent, objet de polémiques entre l'Administration fiscale et les ONG.

➤ **Art.15: Taux réduit appliqué aux denrées alimentaires importées ou transformées localement et aux intrants agricoles**

Au sens de l'art.15, al.1, le taux applicable aux denrées alimentaires importées ainsi qu'aux produits agricoles transformés localement est de 10%. Néanmoins une liste de 12 produits importés et une autre de 3 produits fabriqués localement a été validée par une ordonnance du Ministre des finances pour être soumis au taux réduit de 10% (Annexe III et IV de l'OM). Il en est de même des intrants agricoles dont l'OM ne cite que 5 catégories d'intrants (annexe I de l'OM) ⁵¹. Les autres intrants agricoles et autres denrées alimentaires qui ne sont pas énumérés dans les annexes 1, III et IV sont soumis au taux de droit commun.

Nous croyons qu'il s'agit là d'une erreur administrative car ces annexes donnent une liste limitative des produits soumis au taux de 10%, les autres

⁵¹ Annexe III à l'OM relative aux denrées alimentaires importées soumises au taux de 10%(manioc sec, farine de manioc, graines de maïs, blé panifiable, farine de blé panifiable, poisson sec, arachide, pomme de terre, haricot sec, oignon, riz, huile de palme) ;
Annexe IV à l'OM relative aux produits agricoles locaux transformés taxables aux taux réduit de 10%(blé panifiable farine de blé panifiable, huile de palme) ;
Annexe I à l'OM qui énumère une série d'intrants agricoles et d'élevage soumis au taux réduit de 10%.

produits de cette catégorie étant soumis au taux de droit commun (18%) alors que la loi les avait déjà soumis au taux réduit de 10%.

La modification de l'article 15 de la loi ne pouvait être faite qu'à travers une autre loi. Afin de permettre que la loi soit d'application générale, on devrait éviter des exceptions découlant des textes réglementaires. En effet, cet acte administratif est illégal car une norme inférieure ne peut être qu'une norme d'application de la norme qui lui est hiérarchiquement supérieure.

➤ **Art.18 concernant les conditions de forme pour qu'un assujetti puisse déduire la TVA ayant grevé les biens et services**

Cette disposition renvoie au respect de la facturation et à la transparence dans l'assujettissement tel que prescrites par les dispositions de l'art.35 de la loi.

Bien que l'ordonnance n'y revienne pas, la question de facturation pose beaucoup de problèmes d'ordre pratique :

D'abord, cette obligation n'a pas encore été intégrée par tous les contribuables.

Ensuite, beaucoup d'assujettis ne comprennent pas cette obligation de contrôler l'assujettissement de leur fournisseur. Pour eux l'essentiel c'est d'avoir une facture comprenant la TVA pour qu'ils puissent faire valoir le droit à déduction de la TVA payée en amont. Si un fournisseur ne verse pas le montant de TVA, il revient à l'Administration fiscale de poursuivre cet assujetti défaillant ou ce fournisseur qui facture la TVA sans être enregistré comme assujetti. En outre, cette surveillance n'est pas toujours possible car les clients ne se rendent pas nécessairement chez leurs fournisseurs pour s'approvisionner ou concrétiser leurs commandes de services en vue de vérifier l'affichage du certificat d'enregistrement à la TVA.

Enfin, beaucoup de fournisseurs envoient des factures électroniques et ne mentionnent pas ce numéro d'enregistrement à la TVA qui n'a pas encore été accordé aux contribuables et qui n'est pas prévu par la facture modèle.

2.3. Le code des investissements

Le crédit d'impôt ayant été supprimé par la Loi budgétaire 2016, la présente étude n'a pas trouvé d'intérêt de s'étendre sur tous les avantages accordés aux investisseurs en raison du Code des investissements ou de la Zone franche mais nous passerons en revue les avantages prévues par la Loi n° 23 du 24 septembre 2009 déterminant les avantages fiscaux prévus par la Loi n°1/24 du 10 septembre 2008 portant Code des investissements du Burundi.

Concernant les avantages fiscaux accordés aux investisseurs en vertu de cette loi, on note principalement :

- Un crédit d'impôt de 37% de la valeur des biens amortissables investis dans l'entreprise pour une durée de 5 ans au moins ; ce crédit d'impôt pour investissement est déduit de la valeur d'acquisition des biens investis, ainsi que de la base d'amortissement ;
- L'exonération des droits de mutation sur l'acquisition des immeubles et terrains indispensables à l'investissement ;
- Réduction du taux d'imposition sur les bénéfices de 2% s'il emploie 50 à 200 travailleurs burundais et 5% s'il emploie plus de 200 travailleurs burundais ;
- Exonération TVA sur toutes les importations des biens amortissables en franchise douanière conformément à la législation douanière (ceci en vertu de l'art.7, j de la Loi TVA).

Commentaire sur les avantages liés au code des investissements sont :

L'OM n°540/418 du 09 mars 2010 apporte les précisions concernant le seuil minimum de la valeur des investissements pour qu'une entreprise soit éligible aux avantages cités ci-dessus. Il s'agit des investissements amortissables d'une valeur égale au moins à de cent millions de francs burundais au cours de la première année et cinquante millions pour les investissements amortissables relatifs à l'extension et à la réhabilitation.

Cette Ordonnance énonce une condition réduisant à dix le nombre d'emplois permanents devant être créés en Mairie de Bujumbura et, à cinq, ailleurs dans d'autres circonscriptions. Il s'agit d'un acte réglementaire illégal qui modifie les critères d'éligibilité aux avantages du Code des investissements initialement édictés par la loi.

La principal anomalie constatée dans la gestion des avantages liés au Code des Investissements réside dans l'OM n° 540/878 du 7 juin 2010 portant Mesures dérogatoires dans le cadre de la loi n° 1/23 du 24 septembre 2009 déterminant les avantages fiscaux prévus par la loi n° 1/ 24 du 10 septembre 2008 portant Code des Investissements du Burundi.

Cette OM accorde, aux investisseurs, l'exonération des droits de douanes de toutes leurs importations de biens d'investissements, incluant les biens d'équipement et les matières premières.

Elle accorde également l'exonération de la TVA, à l'importation, pour tout investissement d'une valeur au moins égale à 5 millions de francs burundais, les droits compensatoires de 5% étant respectivement réduits à 3% pour un investissement de 5 milliards et à 1.5% pour un investissement d'au moins 10 milliards.

Il convient de noter que ces mesures dérogatoires, énoncées par la voie réglementaire, ont été prises en violation de l'article 70 de la Constitution de la République du Burundi qui dispose en son al. 3 : « Tous les citoyens sont égaux devant les charges publiques. Il ne peut être établi d'exonération que par la loi ⁵²».

Ces mesures dérogatoires ont entraîné une gestion biaisée des avantages liés au code des investissements ; ce qui a motivé les mesures correctives apportées par la LB 2016 :

⁵² Art. 70, al.3, ancienne Constitution de mars 2015 et nouvelle Constitution de juin 2018

- Au sens de l'art.54 de la LB exercice 2016, l'exonération de la TVA à l'importation liée au Code des investissements et de la Zone franche est supprimée ;
- Selon l'art.55 de la même loi, le crédit d'impôt qui était accordé au titre d'avantage lié au Code des investissements est supprimé.

Néanmoins, ces dernières restrictions apportées par le dispositif de la LB 2016 appellent un commentaire particulier. En effet, si la suppression du crédit d'impôt est reprise par toutes les lois budgétaires depuis 2016, la suppression de l'exonération de la TVA à l'importation liée aux avantages du Code des investissements a été reformulée par la LB 2017 qui l'étend à toutes les exonérations de la TVA à l'importation quel qu'en soit le fondement. Ainsi l'art 62 de la LB 2017 dispose :« L'exonération de la TVA à l'importation est supprimée. Toutefois le Ministre ayant les Finances dans ses attributions peut accorder à titre exceptionnel la franchise de la TVA à l'importation sur les biens et services destinés aux entreprises jugée prioritaires et stratégiques pour l'économie nationale ».

L'art 74 de la LB 2018 reprend le même libellé et ajoute la précision suivante : « Une ordonnance conjointe des Ministres ayant les Finances et le plan dans leurs attributions détermine les modalités et les critères d'éligibilité au statut d'entreprises prioritaire et stratégique pour l'économie nationale ⁵³».

Il découle de l'interprétation de ces dispositions des trois lois budgétaires que l'exonération de la TVA est laissée au pouvoir discrétionnaire du Ministre des Finances depuis 2017. Il convient également de noter que le crédit d'impôt a été supprimé par une disposition légale qui n'a pas pourtant prévu de mesures transitoires régissant les droits acquis et les dossiers en cours bénéficiant d'un certificat d'éligibilité au crédit d'impôt.

⁵³ Voir aussi l'art. 75 LB 2018/2019

2.4. Le code minier

Une personne physique ou morale engagée dans l'exploitation des mines et carrières est soumise au paiement des impôts suivant la fiscalité de droit commun. Si c'est un est assujetti, elle sera soumis à la TVA, à l'IR ou à l'IRE (s'il emploie des salariés).

En plus de cette fiscalité de droit commun, le contribuable engagé dans la prospection, la recherche minière et l'exploitation des mines et carrières est soumis aux taxes minières suivantes : une redevance dite « *droits fixes* » lors d l'octroi des documents exigés, une redevance annuelle dite « *superficiaire* », et une « *taxe advalore* » assise sur la valeur de la production Les tarifs de ces droits sont déterminées par deux ordonnances à savoir :

- L'OM n°60/540/770/1757 du 26/12/2013 Fixant la contribution annuelle pour la réhabilitation des sites d'exploitation artisanale des minerais , des carrières ainsi que des comptoirs d'achat et de vente des minerais d'exploitation artisanale
- l'OM n° 760/540/1758/2013 du 26/12/2013 portant conditions administratives et fiscales d'octroi et de renouvellement des autorisations de prospection , des permis de recherche, des permis d'exploitation des mines et des carrières, des permis d'exploitation artisanale et d'agréments de comptoirs d'achat et de vente des substances minérales extraites artisanalement au Burundi.

Ainsi par exemple au sens de l'art.11 de cette OM, les droits fixes ci-dessous sont exigés pour :

- l'octroi du renouvellement du permis de carrière industrielle : 6.000.000Fbu/ha ;
- l'octroi ou renouvellement de permis d'exploitation minière artisanale : 2.000.000Fbu/ha ;
- l'octroi ou renouvellement d'agrément de comptoirs : 100.000.000Fbu pour l'or et 50.000.000Fbu pour les autres minerais ;

L'article 12 fixe les tarifs des *redevances superficielles*.

Ainsi le coût du permis de recherche varie entre 300.000 Fbu, 600.000 Fbu et 900.000 Fbu respectivement pour la première validité, le premier renouvellement et le deuxième renouvellement.

Le coût du permis d'exploitation minière est fonction de la superficie à exploiter et varie de 2.000.000 Fbu /km² pour une superficie de moins de 4 km² à 5.000.000 FBU/ km² pour plus de 100km².

Le coût du permis d'exploitation minière artisanale est fonction du produit visé : or, cassitérite, wolframite, COLTAN, terres rares, pierres précieuses.

La taxe ad-valorem est exigible au moment de l'exportation conformément à l'article 13 de l'ordonnance qui détermine ces taux variables selon les titres miniers : métaux de base, métaux précieux, pierre précieuse ou autres substances minérales.

Comme la fiscalisation de ce secteur n'a pas produit les effets escomptés, une réforme profonde impliquant la collaboration étroite entre l'OBM, l'OBR et la Société civile s'impose.

2.5. Loi sur les procédures fiscales (LPF)

Cette loi a le mérite de mettre en place un cadre juridique propice à la confiance mutuelle entre l'Administration fiscale et le contribuable en garantissant l'existence des procédures fiscales assurant l'efficacité du travail de l'administration fiscale et le respect des droits et garanties du contribuable.

Elle atténue le problème de lisibilité des règles de procédures dues à la multiplicité et à la complexité de règles procédurales éparpillées dans différents textes auquel les contribuables et l'Administration fiscale étaient confrontés dans l'ancien système fiscal.

Ainsi par exemple, les dispositions relatives à l'attribution et à l'usage du NIF concernent tous les contribuables sans distinction, abstraction faite de la

nature des impôts et taxes auxquels ils sont assujettis et de leur mode de perception.

Les procédures fiscales s'appliquent à six types d'impôts gérés par l'Administration fiscale à savoir l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur les bénéfices des sociétés, la taxe sur la valeur ajoutée, la taxe sur les véhicules à moteur et les bateaux, les taxes de consommation ainsi que l'impôt sur le revenu locatif.

Toute la fiscalité de l'Etat est régie par cette loi, à moins que les lois spécifiques à chaque impôt (TVA, impôt sur le revenu, etc.) contiennent des règles spéciales en matière de procédure.

Il en est ainsi notamment des obligations de tenue des documents comptables et des pièces justificatives ainsi que des sanctions applicables en cas de manquements en matière de TVA et de l'impôt sur les revenus.

Il en est ainsi également des dispositions des article 29 et 98 de la loi relative aux impôts sur les revenus qui viennent combler le vide juridique qui pouvait se poser à l'article 65 de la loi sur les procédures fiscales en rapport avec la question de la date de début du délai accordé à l'Administration fiscale pour rembourser les impôts trop payés.

3.1.1.1 Pour pouvoir mener à bien l'analyse critique des procédures fiscales en vigueur, nous les avons subdivisées en cinq parties à savoir : les généralités, l'immatriculation, la communication des informations, les procédures de rectification des déclarations et le contentieux fiscal,

2.5.1. Les généralités

Cette loi comprend toutes les règles de procédures régissant la fiscalité de l'Etat à moins que les lois spécifiques à chaque impôt (TVA, impôt sur le revenu, etc.) contiennent des règles spéciales en matière de procédure.

Et pour résoudre les cas de conflits entre les normes juridiques, on se référera à l'article 1^{er} dernier alinéa qui stipule :« en cas de conflit, les

dispositions législatives spéciales qui régissent les impôts visés à l'alinéa premier priment sur les dispositions de la présente loi ». Ceci pour dire que les dispositions de la LPF ont une portée générale et qu'une règle de procédure qui se retrouve dans une loi spécifique prime sur la règle générale de la LPF qui ne sera appliquée que si elle n'est pas incompatible avec les règles procédurales édictées par les lois spéciales. En revanche, en cas de lacune ou d'incertitude dans la loi spécifique quant à la procédure à suivre, les dispositions de la LPF restent d'application.

Concernant le champ d'application, le législateur devra ajouter d'autres types d'impôts comme le revenu locatif et autres recettes non fiscales, les droits réels à savoir la taxe sur les véhicules à moteur et les bateaux.

En outre, pour plus de cohérence, il faudrait modifier le vocable « *impôts sur les bénéfices* » des sociétés pour le remplacer par « **Impôt sur les revenus des sociétés** » étant donné l'imposition minimale qui a été restaurée par la loi budgétaire 2016 même en cas de résultat déficitaire et les différents types de prélèvements forfaitaires libératoires qui sont chaque année mis en place par le législateur à travers la loi budgétaire.

Enfin, comme la logique est de promulguer cette loi après tous les autres textes fiscaux, les visa de cette loi devront faire référence aux autres textes comme par exemple la loi portant Révision des Code Pénal, de procédure pénale et de procédure civile et autres textes portant Réglementation des banques et établissements financiers, des groupements et groupements pré coopératifs, des mines et carrières, des droits fonciers, des sociétés privées et à participation publique, etc....

2.5.2. L'immatriculation des contribuables

- 3.1.1.2 Un des aspects louables de cette réforme est la facilité, la rapidité, l'efficacité et le rapport coût-efficacité des formalités de l'immatriculation qui est propice à l'entrepreneuriat dans l'économie formelle.*
- 3.1.1.3 Ainsi les dispositions des art 20 et 21 relatifs à l'attribution et à l'usage du NIF impliquent la collaboration de différents services publiques qui sont appelés à œuvrer de concert pour que le contribuable ait un numéro unique qui permettra à l'Administration fiscale et à tous ses partenaires en affaires de pouvoir l'identifier et de le distinguer des autres.*
- 3.1.1.4 Le contribuable doit mentionner son NIF sur tous les documents requis au cours des différentes transactions ou de l'exercice des activités génératrices de revenus qu'il soit vendeur /fournisseur ou acheteur /acquéreur /bénéficiaire de biens ou services.*
- 3.1.1.5 L'article 21 précise en outre que les établissements bancaires au Burundi doivent demander et conserver le NIF de tout contribuable qui ouvre, supprime ou modifie un compte ou effectue une opération sur un compte bancaire. L'objectif de cette disposition est de faciliter l'identification des comptes bancaires des contribuables qui ont une dette fiscale quelconque.*

On comprend le souci de l'administration fiscale d'accéder facilement aux stratégies d'identification des comptes bancaires de contribuables débiteurs des différents impôts et taxes et d'avoir des informations sur la solvabilité de ces contribuables afin de mener facilement les actions en recouvrement à leur endroit.

Néanmoins, le dernier alinéa de cette disposition peut poser des difficultés d'application aux établissements bancaires. En effet, ces derniers ne font pas d'enquêtes préalables pour connaître les activités de leurs clients et leur situation fiscale avant l'autorisation d'ouverture des comptes.

La mise en œuvre de cet alinéa pose des difficultés d'ordre pratique dans la mesure où cette obligation concerne tous les clients opérateurs économiques à l'exclusion de ceux tenus au paiement des impôts retenus à la source et des impôts réels. Le respect de cette obligation impliquerait, pour les agents des établissements bancaires, la capacité de faire la distinction entre les différents types d'impôts (impôts réels et autres retenues, redevable légal, redevable réel).

Nous proposons la suppression de cet alinéa.

3.1.1.6 La simplicité et le coût des formalités d'immatriculation ont d'importantes répercussions sur la création et la promotion des entreprises réduisant ainsi le secteur informel.

3.1.1.7 L'usage du NIF vise à faciliter le travail de l'administration fiscale et à permettre l'identification précise et incontestable de chaque contribuable mais ne doit pas apparaître comme une entrave au bon déroulement des affaires.

2.5.3. La communication des informations

Art 7 relative aux méthodes de communication: point 4 : signification par un huissier de justice ou par toute voie autorisée par le CPC : cet ajout se justifie spécialement en cas de problème de localisation de l'adresse du contribuable ou lorsque le contribuable ou son représentant refusent d'accuser réception d'une correspondance qui lui est destinée.

a. Lacune liée au manque de respect des dispositions légales (Art 16)

L'article 16 précise que « les textes et informations concernant la législation fiscale sont publiés sur le site internet de l'administration fiscale ou dans les périodiques à diffusion nationale et mis à la disposition des contribuables dans un lieu public ou dans les bureaux de l'administration fiscale ».

La diffusion de la norme fiscale étant un des facteurs propices à l'efficacité de l'Administration fiscale, cette disposition concernant la communication et

l'information sur la législation fiscale est d'une importance capitale en vue de l'adhésion à l'impôt. Elle vise à garantir aux contribuables, un véritable droit à l'information en préconisant la diffusion aussi bien des textes législatifs et réglementaires (dont les lois, décrets, ordonnances ministérielles, guide et les notes d'interprétation du Commissaire Général et des différents Commissaires) à l'exception des informations à caractère confidentiel.

b. Constat

Force est de constater néanmoins qu'un grand nombre de textes réglementaires et de textes à caractère informatif ne sont pas portés à la connaissance des usagers par la voie indiquée par l'énoncé de cette disposition si bien que le contenu des guides et les notes d'interprétation demeurent inconnues par bon nombre de contribuables. Et cette ignorance a des répercussions négatives sur l'application de la législation en vigueur car elle est souvent à l'origine des litiges qui pourraient pourtant être évités par les usagers bien informés.

Par ailleurs, à ces voies de communication prévues par l'art.16, le législateur devra ajouter les moyens de communication modernes et facilement accessibles au grand public comme la voie de e-service ou de téléphones mobiles, les émissions radio et télé diffusées, les ateliers de formation et d'information et, ect.....

2.5.4. Procédures de rectification ou de contrôle

A travers cette nouvelle loi, on remarque une volonté réelle du législateur d'un allègement et d'une clarification de la procédure de contrôle.

En dépit des avancées significatives, nous avons relevé quelques lacunes:

a. Art. 23 : le droit de rectifier le contenu de la déclaration

«.....une correction est encore possible jusqu'à la date du dépôt de la déclaration rectificative mais avant l'envoi d'un avis de vérification ». Comme le système fiscal burundais est un système déclaratif, il y a présomption de bonne foi du contribuable jusqu'à preuve du contraire.

Ainsi le contribuable conserve le droit de corriger toutes les erreurs de sa déclaration de manière spontanée, même après l'écoulement du délai de déclaration, tant qu'il n'aura pas reçu un avis de vérification.

La lecture de cette disposition laisse croire que ce droit de rectification est uniquement réservé aux contribuables qui seront soumis au contrôle sur place étant donné que ce sont les seuls concernés par l'avis de vérification. Nous proposons une interprétation plus générale de cette disposition. Ainsi on accordera ce droit à tout contribuable qui ne pourra l'exercer qu'à la condition que la réparation des erreurs soit effectuée avant l'envoi de l'avis de vérification ou d'un avis d'imposition d'office pour les contrôles et vérifications de comptabilité, ou avant l'envoi d'un avis rectificatif pour les contrôles sur pièces. Effectuée dans ces conditions, la réparation spontanée n'entraîne pas l'application de pénalités sur suppléments d'impôts et taxes issus des corrections apportées par le contribuable.

Toutefois, la rectification tardive des erreurs ne dispense pas le contribuable des sanctions prévues par la LPF tant qu'elle est faite après l'envoi d'un avis de vérification (ou d'un avis de rectification ou d'un avis d'imposition d'office : correctif à ajouter).

b. Art. 25 : la prorogation des délais de dépôt de déclaration.

La loi devrait donner plus de prérogatives, au Commissaire Général, de juger des délais à accorder au contribuable confronté aux difficultés inévitables dues à une force majeure.

L'alinéa 2 de cette disposition est ainsi libellé : « Le Commissaire Général peut accorder, par écrit au contribuable, un report de la date limite prévue pour le dépôt de la déclaration d'impôt ». Cette disposition devrait être revue dans ce sens « *Le Commissaire Général peut accorder, par écrit au contribuable, un report de la date limite prévue pour le dépôt de la déclaration dont la durée est fonction de la nature des difficultés incontournables prouvées dans la demande de prorogation des délais* ».

En tout état de cause, seul le Commissaire Général garde le plein pouvoir d'appréciation de la pertinence des cas de force majeure et de répondre positivement ou négativement à la demande de report.

Il importe de proposer d'ajouter un autre alinéa qui reconnaît au CG, en cas de force majeure ou si les circonstances du moment le justifient, le pouvoir d'accorder à tous les contribuables ou une catégorie de contribuables la prorogation des délais de déclaration et de paiement et de libeller l'alinéa comme suit: « Le Commissaire Général dispose des prérogatives de proroger le délai légal de déclaration et de paiement en cas de force majeure ».

c. Art. 26 relatif à la tenue de la comptabilité complète

Cette disposition devrait se référer non seulement au plan comptable national mais aussi aux autres lois spécifiques telles que celles régissant les banques et établissements financiers, les groupements (et groupements pré-coopératives), les sociétés d'assurance, les entreprises de télécommunication, ect..... . Une référence à des comptabilités spécialisées est nécessaire pour les entreprises qui présentent des particularités évidentes.

Une précision est utile pour une meilleure interprétation de cette disposition.

A l'alinéa 2 du même article qui précise: « toute personnes physique ou morale qui exerce au Burundi une activité commerciale, industrielle, artisanale ou libérale..... », il faudrait ajouter parmi les contribuables soumis à cette obligation, les associations sans but lucratif ou tout autre groupement pour leurs activités génératrices de revenus.

d. Art. 27 : La liste des documents à produire

Les documents à disponibiliser au cours d'un contrôle fiscal sont précisés par les dispositions des articles 27 et 28.

Cette liste devrait varier en fonction des exigences de la comptabilité spécialisée recommandée par les textes législatifs et réglementaires régissant chaque secteur d'activité et de la taille des entreprises.

e. Art 32 : La fin du contrôle fiscal

L'article 32 précise que tout contrôle sur place est sanctionné par un procès-verbal indiquant le déroulement du contrôle, les erreurs et omissions constatées et les documents non présentés le cas échéant. Ce procès-verbal doit aussi être signé par le contribuable, faute de quoi il lui sera transmis suivant les voies de communication légales reconnues par la présente loi (art 7 à 9).

Nous constatons toutefois que ce procès verbal n'est valable qu'en cas de contrôle sur place qu'il soit général, ponctuel, ciblé ou inopiné.

En revanche, en cas de contrôle sur pièces effectué du bureau, l'avis de vérification ainsi que le procès-verbal de discussion ne sont pas exigés.

Il faudrait insérer une disposition qui ne comprend que les alinéas permettant de distinguer les différents types de contrôle à savoir le contrôle général, le contrôle ponctuel, le contrôle ciblé et le contrôle inopiné avec les documents nécessaires pour chaque type de contrôle.

f. Disposition à ajouter (comme complément utile)

Le contrôle ponctuel (ou vérification partielle) vise à vérifier certains types d'impôts pour une période déterminée.

L'Administration fiscale est tenue d'informer le contribuable au moins dix (10) jours calendaires avant le contrôle ponctuel en lui envoyant un avis de vérification qui précise clairement les mentions prévues à l'article 33 al.....

Lorsque le contribuable n'est pas disponible pour le contrôle ponctuel, il s'adresse par écrit au Commissaire Général pour lui demander le report de la date du début de la vérification. Ce dernier lui accorde un report de délai

qui ne dépasse pas 10 jours calendaires à compter de la réception de l'accord du report. Sauf en cas de force majeure, cette prorogation n'est accordée qu'une fois.

g. Art 34 : (à ajouter)

Il serait mieux d'insérer une nouvelle disposition relative au contrôle sur pièces qui n'est pas réglementé par la LPF :

Cette forme de contrôle implique une analyse critique exhaustive des déclarations souscrites. Ce contrôle est réalisé à l'aide de tous les renseignements et documents du dossier du contribuable, ainsi que, le cas échéant, d'informations complémentaires demandées au contribuable ou collectées auprès de tiers (clients, fournisseurs, administration...) dans le cadre de l'exercice du droit de communication.

Le contrôle sur pièces vise à détecter les contribuables qui ont omis de souscrire leur déclaration et à réparer des erreurs relevées dans les déclarations souscrites par les contribuables.

Le contrôle sur pièces est fait par un agent autorisé dans les bureaux de l'Administration fiscale en vue de vérifier, notamment, la cohérence entre les éléments déclarés et les documents annexés à la déclaration. A l'issue de ce contrôle, l'Administration fiscale envoie un avis de rectification des éléments déclarés en cas de constat de discordances et d'erreurs.

Le contribuable a un délai de 20 jours pour réagir au contenu de l'avis de rectification et le manque de réaction vaut acceptation tacite des redressements notifiés. Si le contribuable conteste les conclusions du contrôle sur pièces, l'Administration fiscale a le droit de programmer un contrôle, sur place, de la comptabilité sur base des résultats du contrôle sur pièces.

h. Art 33 : concernant les mentions de l'avis de vérification

Parmi les mentions de l'avis de vérification en cas de contrôle sur place, il faudrait ajouter la date de la fin de la vérification en considérant sa durée maximale qui devrait être déterminée en tenant compte de la nature des impôts et taxes et de la catégorie du contribuable vérifié (ou de la taille de l'entreprise). En effet, compte tenu de la tension et du climat d'incertitude que crée la procédure de vérification chez le contribuable, *il serait plus judicieux de préciser la date de la fin de la vérification sur place qui sera matérialisée par un procès verbal.*

i. Art 40 : interdiction de procéder à un contrôle fiscal deux fois pour les mêmes impôts et pour la même période

A ce sujet une précision s'impose dans le sens ci- dessous :

« A l'exception du contrôle général qui peut être effectué après la clôture des autres types de contrôle, l'Administration fiscale n'est autorisée à procéder au contrôle du contribuable qu'une seule fois pour le même impôt et pour la même période.»

Toutefois cette disposition ne s'applique pas au contrôle sur pièces qui peut être effectué autant de fois que de besoin sans aucune formalité préalable. Cette disposition vient renforcer la garantie des droits du contribuable qui est protégé contre les contrôles intempestifs des services de vérification.

j. Art 54 : De la prescription du droit de rectification : 3 ans

L'art 54 de la présente loi limite le droit de reprise ou de rectification de l'Administration à une période de trois ans à partir de la date de la déclaration sur laquelle porte la rectification.

La prescription du droit de reprise signifie que l'Administration ne peut réparer les omissions ou insuffisances d'imposition que dans les délais légaux. La limitation de cette période constitue une restriction du pouvoir de contrôle de l'Administration et une garantie pour le contribuable. Il va de soi

que les impositions doivent être notifiées avant l'expiration du délai de trois (3) ans, prévu par la loi. Au delà, la prescription est acquise au profit du contribuable et au détriment du trésor public.

Toutefois, en cas d'imposition d'office, ce droit de prescription s'étend à un période plus longue de cinq(5) ans. Il s'agit en réalité d'une restriction de garantie pour les contribuables qui se rendent coupables de comportements répréhensibles en s'abstenant de coopérer avec l'Administration fiscale ou d'observer la législation fiscale (entendue dans ce sens le plus large au niveau des déclarations, de la tenue de la comptabilité et de la communication des renseignements).

Cette question présente des enjeux évidents aussi bien pour l'Administration que pour le contribuable.

La prescription du délai de rectification (3 ans) est interrompue par l'envoi d'un avis de vérification, par un procès-verbal d'infraction, par un acte de reconnaissance du contribuable et par tout autre acte ou fait prévu par le droit commun, mais seulement une seule fois.

k. Les règles relatives à l'établissement de la note d'imposition

Etant donné que le système fiscal burundais est un système déclaratif, l'imposition se base sur les éléments déclarés par le contribuable lui-même à travers la déclaration qu'il soumet à l'administration fiscale. A cette étape initiale, l'établissement d'une note d'imposition spécifique n'est pas nécessaire pour le calcul et le paiement de l'impôt qui se font simultanément par le contribuable lui même ou son représentant.

La note d'imposition consécutive à la déclaration est élaborée dans deux cas prévus par l'article 64 LPF :

- si le contribuable a déposé une déclaration d'impôt, mais n'a pas payé l'impôt dû dans le délai légal ;
- si l'administration fiscale procède à une rectification de l'imposition (en cas de rectification de l'assiette suite à contrôle sur pièces ou de

comptabilité et après le délai de réponse de 20 jours qui suivent l'avis de rectification si le contribuable n'a pas répondu ou à l'issue d'une procédure contradictoire qui rejette totalement ou partiellement les allégations du contribuable).

Un troisième cas possible qu'on peut ajouter c'est celui de l'imposition d'office (dans les cas prévus par les dispositions de l'article 57 que l'administration doit clôturer par d'établissement de la note d'imposition.

Dans tous les cas, les mentions de la note d'imposition doivent être faites avec beaucoup de parcimonie car le contribuable n'a qu'un délai de quinze (15) jours pour payer l'impôt dû et l'administration fiscale un délai de soixante (60) jours pour rembourser le surplus, selon le cas. En effet, si le contribuable paie plus qu'il ne doit, le surplus peut servir au paiement des obligations antérieures ou futures ou faire l'objet de restitution sur demande du contribuable.

Ici, on peut souligner le manque d'équité car la loi impose un délai de rigueur au contribuable qui doit répondre à l'avis de rectification endéans 20 jours alors qu'elle n'impose aucun délai à l'Administration pour analyser les allégations du contribuable et donner sa position définitive.

Ainsi le législateur aurait dû préciser à travers la loi ou les textes réglementaires la durée de rectification qui devrait varier en fonction de la complexité des dossiers : petits, moyens ou grands contribuables.

Si la note d'imposition dégage un impôt à charge du contribuable, son effet exécutoire s'étend également au paiement des pénalités d'assiette et sa date servira de référence pour le calcul des intérêts et pénalités de recouvrement. D'où l'établissement de cette note dans le respect des mentions prévues à l'article 68 de la présente loi requiert beaucoup d'attention. En effet, la date de cet acte exécutoire servira de référence également pour se rassurer du respect des délais de recours en cas de contestation du contribuable. L'art. 69 fixe à trente jours de délai de recours auprès du Commissaire Général et ce délai court à partir de la réception de

la note d'imposition par le contribuable. Il s'ensuit qu'en l'absence d'une note d'imposition, aucune réclamation n'est possible.

Le contribuable dispose d'un délai de 15 jours pour payer les impôts établis sur base d'une note d'imposition ou d'un avis de rectification. *On constate que le délai de paiement accordé au contribuable est trop court* si on le compare à celui de 60 jours dont dispose l'Administration pour rembourser le montant trop perçu prévu par l'article 65.

A ce sujet, nous proposons que les deux parties disposent d'un délai égal qui serait ramené à 30 jours que ce soit pour le paiement ou pour le remboursement.

2.5.5. Du contentieux fiscal

Les dispositions relatives au contentieux fiscal renseignent sur les voies de recours dont dispose le contribuable pour faire appel et faire valoir ses arguments s'il n'est pas d'accord avec les impositions établies par les services taxateurs.

On notera ici qu'il subsiste un vide juridique quant à la procédure de règlement des autres types de désaccords qui surgiraient entre les services de l'OBR et le contribuable pendant la procédure de contrôle. Ici on citerait à titre indicatif un contentieux qui peut naître du comportement des agents qui emporteraient les documents comptables, du comportement des agents autorisés à l'égard du personnel de l'entreprise vérifiée ou des membres de la famille du contribuable.

Le traitement de ce type de contestations reste totalement informel et bien que la direction de l'OBR se réfère au code de conduite et au règlement d'entreprise pour les résoudre, le législateur devrait prévoir quelques dispositions permettant de maintenir un climat de collaboration et de confiance mutuelle et de garantir les droits des contribuables contre d'éventuels abus de certains agents autorisés.

Le chapitre VII qui est relatif au contentieux fiscal s'étend des articles 69 à 85. En vertu de ces dispositions, deux catégories de recours sont possibles : le recours administratif et le recours juridictionnel.

Nous constatons que la loi ouvre explicitement ces voix de recours au contribuable et que l'Administration ne pourra diriger son recours que vers la juridiction compétente.

a. Du recours administratif

Le recours administratif est constitué du recours administratif avant enrôlement constitué de deux degrés. Le contribuable pourra s'adresser d'abord respectivement au Commissaire Général et à la Commission Paritaire d'Appel. Et si le désaccord subsiste, toujours au titre du recours administratif, il pourra ensuite saisir le Ministre ayant les finances dans ses attributions.

Il importe de souligner que le recours auprès du Ministre des Finances se fait après enrôlement.

En vertu de l'article 71 de la présente loi, le recours administratif suspend l'obligation de payer l'impôt, les intérêts et amendes se rapportant au montant contesté mais ne libère pas le contribuable de l'obligation de payer les impositions qu'il trouve fondées.

Conformément aux dispositions de l'article 59 de la loi budgétaire pour l'exercice 2016, *il est exigé à tout contribuable qui désire intenter un recours administratif de payer 30% du montant contesté préalablement à son recours auprès du Commissaire Général.*

Cette obligation faite au contribuable est critiquable pour deux raisons qui militent pour sa suppression afin de permettre à tout contribuable lésé de jouir pleinement de ses droits. La première raison est que cette caution exigée constitue une atteinte aux droits et garanties du contribuable reconnus par la constitution de la République du Burundi qui protège la présomption d'innocence et la liberté de la défense en son article 40.

Le deuxième argument pour sa suppression est que *cette caution de 30% est très élevée et doit être payée même par les contribuables en difficultés financières* alors qu'il produit un impact très important sur la trésorerie du contribuable qui la paie au détriment du fonctionnement normal de son entreprise.

Ces arguments sont corroborés par un représentant des contribuables qui s'est exprimé à ce sujet.⁵⁴

Ici on déplore le fait que l'article 71 relatif à l'effet suspensif du recours administratif a été inséré dans le paragraphe uniquement réservé au recours administratif devant le C.G. alors que cette disposition devrait constituer une section à part qui concerne tous les trois degrés du recours introduit devant le CG, la CPA et le Ministre des Finances, les trois organes dépendant de la tutelle administrative du Ministère des finances d'où la qualification de recours administratif attribuée à ce genre de recours.

Toutefois, si l'article 71 est clair sur l'effet suspensif du recouvrement du recours administratif, il n'en reste pas moins vrai **qu'en vertu de l'article 83**, le recours introduit auprès du Ministre des Finances aura pour effet de permettre la génération des intérêts de retard à charge du contribuable, le recouvrement du montant en principal et des intérêts si le contribuable n'obtient pas gain de cause devant le Ministre. On comprend donc que l'effet suspensif prévu par l'article 71 a été complètement ignoré par l'article 83 alors que ce recours demeure également un recours administratif bien qu'introduit au troisième degré.

En plus, l'article 83 ne précise pas de délai endéans lequel le Ministre des Finances doit statuer.

Il ya risque que les intérêts s'accumulent à charge du contribuable, raison pour laquelle ce recours administratif auprès du Ministre devrait également être introduit avant enrôlement dans un délai de 30 jours à compter de la réception de la décision de la CPA et que les délais de statuer soient

⁵⁴ Entretien du 05 octobre 2018 avec un représentant des contribuables.

également limités à 30 jours pour le Ministre des Finances avec possibilité de proroger ce délai une seule fois.

Quant à l'article 82, son contenu est ambigu et reste muet sur le caractère exécutoire des décisions rendues par la CPA, et le même vide juridique subsiste dans l'OM n°540/1770 du 31/12/2013 portant Mesures d'application de la loi n° 1/18 du 06 septembre 2013 relatives aux procédures fiscales⁵⁵.

Bien que son libellé soit clair quant aux obligations du contribuable, il reste ambigu quant aux obligations de l'Administration fiscale en cas de révocation ou de modification partielle de la note d'imposition. Cette disposition ne donne explicitement, à l'OBR, ni l'injonction d'agir ni le délai de modification de la note d'imposition alors que les services taxateurs sont les seuls habilités à modifier la note d'imposition qu'ils ont initialement établie.

Art 82 : « Lorsque le recours est accepté, la note d'imposition est révoquée ».

Lorsque le recours est accepté en partie, la note d'imposition est modifiée et le contribuable est tenu de payer l'impôt, les amendes et les intérêts concernés.

Lorsque le recours est rejeté en totalité, le contribuable est tenu de payer l'impôt, les amendes et les intérêts concernés.

Si le recours est accepté, nous proposons d'ajouter un alinéa qui clarifie la procédure dans ce sens: *« lorsque le recours est accepté en totalité ou en partie, la note d'imposition est révoquée ou modifiée en conséquence et le contribuable est dispensé de l'obligation de payer l'impôt, les amendes et intérêts y relatifs. La CPA notifie sa décision écrite au contribuable avec copie au Commissaire Général. L'OBR procède à la rectification de la note d'imposition qui a été révoquée par la CPA dans un délai de 15 jours à compter de la réception de la décision de la CPA ».*

⁵⁵ Art9 à 19 de l'OM portant mesure d'application de la LPF.

En revanche, lorsque le recours est rejeté, la note d'imposition reste, sous tous ses aspects, valide mais le contribuable garde son droit de poursuivre son recours devant le Ministre ayant les finances dans ses attributions dans un délai de 60 jours qui court dès la date de réception de la décision de la CPA ; d'où l'intérêt d'amender l'énoncé de l'article 82 pour deux raisons principales. Premièrement, puisque la CPA n'a pas le droit de corriger le contenu de la note d'imposition révoquée, la loi devrait être claire quant à la force exécutoire de la décision émanant de cette commission. Ensuite, les délais de modification de la note d'imposition initiale devraient être précisés à l'endroit de l'OBR et courir dès la date de réception de la décision de la CPA en vue de permettre au contribuable qui le souhaite, d'exercer son droit de recours auprès du Ministre des Finances.

Art 83 : « le contribuable qui conteste la décision de la CPA peut introduire un recours auprès du Ministre des Finances **dans un délai de soixante (60) jours calendaires à compter de la réception de la note d'imposition** » qui valide, en intégralité ou en partie, la note d'imposition établie par l'administration fiscale. La dernière partie de l'énoncé de cette disposition «à compter de la réception de la note d'imposition » prête à confusion. Ici il ya risque de confusion avec la note d'imposition initialement établie par les services de vérification car le lecteur ne saura pas s'il s'agit de la première note d'imposition ou s'il s'agit d'une autre nouvellement établie par l'OBR suite à la décision de la CPA. D'où un amendement de cette disposition pour permettre au contribuable qui conteste intégralement ou en partie la décision de la CPA d'introduire son recours auprès du Ministre des Finances dans un délai de 30 jours à compter de la date de réception de la décision de la CPA.

Le Ministre ayant les finances dans ses attributions reste le garant de la politique fiscale. Il est donc mieux indiqué pour instruire les dossiers complexes qui demeurent litigieux. Si le recours prévu par cette disposition devrait être maintenu il serait mieux de raccourcir les délais de recours pour les ramener à 30 jours calendrier à compter de la réception de la décision de la CPA. Ce délai de statuer serait renouvelable une seule fois comme nous l'avons suggéré ci- dessus afin de réduire la longueur des procédures. En outre, la loi devrait préciser le délai de statuer pour le Ministre des Finances.

On notera également que le recours auprès du Ministre des Finances est l'un des degrés d'appel qualifié de recours administratif avec effet suspensif du recouvrement des impôts contestés bien que la pratique déroge à l'énoncé de la loi. ***Il faudrait supprimer cette contradiction qui apparaît dans la loi.***

b. Du recours juridictionnel

En vertu des dispositions de l'article 84, la partie qui se sent lésée par la décision du Ministre des Finances peut introduire un dernier recours auprès de la juridiction compétente mais ce recours n'a pas d'effet suspensif du recouvrement.

Il serait mieux de mettre en place une juridiction spécialisée dans l'analyse du contentieux fiscal compte tenu de la spécificité de cette matière.

L'article 134 fait référence à la transmission à la Commission paritaire d'Appel d'un procès verbal de constat de fraude fiscale élaboré conformément aux dispositions des articles 130 et suivants.

Nous croyons que le rôle de la CPA n'est pas pertinent en cas de fraude et que ce procès serait transmis uniquement à la juridiction compétente pour instruction car la CPA n'est pas qualifiée pour analyser l'aspect pénal des dossiers fiscaux.

2.5.6. La Charte des droits et obligations du contribuable

3.1.1.8 Parmi les mérites de la LPF, on notera les dispositions des articles 33 et 56 relatifs aux effets juridiques de l'absence d'envoi de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié et la nullité de la rectification opérée en violation des conditions procédurales. En vue de garantir le respect des droits et garanties du contribuable, les deux dispositions précisent que toute violation des conditions procédurales liées à l'exercice du contrôle sur place et à la rectification entraîne la nullité de l'avis de rectification.

L'analyse de cette charte suscite un intérêt particulier dans la mesure où elle a été conçue pour être portée à la connaissance du contribuable comme un outil lui permettant de s'assurer du respect des procédures légales définies.

Toutefois la lecture de cette charte appelle ce commentaire :

- Tout comme la loi sur les procédures fiscales, la charte n'apporte pas de précision sur le temps que le service taxateur doit mettre pour analyser la réponse du contribuable à l'avis rectificatif auquel ce dernier répond endéans 20 jours s'il le souhaite, le défaut de réponse dans ce délai étant interprété comme une acceptation tacite;
- La charte ignore l'effet suspensif du recours administratif introduit auprès du Ministre ayant les finances dans ses attributions alors que le prescrit de l'article 71 de la LPF est clair sur cette question à savoir l'effet suspensif du recours administratif quel que soit le degré de recours ;
- Bien que cette charte ait une valeur de norme informative, elle devrait être revue pour plus de cohérence avec l'énoncé des autres textes législatifs et réglementaires ;
- Elle devrait être plus large en parlant d'autres garanties reconnues au contribuable ;
- La charte devrait contenir des dispositions qui garantissent la confiance du contribuable en l'Administration fiscale.

2.6. Analyse de quatre lois budgétaires 2016, 2017, 2018 et 2018/2019 :

L'analyse de la loi budgétaire revêt un intérêt particulier car elle régit plusieurs types d'impôts directs ou indirects, les taxes de consommation et diverses exonérations ou incitations fiscales mises en place par le législateur en fonction des secteurs jugés prioritaires ou pour des raisons de régulation économique ou de contraintes budgétaires.

Il s'impose de faire une analyse comparative de diverses mesures fiscales émanant de ces lois sur quatre années successives pour souligner le caractère dynamique de la fiscalité en général et de la fiscalité indirecte en particulier.

IMPÔT OU TAXE / MESURE FISCALE	TAUX APPLICABLES			
	L.B. 2016	L.B. 2017	L.B.2018	L.B. 2018/2019
Contribution annuelle sur les primes d'assurance par les compagnies d'assurance	2%	1.5%	1.5%	1.5%
Taxes advalorem				
Vins et spiritueux	80%	80%	80%	80%
Eau minérale et eau gazéifiées /aromatisée	13%	13%	13%	13%
Consommations téléphoniques GSM	12%	-	-	-
Abonnement et achat des cartes de recharge audio-visuel	12%	12%	12%	12%
Taxe de consommation sur les véhicules	5% , 10%,15%	5% , 10%,15%	5% , 10%,15%	5% , 10%,15%
Taxes spécifiques				
Sucre	400fbu/kg	600fbu/kg	600fbu/kg	600fbu/kg
Bière	36.000fbu/hl	39.600fbu/hl	39.600fbu/hl	39.600fbu/hl
Limonades, soda, jus de fruits ; autres boissons non alcoolisées	30.000fbu/hl	30.000fbu/hl	30.000fbu/hl	30.000fbu/hl
Vins de toute catégorie	125fbu/l	125fbu/l	125fbu/l	125fbu/l
Alcool liqueurs et autres boissons	125fbu/l	125fbu/l	125fbu/l	125fbu/l
Bières dont 100% matière première locale	7.200f/hl		12.030	12.030
Carburant et lubrifiants	110fbu/l	210fbu/l	210fbu/l	210fbu/l
Taxe anti-pollution sur véhicules usagers de 10 ans et plus	1.500.000fbu/vé hicule	2.000.000fbu/veh.	2.000.000fbu/veh.	2.000.000fbu/veh.
Taxe anti pollution sur les sachets en plastique importés	-	50% de la valeur FOB	50% CAF	50% CAF

IMPÔT OU TAXE / MESURE FISCALE	TAUX APPLICABLES			
	L.B. 2016	L.B. 2017	L.B.2018	L.B. 2018/2019
Taxe spécifique sur lait liquide importé	-	30% de la valeur FOB	30%VD	30% VD
Taxe à l'exportation des peaux brutes	-	80% VD	80% FOB ou 0.52\$/kg	80% FOB ou 0.52\$/kg
cigarettes contenant du tabac	22 fbu /tige	22 fbu /tige	22 fbu /tige	22 fbu /tige
Forfait trim sur transport rémunéré Moto	7.500 fbu	-	-	-
PF libératoire pour les déclarants en douane	-	10000fbu/déclaration	10000fbu/déclaration	10000fbu/déclaration
Taxe sur plaque d'immatriculation véh.	40.000 fbu	40.000 fbu	40.000 fbu	40.000 fbu
Taxe sur plaque d'immatriculation moto	25.000 fbu	25.000 fbu	25.000 fbu	25.000 fbu
Taxe sur carte d'immatriculation véh.	20.000 fbu	20.000 fbu	20.000 fbu	20.000 fbu
Taxe sur carte d'immatriculation moto	12.500 fbu	12.500 fbu	12.500 fbu	12.500 fbu
Taxe sur passeport ordinaire	100.000fbu	100.000fbu	100.000fbu	100.000fbu
Téléphonie mobile				
Redevance téléphonique /appels internationaux	0.16\$/min	0.16\$/min	0.16\$/min	0.16\$/min
Taxe spécifique sur téléphonie mobile/trafic national	42fbu/min	52fbu/min	52fbu/min	52fbu/min
La TVA et les TC dans le secteur de téléphonie mobile sont supprimés	Oui	-	-	-
LA TVAet la TC sont supprimés sur les minutes d'appel	-	Oui	Oui	oui
Les droits de douane à l'importation des appareils de téléphone mobiles et leurs	oui	non	non	non

IMPÔT OU TAXE / MESURE FISCALE	TAUX APPLICABLES			
	L.B. 2016	L.B. 2017	L.B.2018	L.B. 2018/2019
accessoires sont supprimés				
Redevance de sureté de la valeur des importations sur toutes les marchandises importées ;	1.15%	1.15% sauf pour la PR, les FDN ; et PN, un véhicule par parlementaire et par législature ou d'un membre du gouvernement : véhicule affaires et promenade exo de cette redevance	1.15% sauf pour la PR, les FDN ; et PN, un véhicule par parlementaire et par législature ou d'un membre du gouvernement : véhicule affaires et promenade exo de cette redevance	1.15% sauf pour la PR, les FDN ; et PN, un véhicule par parlementaire et par législature ou d'un membre du gouvernement : véhicule affaires et promenade exo de cette redevance
Impôt minimal dû par tout contribuable en cas de déficit	1% du CA sauf pour les bénéficiaires du crédit d'impôt / code des investissements ou zone franche	1% du CA(pas d'exception lié au CI	1% du CA(pas d'exception lié au CI	1% du CA(pas d'exception lié au CI
PF au titre d'acompte d'IR sur tous les produits importés destinés à la revente sauf pour le carburant	3% sur toutes les importations à l'exception du carburant	3% sur toutes les importations sauf pour le carburant et le 1 ^{er} véhicule de type affaire et promenade importé par individu	3% sur toutes les importations sauf pour le carburant et le 1 ^{er} véhicule de type affaire et promenade importé par individu	3% sur toutes les importations sauf pour le carburant et le 1 ^{er} véhicule de type affaire et promenade importé par individu
Amende pour retard de renouvellement de la carte d'entrée	-	30\$/mois de retard	30\$/mois de retard	30\$/mois de retard

IMPÔT OU TAXE / MESURE FISCALE	TAUX APPLICABLES			
	L.B. 2016	L.B. 2017	L.B.2018	L.B. 2018/2019
Contribution spéciale à charge des institutions financières, une charge fiscalement déductible	-	-	-	5% du résultat avant impôt
TVA exigible au moment de l'encaissement du prix pour tous les contribuables qui fournissent des biens et services à l'Etat	OUI	OUI	OUI	OUI
Un contribuable doit, avant de déposer une réclamation auprès de l'Administration fiscale(C.G), payer trente pour cent du montant en litige ou la partie de l'impôt non contesté, selon le montant le plus élevé ;	Art. 59	Art. 67	Art.79 sauf en cas d'erreur matériel	Art.80 sauf en cas d'erreur matériel
Les établissements de crédit sont autorisés à procéder à la radiation des créances compromises et entièrement provisionnés. Le processus déjà engagé ou à engager se poursuit sous forme d'un suivi extra comptable et les montants recouvrés sur ces créances constituent des produits exceptionnels imposables	-	Art.20	Art.20	Art.20
Exonérations de fiscalité intérieure en dehors des conventions internationales et d'autres lois spécifiques	éliminées	éliminées	éliminées	éliminées
Toutes les importations exemptées de	5% VD	5% VD	5% VD	5% VD

IMPÔT OU TAXE / MESURE FISCALE	TAUX APPLICABLES			
	L.B. 2016	L.B. 2017	L.B.2018	L.B. 2018/2019
droits et taxes de douanes initialement prévues par les autres textes sont taxées à :				
Surtaxe sur tôles ondulées et clous importés	20%VD	20%VD	20%VD	20%VD
Crédit d'impôt	supprimé	supprimé	supprimé	supprimé
Exonération TVA à l'importation liée au code des investissements et à la zone franche	supprimé	supprimé	supprimé	supprimé
PF libératoire d'impôts pour les contribuables qui effectuent des achats locaux des boissons alcoolisées et non alcoolisées, chez Brarudi et Brewery Company, Eau minérale, farine, huile, cigarettes, tissus produits localement, carburant et lubrifiants achetés chez les importateurs, et qui font l'abattage des animaux chez les bouchers, ainsi que l'achat du café parche	Taux variés (de 0.24% pour bock à 4% pour huile de palme) sur les différents produits et même taux proportionnel sur différentes années (art.51)	Même taux (art. 59)	Même taux (art.71)	Même taux (art.72)
Taxe additionnelle sur les tissus importés, eaux minérales et eaux gazéifiées importées,	20%VD	20%VD	20%VD	20%VD
Surtaxe additionnelle sur les tissus importés	20%VD	20%VD	20%VD	20%VD

IMPÔT OU TAXE / MESURE FISCALE	TAUX APPLICABLES			
	L.B. 2016	L.B. 2017	L.B.2018	L.B. 2018/2019
Impôts Réels				
Camion de 300kg et plus	100.000fbu	-	-	-
Bus, jeep et autres véhicules de plus de 20cv	70000 fbu	-	-	-
Autres véhicules de moins de 20 cv et motos	40.000 fbu	-	-	-
Permis définitif	40.000 fbu	50.000	50.000	50.000
Renouvellement des permis	30.000 fbu			
Permis international	60.000 fbu	135.000	135.000	135.000
Permis provisoire	20.000 fbu	10.000	10.000	10.000
Changement de permis	40.000 fbu	-	-	-
Duplicata permis	40.000 fbu	-	-	-
Contrôle technique voiture	20.000 fbu	20.000 fbu	20.000 fbu	20.000 fbu
Contrôle technique camions	30.000 fbu	30.000 fbu	30.000 fbu	30.000 fbu

Source : tableau élaboré par l'auteur sur base des données des lois budgétaires des trois dernières années.

A l'analyse du tableau ci- dessus, on constate une certaine catégorie de taxes qui sont qualifiées de spécifiques ou d'*ad valorem* ou surtaxe.

- Ce sont ces taxes qui sont appelées « Droits d'accise » dans d'autres législations qui incluent également les taxes de consommation.

Elles sont instaurées non seulement à des fins budgétaires mais aussi pour limiter la consommation de certains produits jugés nocifs pour la santé humaine ou pour l'environnement.

Il en est ainsi des taxes anti-pollution sur les véhicules usagers, les sachets en plastique, des taxes spécifiques sur les vins et tabac, liqueurs et boissons alcoolisées, du carburant, etc.....

Signalons néanmoins que la taxe anti- pollution sur les sachets en plastique ne s'applique que sur les sachets importés alors que les sachets fabriqués localement pourront échapper au paiement de cette taxe.

- D'autres taxes spécifiques sont instaurées pour des fins budgétaires ou de protection des entreprises locales qui fabriquent localement le même produit. Ces taxes frappent les produits importés. Pour les produits dont la consommation est recommandée mais qui seront qualifiées de produits de luxe tant qu'on peut en trouver des substituts sur le marché, ce sont des taxes *ad valorem* instituées notamment sur l'eau minérale et eau gazéifiées /aromatisée, consommation téléphoniques en GSM, achat carte de recharge audiovisuelle, ou sur véhicules. C'est également le cas du sucre, de l'eau minérale, jus de fruits, des limonades, soda et autres boissons non alcoolisées.
- Dans le but de la promotion des investissements, ces taxes sont parfois qualifiées de « *surtaxes additionnelles* » pour souligner leur « rôle protecteur » des produits fabriqués localement contre l'invasion des produits importés. C'est le cas de la surtaxe de 20%

sur le lait liquide importé, sur les tôles ondulées et clous importées, les tissus importés, l'eau minérale et gazéifiée, ect....

- On notera également l'intérêt particulier que suscitent certaines dispositions de ces lois budgétaires dans la mesure où elles ont un impact sur l'environnement des affaires en général et sur la trésorerie des entreprises en particulier. Ainsi en vertu des dispositions des art.42 de la LB 2016, art. 50 de la LB 2017 et 58 de la LB 2018, la TVA sur les biens et services livrés aux services de l'Etat est exigible au moment de l'encaissement. Ceci a été le résultat d'un plaidoyer de longue date mené par les contribuables.
- D'autres dispositions des différentes lois budgétaires jouent un impact sur les investissements.
- C'est dans cet esprit d'incitation fiscale des secteurs jugés prioritaires, que le législateur a exonéré en vertu l'art.44 de la LB 2018/2019, de tous droits et taxes, l'importation sur les véhicules main droite et neufs de transports rémunérés des personnes ayant une capacité d'au moins 30 places assises. Il s'agit, ici, d'une incitation fiscale pour la promotion du secteur de transport public.
- Ces lois budgétaires ont également le mérite de promouvoir l'éducation fiscale et de fiscaliser les secteurs qui se soustraient au paiement de l'impôt et procèdent à la concurrence déloyale au détriment du secteur formel.

Ainsi, au sens des art.40 de la LB 2017 et de l'art. 49 de la LB 2018 et 2018/2019, les revenus provenant des fournitures de logements meublés, des locations des salles de fêtes ou de spectacles et les revenus perçus par les exploitants des marchés ouverts au public sont imposables au titre de bénéfices d'affaires.

C'est également cet esprit de fiscalisation du secteur informel qui justifie la restauration du système de PF libératoire des impôts sur les achats effectués par les clients directs des produits BRARUDI et BREWERY sur l'achat de carburant et lubrifiants, les tissus fabriqués localement, l'achat du café parche et l'abattage des animaux domestiques. Ce système avait été supprimé par la loi IR de janvier 2013 citée ci-haut qui interpellait chaque

contribuable à déclarer ses propres revenus sauf les revenus d'emploi, une réforme qui n'avait pas pourtant abouti au résultat escompté.

En témoigne aussi le prélèvement au titre d'acompte de l'impôt sur le revenu de 3% effectué sur toutes les importations destinées à la revente à l'exception du carburant et du premier véhicule d'affaires et promenade importé par individu (art 58 LB 2017, art. 69 LB 2018, art.70 LB 2018/2019).

On notera que la LB 2016 avait prévu ce prélèvement forfaitaire mais elle n'excluait que le carburant comme produit exempté de ce prélèvement.

Cette retenue est appliquée sur la valeur en douane des importations et payée par l'importateur au moment du paiement des droits de porte et autres taxes réclamées par les services douaniers en raison des importations.

Toutefois, ce souci d'éducation fiscale peut paraître inéquitable s'il ne tient pas compte des réalités vécues sur terrain.

En effet, en vertu des art. 70 de la LB 2018 et 71 de la LB 2018/2019 *une amende de 20% de la valeur des biens ou services est infligée aux commerçants ou prestataires de services qui ne délivrent pas de facture conforme au modèle initié par l'Administration fiscale*. Cette disposition a été adoptée, à des fins fiscales, dans le but de faciliter la transparence en matière commerciale. Néanmoins on constate que son application pose des difficultés d'ordre pratique. Cette inquiétude est corroborée par l'un des représentants des contribuables que nous avons rencontré à ce sujet. Il pense que *« cette mesure n'aboutira qu'à la fermeture de petits commerces »* et d'ajouter : *« Ici nous pensons particulièrement à la majorité de petits commerçants des différents marchés et boutiques de différents quartiers qui ne savent ni lire ni écrire. De surcroît on sait que la plupart d'entre eux ne peuvent pas engager un agent à rémunérer pour cette tâche alors qu'ils ne réalisent pas de revenu suffisant qui leur permettrait de supporter cette rémunération⁵⁶ »*.

⁵⁶ Entretien du 2 octobre 2018 avec un représentant des contribuables.

Nous pensons qu'il aurait été plus logique et plus équitable de limiter cette obligation de facturation et cette amende à la catégorie de contribuables ayant l'obligation de tenir une comptabilité.

En dépit du rôle budgétaire et socio- économique joué par la loi budgétaire, on relève des ambiguïtés à travers ces différentes LB compte tenu des contradictions qui subsistent entre les différentes dispositions d'une même loi.

Ainsi la loi budgétaire 2016, annonce la suppression de toutes les exonérations sur la fiscalité indirecte mais reconnaît en même temps que le secteur de téléphonie mobile est exonéré de la TVA et des TC. En revanche, selon les LB. 2017, 2018 2018/2019, cette suppression des exonérations sur la fiscalité indirecte dans le secteur de téléphonie mobile demeure, mais elles précisent que seules les minutes d'appel sont exonérées de la TVA et des TC.

Toutes ces lois budgétaires comprennent une disposition qui vise la suppression de l'exonération de la TVA sur importations tout en reconnaissant au Ministre des Finances, la prérogative d'accorder à titre exceptionnel la franchise de la TVA aux entreprises jugées prioritaires et stratégiques pour l'économie nationale (art. 62 LB 2017, art.74 LB 2018, art. 75 LB 2018/2019).

Toutefois, d'autres dispositions au sein des mêmes lois énoncent que cette **dérogation n'est admise que si elle est prévue par les conventions internationales et d'autres lois spécifiques (art.71 de la LB 2017 et art. 84 LB 2018, art.83 LB 2018/2019).**

Compte tenu des contradictions qui peuvent être source d'arbitraire ou d'évasion fiscale, toute franchise de fiscalité indirecte devrait être prévue par la loi.

En outre il faudrait initier la codification de toutes ces mesures fiscales en vue d'en garantir la stabilité.

Ainsi les résultats de cette analyse révèlent que les textes légaux et réglementaires régissant les impôts au Burundi sont très disparates.

En outre incohérences et les contradictions qui découlent de certaines dispositions expliquent la complexité de la fiscalité burundaise.

La Cour Constitutionnelle devrait proclamer l'inconstitutionnalité de certaines mesures incitatives prises par voie réglementaire au mépris des principes constitutionnels de l'égalité de tous les citoyens devant la loi et de la légalité de l'impôt. Des mesures législatives devront être prises pour corriger ces irrégularités.

Enfin, il s'impose de mettre en place un recueil des textes fiscaux en attendant la codification complète.

CHAPITRE 3 : STRATEGIES POUR UNE MEILLEURE EQUITE FISCALE

En vue de pallier aux insuffisances relevées dans les différentes lois telles qu'identifiées au chapitre précédent et d'instaurer un système fiscal plus équitable et efficace, la mise en place de mesures nouvelles tant au niveau institutionnel administratif qu'au niveau législatif.

3.1. Mesures d'Administration fiscale : mesures de politique fiscale

- Renforcer les capacités institutionnelles de la Direction de la politique fiscale ;
- Doter la Direction de la politique fiscale de moyens matériels et humains à la hauteur de ses missions ;
- Initier un cadre de suivi-évaluation des principales mesures de maximisation des recettes ;
- Identifier toutes les opérations imposables non encore régies par des lois fiscales pour les intégrer dans des lois spécifiques ;
- Renforcer les capacités techniques et structurelles de l'OBR ;
- Renforcer les capacités de la CPA ;
- Prendre des mesures pour faciliter la collaboration effective des administrations et autres organisations intervenant dans le domaine fiscal ;
- Harmoniser les systèmes d'information des différents organes de l'Etat ;
- Développer la doctrine et la jurisprudence au moyen de la publication des décisions des commissions et tribunaux siégeant en matière fiscale ;
- Mettre en place un système informatisé en vue du recoupement efficace des informations ;
- Renforcer le partenariat entre le secteur privé et le secteur public ;
- Codifier la législation fiscale dans un document appelé code général des impôts et taxes et rapatrier dans ce code les dispositions fiscales en rapport avec la fiscalité minière et communale ainsi que les incitations fiscales figurant dans le code des investissements ;
- Faire une étude d'impact avant l'initiation de nouvelles mesures fiscales en vue de leur pérennisation et de leur stabilité ;

- Diffuser toutes les mesures fiscales pour qu'elles soient connues et comprises par l'utilisateur.

Sans toutefois prétendre à l'exhaustivité, les mesures correctives identifiées ci-dessous devront être initiées dans les meilleurs délais.

Ces mesures touchent à la fois la fiscalité directe, la fiscalité indirecte et les procédures.

3.2. Au niveau de la fiscalité directe

- Identifier toutes les dispositions qui reviennent sur un même sujet et les fusionner pour éviter des répétitions qui compliquent la lecture et la compréhension avec beaucoup de risques de confusion ;
- Réviser la loi n°1/02 du 24 janvier 2013 relative aux impôts sur les revenus pour intégrer les dispositions en rapport avec l'imposition des revenus locatifs et ajuster le taux d'imposition;
- Harmoniser cette loi fiscale avec d'autres lois pour éclairer le contribuable et pour lutter contre l'évasion fiscale ;
- Clarifier les dispositions confuses de la loi n°1/02 du 24 janvier 2013 qui sont à la base de l'évasion fiscale notamment l'article 34, point 3 en rapport avec les exonérations sur base de conventions internationales ;
- Initier un système de spécialisation visant les secteurs d'activités complexes telles que les télécommunications, les entreprises de construction, le commerce en ligne, les banques et assurances, l'exploitation des mines et carrières ;
- Accompagner la réforme relative aux prix de transfert ;
- Réintroduire dans la loi spécifique de l'impôt sur les revenus les dispositions relatives à l'impôt minimal en cas de résultat négatif ;
- Réintroduire dans la loi spécifique de l'impôt sur le revenu le système de prélèvement forfaitaire libératoire pour certaines catégories des contribuables. Ceci a été corrigé par les différentes lois budgétaires mais il faudrait une réintégration dans la loi spécifique ;

- Clarifier les notions de segmentation des contribuables pour une meilleure gestion de l'impôt ;
- Clarifier la limite entre la fiscalité communale et la fiscalité de l'Etat pour éviter la double imposition des petits contribuables.

3.3. Au niveau de la fiscalité indirecte

- Révision de la loi n°1/12 du 29 juillet 2013 relative à la TVA pour intégrer des éléments de traçabilité des transactions entre assujettis au niveau du système de facturation ;
- Accélérer le système informatisé de taxation et d'échange de renseignements ;
- Introduire des dispositions claires et précises dans la loi TVA en rapport avec l'imposition des services électroniques pour écarter le risque de fraude et d'évasion fiscale;
- Renforcer les compétences en matière de taxation de certains secteurs comme les banques, les services de télécommunications, le secteur construction, le commerce en ligne ;
- Eviter les exonérations de la fiscalité indirecte qui n'émanent pas des conventions internationales ou de textes légaux spécifiques;
- Compléter la norme législative en matière de droits d'accises par la promulgation de la loi sur les droits d'accises.

3.4. Au niveau des procédures

- Respect des procédures mises en place ;
- Bien différencier les procédures en fonction des différents types de contrôle ;
- Eliminer les procédures inapplicables ;
- Eliminer toute procédure tendant à violer les droits et garanties du contribuable ;
- Eliminer les dispositions contradictoires ;
- Capitaliser les bonnes pratiques et l'expérience des pays avancés en la matière.

3.5. Les axes d'intervention

- La codification de la législation fiscale ;
- Renforcement des capacités visant la spécialisation ;
- Un partenariat effectif : dialogue entre le secteur public et le secteur privé ;
- Le développement d'une stratégie de politique fiscale à moyen terme ;
- Une stratégie d'information et de communication;
- Amélioration du climat d'affaires ;
- Elargissement de l'assiette fiscale ;
- Informatisation des services fiscaux.

4. CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

1. Conclusion

A travers les résultats de la présente étude, il s'avère que l'Administration a relativement peu d'expérience en matière de modernisation des réformes fiscales. Les plus anciennes ne datent que des années 2007 avec l'adhésion du pays à la Communauté des Etats d'Afrique de l'Est. Des efforts ont été déployés dans le sens de la modernisation suivant les directives du droit communautaire qui a aligné principalement les droits de porte.

Concernant la fiscalité intérieure, les Etats membres des différentes organisations économiques régionales ont gardé la liberté d'initier des réformes visant la mobilisation des recettes. C'est dans ce cadre que les textes fiscaux ont fait l'objet de réformes profondes dont l'analyse et l'interprétation révèlent les lacunes et les discordances que nous avons soulignées au cours de cette étude.

En vue de la réussite de ces réformes, tous les intervenants devraient agir de concert dans l'objectif de mobilisation des recettes, mais aussi du respect des droits et garanties du contribuable en vue de la promotion du secteur privé en général et des investissements en particulier.

2. Recommandations

a. Au législateur

- Réviser la loi relative à l'impôt sur les revenus, à la TVA et aux procédures fiscales en vue de combler les lacunes identifiées par cette étude;
- Réintroduire l'impôt sur les revenus locatifs dans la loi IR;
- Initier et adopter la codification générale de tous les impôts et taxes ;
- Mettre en place un code unique des droits d'accise (incluant les taxes de consommation).

b. Au Gouvernement

- Veiller au respect de la loi en matière fiscale ;
- Eviter de prendre des mesures réglementaires à caractère fiscal en violation de la loi;
- Investir dans le renforcement des capacités institutionnelles ;
- Capitaliser les bonnes pratiques des autres pays en matière fiscales.

c. A la société civile

- Participer à la sensibilisation des contribuables ;
- Renforcer les capacités des contribuables ;
- Faire un plaidoyer pour le respect des procédures légales ;
- Proposer des réformes visant la réduction de la pression fiscale ;
- Assurer le suivi de la fiscalisation du secteur informel ;
- Mener un plaidoyer pour un partenariat effectif.

d. A l'OBR

- Respecter les procédures légales ;
- Initier la spécialisation pour les secteurs complexes ;
- Mettre en place un système intégré de gestion informatisée des impôts et taxes internes ;
- Renforcer les systèmes de communication et d'information.

e. Au contribuable

- Respecter les lois et procédures en vigueur ;
- Dénoncer les actes réglementaires illégaux qui sont pris en violation de la loi fiscale ;
- S'informer régulièrement des réformes adoptées ;
- Faire valoir ses droits ;
- Dénoncer les cas de fraude.
- Mise en œuvre des recommandations

5. BIBLIOGRAPHIE

Documents et sites consultés

Cours de droit fiscal, 2ème édition, Gaston J. cité par Raoul P.H Cornu (G.), *Vocabulaire juridique*,

NDORERE A. Etude sur la fiscalité au Burundi, Bujumbura, mars 2005
<https://www.huffpostmaghreb.com/fiscalite-numerique-vers-une-nouvelle-assiette-au-maroc>;

<http://www.ccima.cm/> ;

<https://www.memoireonline.com:politique-fiscale-et-investissement-cas-de-madagascar>.

<https://www.rncan.gc.ca/mines-materiaux/fiscalite/>.

Textes légaux et réglementaires consultés

- Nouvelle Constitution de la République du Burundi de juin 2018 ;
- Ancienne Constitution de la République du Burundi de mars 2015 ;
- La loi organique n°1/35 du 04 décembre 2008 relative aux finances publiques ;
- La loi n°1/24 du 10 septembre 2008 portant Code des investissements du Burundi ;
- La loi n°1/02 du 17 février 2009 portant Institution de la taxe sur la valeur ajoutée ;
- La loi n°1/23 du 24 septembre 2009 déterminant les avantages fiscaux et douaniers accordés dans le cadre du Code des investissements ;
- La loi n°1/12 du 29 juillet 2013 portant Révision de la loi n°1/02 du 17 février 2009 portant institution de la TVA ;
- La loi n°1/02 du 24 janvier 2013 relative à l'impôt sur les revenus ;
- La loi n°1/18 du 06 septembre 2013 relative aux procédures fiscales ;

- La loi n°1/21 du 15 octobre 2013 portant Code minier du Burundi ;
- Le Décret n°100/193 du 16 juin 2015 portant Règlement minier du Burundi ;
- La loi n°1/02 du 3 mars 2016 portant Réforme de la fiscalité communale ;
- La loi portant Fixation du Budget Général de la République du Burundi (ans 2016, 2017, 2018 /2019) ;
- Décret n° 100/130 du 27avril 2015 portant Cadre général de coopération entre la République du Burundi et les ONG.
- O.M n°540/1351/2013 du 23 septembre 2013 portant Mesures d'application de la loi n°1/12 du 29 juillet 2013 portant Révision de la loi n° 1/02 du 17 février 2009 portant institution de la TVA ;
- O.M n°540/1777 du 31 /12/2013 portant Mesures d'application de la loi n°1/02 du 24 janvier 2013 relative aux impôts sur les revenus ;
- OM n°540/1770 du 31/12/2013 portant Mesures d'application de la loi n° 1/18 du 06 septembre 2013 relatives aux procédures fiscales ;
- OM n°540/418 du 9 mars2010 portant Mesures d'application de la Loi n° 1/23 du 24 septembre 2009 déterminant les avantages fiscaux liés au Code des investissements ;
- OM n°878 du 7 juin 2010 portant Mesures dérogatoire dans le cadre de la Loi n° 1/23 du 24 septembre 2009 déterminant les avantages fiscaux liés au Code des investissements ;
- OM n°540/1776 du 31/12/2013 relative au contrôle des prix de transfert;

Autres documents consultés

- Protocole sur l'union douanière de la Communauté des Etats d'Afrique de l'Est en 2009. Le Burundi a intégré dans son cadre juridique interne les lois fiscales communautaires qui régissent la fiscalité de porte ;
- La loi n° 1/10 du 30 juin 2009 portant Application du Tarif Extérieur Commun(TEC) ;
- Tarifs Extérieurs Communs, édition 2017
- Le Code des douanes communautaire appelé « Loi sur la Gestion des Douanes de la Communauté des Etats d'Afrique de l'Est » ;

- Plan comptable National révisé, édition 2012 ;
- Circulaire n° 2018 relative à la classification des risques et à la constitution des provisions des établissements de crédit ;
- Note sur les avantages accordés aux investisseurs en 2017 ;
- Guide d'interprétation du CG n° 54O/92/01/1310/KH/2013 du 04 octobre 2013 portant Mesures d'application de la loi TVA ;
- Guide du CG de l'OBR n° OBR/CG/01/0184/KH/2013 concernant le mode de calcul de l'IRE ;
- Note du C. G. de l'OBR, mars 2014 sur le traitement fiscal des rémunérations aux personnes non résidentes.
- Note du Directeur de l'API sur les avantages accordés aux investisseurs en 2017.

6. ANNEXES

ANNEXE 1: Guide *d'entretiens*

Analyse du cadre légal des impôts au Burundi

1. Quelles sont les dispositions dont l'interprétation prête à équivoque ou à confusion ?
 - A travers la loi relative à l'IR ?
 - Dans la détermination, la déclaration et le paiement de l'impôt sur les sociétés ;
 - Dans la déclaration et le paiement de l'impôt sur le revenu d'affaire des personnes physiques ?
 - Dans la détermination, la déclaration et le paiement de l'impôt sur le revenu d'emploi ?
 - A travers la détermination, la déclaration et le paiement de l'impôt sur le revenu locatif ?
 - A travers la loi TVA ?
 - A travers le code des investissements ?
 - A travers la loi sur les procédures fiscales ?
2. Ces différentes interrogations ont-elles été résolues par les ordonnances de mise en application de ces textes ?
3. Qu'en est-il si les dispositions d'une ordonnance sont contraires à l'énoncé de la loi ?
4. Que proposez-vous pour que les difficultés causées par l'interprétation de ces dispositions soient résolues ?
5. Dans le cas où une loi et une ordonnance ne vous paraissent pas claires où est-ce que vous trouvez la lumière nécessaire pour prévenir les litiges qui découleraient de l'interprétation de ces textes ?
6. Quelles stratégies mettez-vous en place pour informer les contribuables du contenu des guides et notes d'éclaircissement mis en place par les autorités de l'OBR ?
7. Quels comportements ou manquement des contribuables ont souvent été à l'origine de contentieux fiscal ?

8. Quelles explications pouvez-vous donner à ce genre de manquement ?
9. Y'aurait-il eu des litiges qui sont été réglés à l'amiable par les services de l'OBR et le Contribuable ? c'est quel type de contentieux ?
10. Quelle appréciation donnez-vous aux voies de recours instaurées par la loi sur les procédures fiscales ?
11. La composition et les compétences des instances de recours sont-elles de nature à permettre à ces instances de prendre des décisions justes et équitables qui rassurent aussi bien le contribuable que l'OBR ?
12. Que feraient les autorités de l'OBR pour que l'impôt ne soit plus considéré comme une contrainte ?
13. Que feraient les autorités de l'OBR pour que la fiscalité intérieure soit un facteur favorable à la compétitivité des entreprises et à la création d'emploi et de richesses ?
14. Quelle serait la part de la Société civile pour réaliser un partenariat efficace entre l'Administration fiscale et le secteur privé ?

ANNEXE II : Liste des personnes rencontrées

1	Denis Nshimirimana	Secrétaire Général de la CFCIB et représentant des contribuables
2	Pascal Kirahagazwe	Un Conseil fiscal
3	Médard Muzaneza	Un comptable agréé
4	David Kamana	Un cadre de l'API
5	Jean Harahagazwe	Directeur de la Direction de la Politique fiscale
6	Fidèle Muringa	Président de la CPA et cadre de la Direction de la Politique fiscale au Ministère des Finances
7	Jimmy Sahabo	Un représentant des contribuables
8	-	Un cadre de l'OBR
9	-	Un cadre de l'OBR
10	Amélie Havyarimana	Un représentant des contribuables